
Datum: 07.12.2009
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 1093/07 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2009:1207.11K1093.07E.00

Tenor:

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 vom 24. Juni 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2007 werden dahingehend abgeändert, dass weitere Bewirtungsaufwendungen i.H.v. 4.100 DM (1998), 8.969 DM (1999) bzw. 15.875 DM (2000) als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Ermittlung der festzusetzenden Steuerbeträge wird dem Beklagten übertragen.

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

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Kläger wurden in den Streitjahren 1998 bis 2000 als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war von 1998 bis zum Wegzug der Kläger in die USA am 5. August 2001 im Bereich "Exportberatung und Vermittlung von Maschinen und Anlagen" gewerblich tätig. Die Geschäftsidee des Klägers war, Dienstleistungen als externe "Exportabteilung" mittelständischer Unternehmen zu erbringen. Die Klägerin betrieb ein Schreib- und Graphikdesignbüro. Daneben erzielten sie Einkünfte aus Kapitalvermögen

1

2

sowie aus Vermietung und Verpachtung.

Für sein Gewerbe nutzte der Kläger Räumlichkeiten im privaten Wohnhaus, das im Miteigentum beider Kläger stand. Dabei handelte es sich zum einen um Räumlichkeiten im Untergeschoss (42,81 qm), die sowohl über einen separaten Hauseingang als auch über eine innenliegende Treppe betreten werden konnten. Des Weiteren wurde ein Arbeitszimmer im ersten Obergeschoss (17,8 qm) genutzt, das über eine Treppe im Wohnbereich zu erreichen war. Auf die vom Kläger erstellten Grundrisszeichnungen des Erdgeschosses sowie des Untergeschosses (Blatt 128 f. der Gerichtsakte) wird Bezug genommen. Der Kläger wies die entsprechenden Gebäudeteile in der Bilanz zur Hälfte als Betriebsvermögen aus, im Hinblick auf den der Klägerin gehörenden Miteigentumsanteil wurde ein Mietvertrag geschlossen. 3

In den Jahren 2003 und 2004 führte das beklagte Finanzamt eine steuerliche Außenprüfung betreffend die Jahre 1998 bis 2000 bei dem Kläger durch. Dabei gelangte die Betriebsprüfung zu der Erkenntnis, dass es sich bei den vom Kläger genutzten Räumlichkeiten um ein häusliches Arbeitszimmer handele, das nicht den Mittelpunkt der beruflichen bzw. betrieblichen Tätigkeit des Klägers darstelle, so dass lediglich Aufwendungen i.H.v. 2.400 DM p.a. abgezogen werden könnten. Die den Höchstbetrag übersteigenden Raumkosten i.H.v. 13.498 DM (1998), 23.934 DM (1999) bzw. 15.011 DM (2000) wurden dem Gewinn hinzugerechnet (Tz. 2.9 des Betriebsprüfungsberichts vom 26. Februar 2004 sowie ergänzendes Schreiben des Beklagten vom 7. Juni 2004). Des Weiteren wurden Bewirtungsaufwendungen i.H.v. 5.339 DM (1998), 8.969 DM (1999) bzw. 16.509 DM (2000) unter Hinweis darauf, dass Rechnungen über 200 DM auch den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten müssten (R 21 Abs. 8 Satz 4 der Einkommensteuerrichtlinien – EStR – a.F.), nicht anerkannt (Tz. 2.9 und Anlage 5 zum Betriebsprüfungsberichts vom 26. Februar 2004). Dies gelte auch für im Ausland angefallene Bewirtungsaufwendungen. Die Eigenbelege, die der Kläger weitgehend erstellt hatte, ließ die Betriebsprüfung zum Nachweis nicht ausreichen. 4

Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen erließ der Beklagte am 24. Juni 2004 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung – AO – geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000. Dagegen legten die Kläger rechtzeitig Einspruch ein. Durch Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2007 setzte der Beklagte die Einkommensteuer 1998 bis 2000 unter einem hier nicht streitigen Gesichtspunkt herab. Im Hinblick auf die Raumkosten und die Bewirtungsaufwendungen wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. 5

Die Kläger haben am 21. März 2007 Klage erhoben. Sie begehren zunächst den unbeschränkten Abzug der Raumkosten. Bei den vom Kläger genutzten Räumlichkeiten handele sich um eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO und nicht um ein häusliches Arbeitszimmer. Der Kläger sei in den Streitjahren häufig im Ausland tätig gewesen, die Betriebsstätte sei der einzige Anknüpfungspunkt in Deutschland gewesen. Sofern man die Räumlichkeiten nicht als Betriebsstätte qualifizieren wolle, müsse die Besteuerung der Einkünfte in Deutschland überprüft werden. Die Betriebsstätte sei so ausgestaltet gewesen, dass mehrere Büroräume zur Verfügung gestanden hätten. Es sei geplant gewesen, Personal und freie Mitarbeiter zu beschäftigen. Dies habe nicht realisiert werden können, stattdessen habe die Klägerin die notwendigen Arbeiten während der Abwesenheit des Klägers ausgeführt. Die maschinelle Ausstattung, die geplante Beschäftigung von Angestellten, der Publikumsverkehr sowie die Größe der Räumlichkeiten seien Indizien für das Vorliegen einer Betriebsstätte. Zudem dokumentiere die Höhe der Investitionen, d.h. die Aktivierung von Mietereinbauten i.H.v. 23.032 DM sowie des Gebäudeteils mit einem Wert 6

i.H.v. 69.474,83 DM, dass der Bereich des häuslichen Arbeitszimmers verlassen worden sei. Ferner sei im Zuge der Betriebsaufgabe im Hinblick auf die aktivierten Räumlichkeiten ein Veräußerungsgewinn i.H.v. 119.794,38 DM versteuert worden, obwohl lediglich 2.400 DM p.a. zum Betriebsausgabenabzug zugelassen worden seien.

Darüber hinaus lasse der Beklagte außer acht, dass der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeiten des Klägers in der Betriebsstätte erbracht worden sei. Sämtliche Tätigkeiten in Deutschland seien in den Räumlichkeiten verrichtet worden. Dies gelte insbesondere für die Planungsarbeiten und die Auftragsabwicklung. Im Rahmen der Auslandstätigkeit habe dem Kläger kein Büroraum zur Verfügung gestanden, vielmehr habe er auf Hotelzimmer zurückgreifen müssen.

7

Des Weiteren begehren die Kläger den Abzug der bislang nicht anerkannten Bewirtungsaufwendungen. Die Aufwendungen seien dem Kläger ersetzt und die Erstattungen als Betriebseinnahmen erfasst worden. Es handele sich um eine Art durchlaufenden Posten. Weiterhin bedürfe es der Unterschrift des Gastwirts auf dem Bewirtungsbeleg seit 1990 nicht mehr (Heinicke, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 2009, § 4 Rn. 555). Ebenso sei das Fehlen des Namens des Bewirtenden unschädlich. Die wirtschaftliche Belastung des Klägers sei durch die Kreditkartenabrechnungen nachgewiesen worden. Bei Einzelunternehmern sei zudem eine spätere Ergänzung der Angaben möglich (Heinicke, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 2009, § 4 Rn. 554). Schließlich werde auf das BMF-Schreiben vom 21. November 1994 (BStBl I 1994, 855, Tz. 3) verwiesen, wonach Bewirtungsaufwendungen im Ausland auch dann abgezogen werden könnten, wenn sie den im deutschen Gesetz geforderten Anforderungen nicht voll entsprächen.

8

Die Kläger beantragen sinngemäß,

9

die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 vom 24. Juni 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2007 dahingehend abzuändern, dass weitere Raumkosten i.H.v. 13.498 DM (1998), 23.934 DM (1999) bzw. 15.011 DM (2000) sowie Bewirtungsaufwendungen i.H.v. 5.339 DM (1998), 8.969 DM (1999) bzw. 16.509 DM (2000) als Betriebsausgaben berücksichtigt werden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

11

Der Beklagte beantragt,

12

die Klage abzuweisen.

13

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2007.

14

Ergänzend macht er geltend, der Prüfer habe die Räumlichkeiten aufgrund des Wegzugs der Kläger in die USA nicht besichtigen können. Der Sachgebietsleiter der Betriebsprüfung habe jedoch vor dem Hintergrund einer im Rahmen der Vor-Betriebsprüfung durchgeführten Ortsbesichtigung bestätigt, dass es sich bei den Räumlichkeiten im Kellergeschoss, die seinerzeit von der Klägerin im Rahmen ihres Gewerbes genutzt worden seien, sowie im Dachgeschoss um typische häusliche Arbeitszimmer gehandelt habe. Die Größe der Räumlichkeiten sei insoweit ohne Belang, da das Objekt eine Gesamtwohnfläche von 347,56 qm aufweise. Äußerlich erkennbare Zeichen für die gewerbliche Tätigkeit seien nicht vorhanden gewesen. Im Hinblick auf das zeitliche Überwiegen der Außendiensttätigkeit werde die betriebliche Tätigkeit des Klägers durch den Außendienst geprägt, so dass dieser den Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstelle, nicht aber die Tätigkeit in den Räumlichkeiten.

Was die Bewirtungsaufwendungen anbelangt, so fehle bei Rechnungen über 200 DM (R 21 Abs. 8 Satz 4 EStR a.F.) zum Teil der Name des Bewirtenden, so dass keine ordnungsgemäßen Rechnungen im Sinne des § 14 des Umsatzsteuergesetzes – UStG – vorlägen. Die Angabe des Bewirtenden sei lediglich auf den Formblättern enthalten. Im Hinblick auf Aufwendungen i.H.v. 1.239,83 DM fehlten jegliche Belege. Eine Bewirtungsrechnung über 792,60 DM laute nicht auf den Namens des Klägers, sondern auf die Firma A. Auf die Darstellung des Betriebsprüfers (Blatt 128 der Gerichtsakte) wird Bezug genommen. 15

Zu den weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Gerichtsakte, insbesondere die Sitzungsniederschriften vom 16. Juli und 17. November 2009, sowie der beigezogenen Steuerakten des Beklagten verwiesen. 16

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. 17

Entscheidungsgründe: 18

Die Klage ist nur teilweise begründet. 19

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 vom 24. Juni 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2007 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –), soweit der Beklagte die geltend gemachten Raumkosten nur i.H.v. 2.400 DM p.a. als Betriebsausgaben berücksichtigt hat. Sie sind hingegen rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten, soweit das beklagte Finanzamt Bewirtungskosten i.H.v. 4.100 DM (1998), 8.969 DM (1999) bzw. 15.875 DM (2000) als nicht abzugsfähig behandelt hat. 20

I. Der Beklagte hat die geltend gemachten Raumkosten zu Recht nur i.H.v. 2.400 DM p.a. zum Abzug zugelassen. Der Abzug weiterer Aufwendungen i.H.v. 13.498 DM (1998), 23.934 DM (1999) bzw. 15.011 DM (2000) scheidet aus. 21

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG – in der in den Streitjahren gültigen Fassung sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und die Kosten der Ausstattung nicht abzugsfähig. 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 (Satz 2). In diesen Fällen wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2.400 DM begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (Satz 3). 22

1. Die gewerblich genutzten Räumlichkeiten des Klägers im ersten Obergeschoss sowie im Kellergeschoss sind als häusliches Arbeitszimmer im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG a.F. anzusehen. 23

a) Der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – zufolge 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 vom 19. September 2002 VI R 70/01, BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 24

139; vom 16. Oktober 2002 XI R 89/00, BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185; vom 13. November 2002 VI R 164/00, BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350; vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43; vom 20. November 2003 IV R 3/02, BFHE 205, 46, BStBl II 2005, 203, jeweils mit Nachweisen zur früheren Rechtsprechung). Der BFH hat den Begriff in Anlehnung an die frühere Rechtsprechung zwar nicht als Gegenstück zur häuslichen Betriebsstätte im Sinne von § 12 AO definiert, ihn jedoch abgegrenzt von betriebsstättenähnlichen Räumen im Wohnungsbereich. Anhand der konkreten tatsächlichen Verhältnisse ist zu entscheiden, ob der Raum dem Typus "häusliches Arbeitsbüro" oder dem Typus "häusliche Betriebsstätte" entspricht. Dabei kann die maschinelle Ausstattung ebenso eine Rolle spielen wie die Beschäftigung von Angestellten oder Publikumsverkehr sowie die Größe des Raumes (Heinicke, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 2009, § 4 Rn. 591).

Die vom Kläger für seine gewerblichen Zwecke genutzten Räumlichkeiten im Wohnhaus der Kläger in A-Stadt sind als Arbeitszimmer anzusehen, da sie büromäßig genutzt wurden und mit Büromöbeln ausgestattet waren. Es handelt sich auch um häusliche Arbeitszimmer. Dies ist im Hinblick auf den im ersten Obergeschoss belegenen Raum unproblematisch der Fall und dürfte auch zwischen den Beteiligten unstreitig sein. Aber auch die Räumlichkeiten im Kellergeschoss waren in die häusliche Sphäre der Kläger eingebunden. Sie verfügten zwar über einen separaten Hauseingang, die Räume konnten jedoch ebenso über eine Innentreppe aus dem Wohnbereich der Kläger erreicht werden. Darüber hinaus befanden sich im Kellergeschoss ein Vorratslager, ein Badezimmer sowie der Heizungskeller als privat genutzte Räume. Dies geht aus einem Vermerk der Vor-Betriebsprüfung (Blatt 138 der Betriebsprüfungsakte des Beklagten unter dem Aktenzeichen 98/326) sowie der Grundrisssskizze des Klägers (Blatt 128 f. der Gerichtsakte) hervor.

25

Weiterhin sind die im Kellergeschoss belegenen Räumlichkeiten nicht als betriebsstättenähnliche Räume anzusehen. Für eine derartige Qualifizierung der Räume lässt sich nicht ihre Größe (42,81 qm) anführen. Sie fällt in Relation zu der gesamten Wohn- und Nutzfläche des Objekts von 347,56 qm nicht besonders ins Gewicht. Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Einsatz von Arbeitskräften sowie der Durchführung von Besprechungen in den Räumlichkeiten. Zwar kann ein im selbst genutzten Einfamilienhaus belegenes Büro aus dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG a.F. herausfallen, wenn aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalles die Einbindung des Büros in die häusliche Sphäre aufgehoben oder überlagert wird. Derartige Gründe sind allerdings nicht schon deshalb gegeben, weil ein Steuerpflichtiger einen von ihm genutzten Raum gelegentlich für Beratungsgespräche nutzt, sondern nur dann, wenn die funktionale Büroeinheit auch von dritten, nicht familien- und haushaltszugehörigen Personen genutzt wird (BFH-Urteil vom 9. November 2006 IV R 2/06, BFH/NV 2007, 677). Die Kläger haben weder vorgetragen noch nachgewiesen, dass in den Streitjahren substanzieller Publikumsverkehr in den gewerblich genutzten Räumlichkeiten stattgefunden hat. Gelegentliche Zusammenkünfte mit Auftraggebern des Klägers, deren Häufigkeit der Kläger aus dem Gedächtnis heraus pauschal mit zwei- bis dreimal pro Monat angegeben hat, genügen nach Auffassung des Senats nicht. Der Kläger hat sich im Streitzeitraum – soweit ersichtlich – auch nicht der Hilfe von Arbeitnehmern bedient. Zwar hat er im Rahmen des Erörterungstermins am 17. November 2009 behauptet, eine Aushilfskraft beschäftigt zu haben. In den Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 1998 bis 2000 finden sich indes keinerlei Personalaufwendungen. Der Plan, je nach Entwicklung des Geschäfts Arbeitnehmer zu beschäftigen, genügt allein nicht. Die Tatsache, dass die Räumlichkeiten teilweise von der Klägerin genutzt wurden, führt ebenfalls nicht dazu, dass ihre Einbindung in die häusliche Sphäre aufgehoben wird. Darüber hinaus waren die Räumlichkeiten – wenngleich dies zumindest teilweise dem Geschäftsmodell des Klägers geschuldet sein dürfte – nicht nach

26

außen hin erkennbar dem Publikumsverkehr gewidmet.

Die Qualifizierung der im Miteigentum des Klägers stehenden Räumlichkeiten als notwendiges Betriebsvermögen und die daraus folgende Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns steht der Einordnung der Räumlichkeiten als Arbeitszimmer nicht entgegen. Ein betriebliches Arbeitszimmer wird stets unabhängig vom Betriebsausgabenabzug notwendiges Betriebsvermögen mit der Folge der Besteuerung des vollen Veräußerungsgewinns unter Kürzung der Buchwerte um nicht absetzbare Abschreibungsbeträge (Heinicke, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 2009, § 4 Rn. 599). 27

b) Die gewerblich genutzten Räumlichkeiten des Klägers im ersten Obergeschoss sowie im Kellergeschoss sind vorliegend als einheitliches Arbeitszimmer anzusehen. Begehrt der Steuerpflichtige den Betriebsausgabenabzug für mehrere in seine häusliche Sphäre eingebundene Räume, ist die Qualifizierung als häusliches Arbeitszimmer zwar grundsätzlich für jeden Raum gesondert vorzunehmen. Die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ist objektbezogen. Eine gemeinsame Qualifizierung kommt allerdings in Betracht, wenn die Räume eine funktionale Einheit bilden. Eine solche liegt vor, wenn verschiedene Räume nahezu identisch genutzt werden (BFH-Urteile vom 20. November 2003 IV R 3/02, BFHE 205, 46, BStBl II 1005, 203; vom 23. März 2005 III R 17/03, BFH/NV 2005, 1537). Dies ist hier im Hinblick auf die Räumlichkeiten im ersten Obergeschoss sowie im Kellergeschoss der Fall. Sie dienten insgesamt der Erledigung der im Zusammenhang mit der Beratungs- und Vermittlungstätigkeit des Klägers anfallenden Büroarbeiten. 28

2. Die Räumlichkeiten bildeten nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers, so dass die Aufwendungen nur bis zum Höchstbetrag von 2.400 DM p.a. abgezogen werden können. 29

Der Mittelpunkt im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 3 Halbsatz 2 EStG a.F. bestimmt sich 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. Deswegen schließt das zeitliche Überwiegen der außerhäuslichen Tätigkeit einen unbeschränkten Abzug der Aufwendungen nicht von vornherein aus (BFH-Urteil vom 13. November 2002 VI R 28/02, BFHE 201, 106, BStBl II 2004, 59). Ein häusliches Arbeitszimmer ist Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, wenn der Steuerpflichtige dort diejenigen Handlungen vornimmt oder Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind (BFH-Urteil vom 2. Juli 2003 XI R 5/03, BFH/NV 2004, 29). 30

Nach der Überzeugung des erkennenden Senats lag der qualitative Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers in den Streitjahren nicht in seinem häuslichen Arbeitszimmer. Die von ihm betriebene Exportberatung sowie Vermittlung von Maschinen und Anlagen war mit einer erheblichen Außendiensttätigkeit verbunden. Dafür spricht insbesondere die Höhe der angefallenen Reisekosten (1998: 51.823 DM, 1999: 68.438 DM, 2000: 66.015 DM) und Bewirtungsaufwendungen (1998: 16.230,69 DM, 1999: 21.181 DM, 2000: 45.920,94 DM). Diese zeitliche Komponente der Außendiensttätigkeit deutet bereits darauf hin, dass auch der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers lag. Gleiches ergibt sich jedoch auch aus der Art der gewerblichen Tätigkeit des Klägers. Sie war mit einer Sondierung internationaler Märkte, vor allem des amerikanischen Marktes, verbunden, die weitgehend eine Anwesenheit vor Ort erforderte. Die für das Geschäftsmodell des Klägers wesentlichen und prägenden Beratungs- und 31

Vermittlungsleistungen erbrachte er größtenteils außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen persönlicher Treffen mit den potentiellen Kunden. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist bei Handelsvertretern in der Regel die Außendiensttätigkeit prägend für das Berufsbild (BFH-Urteil vom 23. März 2005 III R 17/03, BFH/NV 2005, 1537). Typische Auswärtstätigkeiten führen daher zu einem nur beschränkten Abzug der Arbeitszimmerkosten (Heinicke, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 2009, § 4 Rn. 597). Umstände, die ausnahmsweise eine andere Beurteilung rechtfertigen könnten, sind nicht ersichtlich.

II. Der Beklagte hat die geltend gemachten Bewirtungsaufwendungen zu Unrecht um 5.339 DM (1998), 8.969 DM (1999) bzw. 16.509 DM (2000) gekürzt. Gerechtfertigt sind lediglich Kürzungen i.H.v. 1.239 DM (1998) bzw. 634 DM (2000). Daher sind weitere Betriebsausgaben i.H.v. 4.100 DM (1998), 8.969 DM (1999) bzw. 15.875 DM (2000) zu berücksichtigen. 32

Gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG in der in den Streitjahren gültigen Fassung sind Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass nicht abzugsfähig, soweit sie 80 % der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind. Zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen hat der Steuerpflichtige schriftlich die folgenden Angaben zu machen: Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen (Satz 2). Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so genügen Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; die Rechnung über die Bewirtung ist beizufügen (Satz 3). 33

1. Der Beklagte hat die Bewirtungsaufwendungen zunächst insoweit zu Recht vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, als der Kläger weder den Nachweis nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG a.F. noch Rechnungen samt Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung vorlegen konnte. Dies betrifft Aufwendungen i.H.v. 1.239 DM (1998). Der fehlende Nachweis der Bewirtungsaufwendungen als steuermindernde Tatsachen geht zu Lasten der Kläger. Dem steht nicht entgegen, dass der Kläger die Aufwendungen von der Firma A. ersetzt bekommen hat. Dies ändert nichts an der Qualifizierung der Aufwendungen als Bewirtungsaufwendungen des Klägers, so dass dieser die Nachweiserfordernisse des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2, 3 EStG a.F. zu erfüllen hat. 34

2. Ferner hat der Beklagte den Betriebsausgabenabzug hinsichtlich der auf die Firma A. lautenden Rechnung über 792 DM brutto (Abrechnung vom 5. Juni 2000) – 80 % dieses Betrags (546,62 DM) zuzüglich Umsatzsteuer (87,46 DM) entsprechen 634 DM – zu Recht abgelehnt. Die auf einen anderen Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung genügt den Nachweiserfordernissen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2, 3 EStG a.F. nicht. 35

3. Allerdings sind die Bewirtungsaufwendungen abzugsfähig, soweit auf den ausgestellten Rechnungen lediglich der Name des Klägers fehlt. Daher sind weitere Betriebsausgaben i.H.v. 4.100 DM (1998), 8.969 DM (1999) bzw. 15.875 DM (2000) zu berücksichtigen. 36

Im Hinblick auf Bewirtungsaufwendungen i.H.v. 4.100 DM (1998), 8.969 DM (1999) bzw. 15.875 DM (2000) liegen ordnungsgemäße Nachweise nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG vor. Der Kläger hat Eigenbelege mit Angaben zu Ort, Tag, Teilnehmern und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen erstellt. Sofern der Kläger als bewirtende Person zum Teil nachgetragen worden sein sollte, wäre dies unschädlich. Die unterbliebene Angabe des Bewirtenden im Bewirtungsvordruck kann nachgeholt werden (BFH-Urteile vom 19. März 1998 IV R 40/95, BFHE 185, 446, BStBl II 1998, 610; vom 1. September 1998 VIII R 46/93, 37

BFH/NV 1999, 596; Heinicke, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 2009, § 4 Rn. 554; a.A. Wied, in: Blümich, EStG, § 4 Rn. 739; offen lassend Bahlau, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Rn. 1235).

Der Abzugsfähigkeit der Bewirtungsaufwendungen steht nicht entgegen, dass die eingereichten Rechnungen keine Angaben zum Rechnungsadressaten enthalten. Zwar verlangt die Rechtsprechung (BFH-Urteile vom 27. Juni 1990 I R 168/95, BFHE 161, 125, BStBl II 1990, 903; vom 2. Oktober 1990 VIII R 62/86, BFHE 162, 295, BStBl II 1991, 174) – ebenso wie die Finanzverwaltung (R 4.10 Abs. 8 Satz 4 EStR) – bei Rechnungen über 200 DM die Angabe des Bewirtenden auf der Rechnung. Auf die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG und damit das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung kann es jedoch nach Auffassung des Senats nicht ankommen, wenn – wie hier – bereits die Anforderungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG a.F. erfüllt sind (a.A. Wied, in: Blümich, EStG, § 4 Rn. 741; Bahlau, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Rn. 1235; Söhn, in: Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 H 202). Dies muss nach Auffassung des Senats jedenfalls dann gelten, wenn – wie im Streitfall – zumindest Rechnungen ohne Angabe des Rechnungsempfängers vorliegen und die wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen durch Kreditkartenabrechnungen nachgewiesen ist. In systematischer Hinsicht stellt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG lediglich eine Vereinfachungsregelung zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG für den Fall der Gaststättenbewirtung dar. Dabei ersetzt die Gaststättenrechnung allein die Angaben zum Tag und Ort der Bewirtung sowie zur Höhe der Aufwendungen (Heinicke, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 2009, § 4 Rn. 554). Die zuvor genannte Rechtsprechung steht dem nicht entgegen. Sie ist zu § 4 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 EStG 1975 ergangen, der folgenden Wortlaut hatte: "Zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen hat der Steuerpflichtige auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck die folgenden Angaben zu machen: Ort und Tag der Bewirtung, bewirtete Personen, Anlaß der Bewirtung und Höhe der Aufwendungen; hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so ist dem Vordruck die Rechnung über die Bewirtung, die vom Inhaber der Gaststätte unterschrieben sein muß, beizufügen." Demnach war sowohl die Vorlage des amtlichen Vordrucks als auch einer ordnungsgemäßen Rechnung materiell-rechtliche Abzugsvoraussetzung. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG bedarf es einer ordnungsgemäßen Rechnung nach dem Gesetzeswortlaut jedoch nur im Fall der Inanspruchnahme der Nachweiserleichterung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG, nicht hingegen im Fall des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

Die Übertragung der Ermittlung der festzusetzenden Steuerbeträge auf den Beklagten folgt aus § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 39

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO. 40

Die Revision war im Hinblick auf die Frage des Verhältnisses zwischen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG und § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG im Fall der Vorlage von ordnungsgemäßen Eigenbelegen, nicht aber von ordnungsgemäßen Rechnungen, gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen. 41