

Urteil vom 13. April 2010, VIII R 27/08

Prozesskosten aus finanzgerichtlichen Verfahren als Werbungskosten? - Nichterweislichkeit steuermindernden Tatsachen - Aufwendungen für Fotokopien zur Fertigung der Einkommensteuererklärung nicht abzugsfähig - Unterbleiben einer Beteiligtenvernehmung - Anwaltskanzlei als häusliches Arbeitszimmer - Betätigungsmittelpunkt bei mehreren Erwerbstätigkeiten

BFH VIII. Senat

EStG § 9 Abs 1, EStG § 12 Nr 3, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b S 3, FGO § 76 Abs 2, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 11. Juni 2008, Az: 11 K 3445/06 E

Leitsätze

1. NV: Prozesskosten teilen grundsätzlich die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand des Prozesses waren. Ausschlaggebend ist, worin der Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Gegenstandes des Verfahrens gesehen wird .
2. NV: Sind die Aufwendungen, die Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens waren, als Werbungskosten zu beurteilen, gilt das gleichermaßen für die damit in Zusammenhang stehenden Prozesskosten .

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Der Kläger erzielt als Syndikusanwalt eines Industrieunternehmens Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und aus selbständiger Tätigkeit; die Klägerin ist Lehrerin und erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.
- 2 Da die Kläger für das Streitjahr keine Steuererklärung einreichten, schätzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen und veranlagte die Kläger mit Bescheid vom 26. Februar 2002. Die Kläger legten dagegen Einspruch ein und überreichten zur Begründung ihre Einkommensteuererklärung 2000. Darin erklärten sie Aufwendungen der Klägerin für Arbeitsmittel und sonstige Werbungskosten in Höhe von insgesamt 5.242 DM; die Werbungskosten des Klägers bezifferten sie mit insgesamt 13.157 DM. Außerdem deklarierte der Kläger Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 58.781 DM unter Berücksichtigung von Betriebsausgaben in Höhe von ca. 35.300 DM netto.
- 3 In der Einspruchsentscheidung vom 19. September 2002 kürzte das FA die geltend gemachten Betriebsausgaben und Werbungskosten der Kläger erheblich und ließ für den Kläger anstelle der erklärten Betriebsausgaben in Höhe von 35.312 DM (netto) lediglich solche in Höhe von 19.891 DM (netto) zum Abzug zu. Bei den Werbungskosten des Klägers erkannte das FA anstelle der geltend gemachten 13.158 DM nur 4.268 DM an und bei denen der Klägerin nahm das FA eine Kürzung in Höhe von 537 DM vor und berücksichtigte nur 4.705 DM.
- 4 Dagegen richtet sich die Klage. Im Verlaufe des Klageverfahrens sagte das FA die Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben des Klägers zu, u.a. Absetzungen für Abnutzung (AfA) für einen Scanner, Anschaffungskosten für CD-Rom, Aufwendungen für Handy-Telefonate, AfA für Büromöbel sowie Umsatzsteuer als Betriebsausgaben und weitere Werbungskosten in Höhe von 50 DM. Demgemäß erließ das FA am 12. Januar 2005 sowie am 22. Februar 2008 Teilabhilfebescheide.
- 5 Mit der Klage verfolgen die Kläger eine Vielzahl von Positionen weiter; insoweit wird auf die Ausführungen im vorinstanzlichen Urteil Bezug genommen.
- 6 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage im mittlerweile dritten Rechtsgang mit Urteil vom 12. Juni 2008 11 K 3445/06 E insoweit stattgegeben, als das FA weniger als 80 % der Mobilfunkkosten sowie der Ausgaben für die Beschaffung

von CD-Rohlingen zum Betriebsausgabenabzug bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Tätigkeit zugelassen hat. Nach Auffassung des FG ist insoweit von einem beruflichen Anteil in Höhe von 80 % auszugehen, so dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von insgesamt 775,36 DM (710,70 DM sowie 64,66 DM) zzgl. Umsatzsteuer anzuerkennen waren. Im Übrigen wies das FG die Klage ab.

- 7 Dagegen richtet sich die Revision.
- 8 Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur anderweitigen Festsetzung der Einkommensteuer 2000 (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 Zugunsten der Kläger sind Prozesskosten aus finanzgerichtlichen Verfahren in Höhe von 562 DM als Werbungskosten der Kläger bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit steuermindernd zu berücksichtigen. Hinsichtlich der weiteren von den Klägern geltend gemachten Positionen ist die Klage indes unbegründet.
- 11 1. Die Auffassung des FG, sämtliche Kosten aus von den Klägern betriebenen FG-Verfahren seien nicht zum Werbungskostenabzug zuzulassen, hält der rechtlichen Überprüfung nicht stand.
- 12 a) Prozesskosten teilen grundsätzlich die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand des Prozesses waren (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. Dezember 1987 IX R 134/83, BFHE 152, 237, BStBl II 1988, 431; vom 22. Mai 1987 III R 220/83, BFHE 150, 148, BStBl II 1987, 711; vom 6. April 1995 VIII R 10/94, BFH/NV 1996, 22; BFH-Beschluss vom 1. August 2005 IV B 45/04, BFH/NV 2005, 2186, jeweils m.w.N.; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 940, Stichwort Rechtsverfolgung; Schmidt/Heinicke, EStG, 29. Aufl., § 4 Rz 520, Stichwort Rechtsverfolgungskosten; Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 12 Rz 50, jeweils m.w.N.). Ausschlaggebend ist danach, worin der Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Gegenstandes des Verfahrens gesehen wird. So hat z.B. der Reichsfinanzhof (RFH) in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass ein Gewerbetreibender die Kosten für die Führung eines Einkommensteuerrechtsstreits --in Anlehnung an die Behandlung von Steuerberaterkosten-- als Betriebsausgaben absetzen kann, soweit es um die Fragen der Gewinnermittlung geht, also z.B., wenn um die Höhe der Betriebsausgaben gestritten wurde (vgl. RFH-Urteile vom 13. Mai 1933 VI A 1093, 1094/32, RStBl 1933, 1004, und vom 12. März 1941 VI 64/41, Steuer und Wirtschaft 1941, Teil II Nr. 237). § 12 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) stehe dem nicht entgegen, die mögliche Einsparung an Einkommensteuer sei lediglich eine Nebenwirkung. Bezüglich der Steuerberaterkosten hat sich der BFH dieser Rechtsprechung angeschlossen und sie auf andere Einkommensarten ausgedehnt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 150, 148, BStBl II 1987, 711, m.w.N.; vgl. auch R 10.8 der Einkommensteuer-Richtlinien 2005). Der BFH hat ferner entschieden, dass die Steuerberatungs- und Steuerprozesskosten, die durch einen Steuerrechtsstreit über das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses zwischen Ehegatten im Gewinnfeststellungsverfahren entstanden sind, als Betriebsausgaben zu beurteilen sind, weil die Frage, welchem Ehegatten die Einkünfte zuzurechnen sind, zur Ermittlung des Gewinns gehört (vgl. BFH-Urteil vom 13. Januar 1966 IV 389/61, BFHE 84, 538, BStBl III 1966, 196). Demgegenüber sind nach Meinung der Vorinstanz sowie nach Auffassung des FG Münster (Urteil vom 25. Mai 1972 VI 70/71 E, Entscheidungen der Finanzgerichte 1972, 525) die Kosten eines FG-Verfahrens betreffend Einkommensteuer unter keinem Gesichtspunkt abziehbar. Zwar wurde diese Entscheidung durch BFH-Urteil vom 1. März 1977 VIII R 175/72 (nicht veröffentlicht) aufgehoben; die Aufhebung betraf indes ausschließlich andere Punkte. Die hier zu beurteilende Frage der Abziehbarkeit der Kosten eines die Einkommensteuer betreffenden FG-Prozesses ließ der BFH ausdrücklich offen (vgl. BFH-Beschluss vom 26. Mai 2006 IV B 150/05, juris).
- 13 b) Der Senat sieht keinen Anlass, von den Grundsätzen der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung abzuweichen, zumal neue und vom BFH bisher nicht erwogene Argumente gegen diese Grundsätze weder vorgetragen noch sonst ersichtlich sind. Er hält auch daran fest, dass der Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug nicht in Betracht kommt, wenn die Prozesskosten --anders als im Streitfall-- lediglich mit Sonderausgaben, Veranlagungs- oder Tarifrager oder der mit der bloßen Übertragung in Steuererklärungsdrucke in Zusammenhang stehen. Gründe für eine andere steuerliche Beurteilung sind auch dem BFH-Beschluss in BFH/NV 2005, 2186 nicht zu entnehmen, zumal es sich dabei um ein unzulässiges Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren handelte und der BFH auch in jenem Beschluss an dem allgemeinen

Grundsatz festhält, dass Rechtsverfolgungskosten als Folgekosten das rechtliche Schicksal der Zahlung, um die gestritten wurde, teilen.

- 14** c) Nach den vorstehend genannten Grundsätzen sind im Streitjahr Gerichtskosten von insgesamt 562 DM als Werbungskosten der Kläger zu berücksichtigen. Die Kläger haben zwar den Ansatz von Gerichtskosten in Höhe von 1.563 DM begehrt. Anlässlich der verschiedenen von ihnen im zweiten Rechtsgang eingereichten Gerichtskostenrechnungen hat sich das FG in der mündlichen Verhandlung vom 12. Juni 2008 aber ausführlich mit den Rechnungen befasst und ist --auch später von den Beteiligten unwidersprochen-- zu dem Ergebnis gelangt, dass im Streitjahr lediglich in den Verfahren FG Düsseldorf 11 K 310/97 und 11 K 4681/96 eine Sollstellung erfolgt sei. Die weiteren Gerichtskostenrechnungen hätten die Jahre 1999 und 2001 betroffen. Als Werbungskosten des Streitjahres 2000 können daher nach dem Zufluss-/Abflussprinzip gemäß § 11 EStG nur die Gerichtskosten der Verfahren 11 K 310/97 und 11 K 4681/96, insgesamt 562 DM (2 x 158 DM und 2 x 123 DM), abgezogen werden. Diese Gerichtskosten resultieren nach den Feststellungen des FG aus Prozessen der Kläger um die richtige Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit; Anknüpfungspunkt für die Verfahren und die dadurch verursachten Kosten waren also die Einkünfte der Kläger. Sind aber die streitigen Aufwendungen, die Gegenstand der finanzgerichtlichen Verfahren waren, als Werbungskosten zu beurteilen, gilt das gleichermaßen für die damit in Zusammenhang stehenden Prozesskosten.
- 15** d) Die Vorentscheidung beruht auf einer anderen Rechtsauffassung, sie ist daher aufzuheben. Die Sache ist insoweit spruchreif und führt gemäß den vorstehend gemachten Ausführungen zur anderweitigen Festsetzung der Steuer.
- 16** 2. Im Übrigen ist die Klage unbegründet. Rechtsfehlerfrei hat das FG die weiteren von den Klägern mit der Revision als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend gemachten Beträge nicht berücksichtigt.
- 17** a) Pauschalen für Büromaterial und Porti
- 18** Zutreffend hat das FG Pauschalen für Büromaterial und Porti in Höhe von 1.200 DM (613,55 €) mangels Nachweises nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. Die Kläger verkennen, dass es keinen Lebenserfahrungssatz gibt, demzufolge bei einer nichtselbständigen Tätigkeit als Syndikusanwalt Kosten für Büromaterial und Porto in Höhe von 1.200 DM pro Jahr anfallen. Auch aus einem Sachverständigengutachten lassen sich im Übrigen keine Erkenntnisse darüber gewinnen, dass dem Kläger derartige Aufwendungen entstanden sind. Die Kläger machen mit den von ihnen behaupteten Betriebsausgaben steuermindernde Tatsachen geltend, für die sie --unabhängig davon, ob es sich im Einzelfall um Betriebsausgaben oder um Werbungskosten handelt-- die Feststellungslast (objektive Beweislast) tragen. Die Nichterweislichkeit dieser Umstände geht zu Lasten der Kläger, denn sie sind es, die sich auf diese die Steuerermäßigung begründenden rechtserheblichen Tatsachen berufen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 15. April 1992 III R 96/88, BFHE 168, 133, BStBl II 1992, 819; vom 17. Juli 1980 IV R 140/77, BFHE 131, 336, BStBl II 1981, 14; vom 7. Juli 1983 VII R 43/80, BFHE 138, 527, BStBl II 1983, 760; BFH-Beschluss vom 6. Oktober 1993 VIII B 122/92, BFH/NV 1994, 173; Bartone in Korn, § 4 EStG Rz 716, m.w.N.; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 561, m.w.N.; Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 9 Rz 185, m.w.N.).
- 19** b) Rechnung der Firma E. A. S., Rechnungen X-Markt sowie Aufwendungen für Fotokopien
- 20** aa) Nämliches gilt für die Rechnung der Firma E. A. S. betreffend 46 DM für Büromaterial, sowie für vier Rechnungen der Firma X-Markt über 91,56 DM zzgl. Umsatzsteuer, 90,99 DM zzgl. Umsatzsteuer, 59,14 DM zzgl. Umsatzsteuer und 34,47 DM zzgl. Umsatzsteuer sowie für Aufwendungen für Fotokopien. Das FG hat sich in den Gründen des vorinstanzlichen Urteils mit diesen Positionen und dem Vorbringen der Kläger ausführlich auseinandergesetzt und hinsichtlich der Rechnung der Firma E. A. S. ausgeführt, die Rechnung weise weder ein Datum auf, noch lasse die Bezeichnung "Büromaterial" erkennen, was im Einzelnen gekauft worden sei. Ähnlich hat das FG auch hinsichtlich der vier Rechnungen der Firma X-Markt argumentiert und den Betriebsausgabenabzug versagt, weil auch auf diesen Rechnungen kein Kaufdatum erkennbar war und die Aufwendungen daher keinem bestimmten Jahr zugeordnet werden könnten. Insoweit handelt es sich um die Sachverhaltswürdigung und tatrichterliche Überzeugungsbildung der Vorinstanz. Diese ist nur insoweit revisibel, als Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze vorliegen (ständige Rechtsprechung, vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 118 Rz 30; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 118 FGO Rz 87, m.w.N.). Solche Verstöße sind im Streitfall nicht erkennbar, zumal die von den Klägern zu den Gerichtsakten gereichten Kopien der streitigen Rechnungen kein Datum erkennen lassen und es den Klägern ein Leichtes gewesen wäre, die von ihnen behaupteten Daten durch Vorlage der Originalrechnungen zu belegen. Das gilt umso mehr, als die Anerkennung dieser Positionen von vornherein umstritten war und das FA deren Anerkennung bereits im Einspruchsverfahren abgelehnt hatte.

- 21** Aus revisionsrechtlicher Sicht ist es daher nicht zu beanstanden, wenn das FG aus den ihm vorliegenden Umständen abgeleitet hat, die Kläger hätten der ihnen obliegenden Feststellungslast nicht Genüge getan. Denn die vorinstanzlichen Schlussfolgerungen binden den BFH als Revisionsgericht schon dann, wenn sie nur möglich, d.h. vertretbar sind, sie müssen nicht zwingend sein (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. Februar 1995 IX R 95/93, BFHE 177, 95, BStBl II 1995, 462; BFH-Beschluss vom 10. Februar 2005 VI B 113/04, BFHE 209, 211, BStBl II 2005, 488). Im Übrigen könnte auch das von den Klägern angeregte Sachverständigengutachten insoweit keine Erkenntnisse bieten.
- 22** bb) Rechtsfehlerfrei hat das FG auch die Aufwendungen der Kläger für Fotokopien nicht als Betriebsausgaben bzw. als Werbungskosten berücksichtigt. Das FG hat dazu ausgeführt, es sei unklar, ob überhaupt und falls ja auf welchem Gerät die Kläger Kopiekosten á 0,30 DM je Kopie gehabt hätten und welche Kosten ihnen im Streitjahr 2000 entstanden seien. Wenn die Kopien auf dem zum Betriebsvermögen gehörenden Scanner gemacht worden seien, sei nicht erkennbar, inwieweit dadurch zusätzliche und nicht bereits als Betriebsausgaben berücksichtigte Kosten entstanden seien. Auch insoweit hätten die Kläger ihrer Nachweispflicht nicht Genüge getan. Wenn die Kläger demgegenüber rügen, sie hätten ihren Vortrag durch Zeugen- und Sachverständigengutachten unter Beweis gestellt und die Vorinstanz habe die von ihnen angebotenen Beweise rechtsfehlerhaft nicht erhoben, verkennen sie, dass es zunächst ihre Aufgabe ist, im Einzelnen darzulegen, dass ihnen diese Kosten entstanden sind und wie sie sich im Einzelnen zusammensetzen. Das gilt umso mehr, als sich im Betriebsvermögen des Klägers ein Scanner befindet, auf dem auch Fotokopien gefertigt werden können und dessen Kosten das FA als Betriebsausgaben berücksichtigt hat. Wenn die Kläger der ihnen insoweit obliegenden Mitwirkungspflicht nicht nachkommen, muss das zu ihren Lasten gehen. Auch insoweit hat das FG eine tatrichterliche Würdigung vorgenommen, die den BFH als Revisionsinstanz bindet, zumal Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze nicht gegeben sind. Hinzu kommt, dass es sich nach den Angaben der Kläger vornehmlich um Kopien handelt, die sie für die Fertigung ihrer Einkommensteuererklärung benötigen. Solche Aufwendungen sind indes nach § 12 Nr. 3 EStG vom Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug ausgeschlossen, weil die Einkommensteuer der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 22, m.w.N.).
- 23** cc) Entgegen der Auffassung der Kläger ist in diesem Zusammenhang auch kein Verstoß gegen die Hinweispflicht des FG oder ein unzulässiges Überraschungsurteil zu bejahen. Der Senat verweist insoweit auf die ständige Rechtsprechung des BFH, nach der § 76 Abs. 2 FGO das FG nicht verpflichtet, die Beteiligten zu einer Substantiierung ihres Sachvortrags zu veranlassen, wenn die rechtliche Bedeutung der vorzutragenden Tatsachen --wie hier-- für den Ausgang des Klageverfahrens auf der Hand liegt (vgl. u.a. BFH-Beschluss vom 4. August 1999 VIII B 51/98, BFH/NV 2000, 204). Das gilt insbesondere dann, wenn die Kläger steuerlich beraten und im Prozess entsprechend vertreten waren (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2000, 204). Die Kläger hätten deshalb darlegen müssen, weshalb das FG auch bei diesem rechtlichen Ausgangspunkt seine Fürsorgepflicht ihnen gegenüber verletzt haben soll, zumal sich die Sache bereits im dritten Rechtsgang befand und die steuerlichen Probleme nach dem Verlauf des Einspruchsverfahrens und dem bisherigen gerichtlichen Verfahrensgang für den als Rechtsanwalt tätigen Kläger auf der Hand liegen mussten.
- 24** dd) Ebenso wenig können sich die Kläger darauf berufen, das FG habe rechtsfehlerhaft ihre Vernehmung als Beteiligte unterlassen. Der BFH hat bereits mit Beschluss vom 26. Mai 2006 IV B 150/05 (juris) darauf hingewiesen, dass die Beteiligtenvernehmung nur ein letztes Erkenntnismittel ist und nicht dazu dient, einem Beteiligten Gelegenheit zu geben, seine eigenen Behauptungen zu bestätigen und ggf. zu beschwören. Sie kann u.a. dann unterbleiben, wenn nichts an Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit des Vorbringens des Beteiligten erbracht ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 23. November 1994 I B 78/94, BFH/NV 1995, 793, m.w.N.). Im Streitfall ist das FG rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass nichts für die Richtigkeit des Vorbringens der Kläger spricht. Wie bereits im BFH-Beschluss vom 26. Mai 2006 IV B 150/05 (juris) ausgeführt, ist der Beantwortung der Frage, ob ggf. ein Verfahrensmangel vorliegt, die materiell-rechtliche Auffassung des FG zugrunde zu legen. Dazu gehört auch die Würdigung des Sachverhalts (vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 79, m.w.N.). Welche revisionsrechtlichen Auswirkungen es hat, wenn die Sachverhaltswürdigung des FG unhaltbar ist, bedarf keiner Erörterung, da dergleichen auch nach dem Vorbringen der Kläger nicht in Betracht kommt.
- 25** Im Übrigen hätten die Kläger Gelegenheit gehabt, ihren Vortrag in der mündlichen Verhandlung zu erläutern. Das wäre --wenn überhaupt-- der erste Schritt gewesen, die für eine Beteiligtenvernehmung notwendige Anfangswahrscheinlichkeit zu begründen. Einer Anordnung des persönlichen Erscheinens bedurfte es hierzu nicht (vgl. BFH-Beschluss vom 26. Mai 2006 IV B 150/05, juris). Die Kläger haben indes von der Möglichkeit, an der mündlichen Verhandlung teilzunehmen, keinen Gebrauch gemacht.

- 26** c) Anerkennung weiterer Telefonkosten
- 27** Die Kläger haben auch keinen Anspruch auf die Anerkennung jeweils 5 % weiterer Telefonkosten und der Anerkennung der restlichen 80 % hinsichtlich der Aufwendungen des vom Kläger erworbenen Telefonapparates.
- 28** aa) Den beruflich veranlassten Teil der Telefonkosten hat das FA mit 40 % veranschlagt und diesen Prozentsatz der Veranlagung zugrunde gelegt. Die Entscheidung des FG, die Kläger hätten keinen Anspruch auf einen weiteren Werbungskostenabzug von jeweils 5 % der Telefonkosten, ist frei von Rechtsfehlern. Zutreffend weist das FG darauf hin, dass bei teils beruflicher, teils privater Telefonnutzung lediglich der auf die beruflichen Gespräche entfallende Anteil als Werbungskosten/Betriebsausgaben abzugsfähig ist. Dieser Anteil ist unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles zu schätzen, wobei es für die Ermittlung des beruflichen Umfangs in besonderem Maße auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen ankommt (vgl. BFH-Urteil vom 9. November 1978 VI R 195/77, BFHE 126, 418, BStBl II 1979, 149; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, m.w.N.). Dieser kommt seiner Mitwirkungspflicht am besten dadurch nach, dass er geeignete Aufzeichnungen führt, weil er insoweit zur Beweisvorsorge verpflichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 6. März 1980 VI R 65/77, BFHE 129, 559, BStBl II 1980, 289; BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2000 IV B 4/00, BFH/NV 2001, 774, jeweils m.w.N.).
- 29** Die Kläger haben den ihnen obliegenden Nachweis nicht geführt, insbesondere haben sie die beruflich veranlassten Gespräche und die auf sie entfallenden Gesprächsgebühren auch für einen repräsentativen Zeitraum von mindestens drei Monaten nicht aufgezeichnet. Beim Fehlen derartiger Aufzeichnungen kann indes bei der Schätzung des beruflichen Anteils von den Grundsätzen des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 11. Juni 1990 IV B 6 -S 2336- 4/90 (BStBl I 1990, 290) ausgegangen werden. Rechtsfehlerfrei hat das FG deshalb entschieden, dass beim Fehlen geeigneter Aufzeichnungen bei Steuerpflichtigen, für die ein überdurchschnittlicher Umfang betrieblich veranlasster Telefongespräche aus der Wohnung glaubhaft gemacht wird, aus Vereinfachungsgründen der berufliche Anteil der Gesprächsgebühren auf 20 % des Gebührengesamtbetrages zu schätzen ist, wenn dieser nicht mehr als 130 DM monatlich --pro Kläger-- beträgt (vgl. dazu auch BMF-Schreiben vom 24. Mai 2000 IV C 5 -S 2336- 13/00, BStBl I 2000, 613; Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Verfügung vom 11. Februar 2003 S 2270 A - 27 - St 322, juris). Da die Kläger nur Gesamttelefonkosten (Festnetzanschluss) für das Streitjahr 2000 in Höhe von 1.919,70 DM nachgewiesen haben, ist die Entscheidung des FG nicht zu beanstanden.
- 30** Dem steht nicht entgegen, dass das FA in Vorjahren den beruflichen Anteil der Kläger mit 50 % angesetzt hat. Nach dem sog. Abschnittsprinzip haben die Kläger keinen Anspruch darauf, dass die Finanzbehörde ihnen im Streitjahr erneut einen überhöhten (und in den Vorjahren fehlerhaft gewährten) Telefonkostenanteil zubilligt. Vielmehr gebietet es der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, dass das FA in jedem Veranlagungszeitraum die Besteuerungsgrundlagen erneut prüft und rechtlich würdigt. Eine als falsch erkannte Rechtsauffassung muss es zum frühest möglichen Zeitpunkt aufgeben, auch wenn der Steuerpflichtige auf diese Rechtsauffassung vertraut haben sollte (BFH-Urteil vom 5. September 1990 X R 100/89, BFH/NV 1991, 217, m.w.N.). Im Übrigen hätten die Kläger es in der Hand gehabt, einen vermeintlich höheren beruflich veranlassten Anteil durch geeignete Aufzeichnungen zu belegen.
- 31** bb) Weshalb angesichts dieser Sachlage die Kosten für das vom Kläger angeschaffte Telefon anders behandelt werden sollten, ist nicht erkennbar. Der Senat kann offenlassen, ob die Vorinstanz im Tatbestand und in den Gründen des Urteils (vgl. Bl. 17 bzw. Bl. 30 des FG-Urteils) auch die Anschaffungskosten des Telefons ausdrücklich oder zumindest konkludent erfasst hat. In jedem Falle ist auch insoweit eine Aufteilung der Kosten in einen beruflichen und privaten Anteil nach den vorstehend genannten Grundsätzen geboten (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 32** d) Häusliches Arbeitszimmer
- 33** Zutreffend hat die Vorinstanz die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer des Klägers gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG i.V.m. § 9 Abs. 5 EStG nur in Höhe von 2.400 DM als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung ist der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers im Gesetz nicht näher bestimmt; aus dem Wesen des Typus des "häuslichen Arbeitszimmers" folgt zudem, dass seine Grenzen fließend sind und es Übergangsformen gibt (vgl. BFH-Urteile vom 14. Dezember 2004 XI R 13/04, BFHE 208, 239, BStBl II 2005, 344; vom 16. Dezember 2004 IV R 19/03, BFHE 208, 263, BStBl II 2005, 212; vom 22. November 2006 X R 1/05, BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304, jeweils m.w.N.). Maßgebend ist das sich aus den konkreten Verhältnissen ergebende Gesamtbild. Ob ein Raum als häusliches Arbeitszimmer anzusehen ist, muss daher aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalles entschieden werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304). Für den Fall eines als Syndikusanwalt eines Unternehmens nichtselbständig tätigen Klägers, der

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend macht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 239, BStBl II 2005, 344), hat der BFH in diesem Zusammenhang zum Ausdruck gebracht, dass auch eine Anwaltskanzlei dem Grunde nach von der Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG erfasst wird, sofern sie die Merkmale eines häuslichen Arbeitszimmers aufweist. Im hier zu entscheidenden Fall ist zwischen den Beteiligten unstrittig, dass die als Arbeitszimmer genutzten Räume im Wohnhaus der Kläger ein häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG darstellen.

- 34** Ohne Begrenzung können die Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 2. Halbsatz EStG daher nur abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers bildet. Dieser Mittelpunkt ist nicht isoliert für einzelne Tätigkeiten, sondern nur für sämtliche Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zu bestimmen (BFH-Urteile in BFHE 208, 239, BStBl II 2005, 344, unter II.A.2.b der Entscheidungsgründe, m.w.N.; vom 13. Oktober 2003 VI R 27/02, BFHE 204, 88, BStBl II 2004, 771). Die gesamte betriebliche und berufliche Tätigkeit umfasst sowohl die nichtselbständige Arbeit des Klägers als auch seine selbständige Tätigkeit als Rechtsanwalt. Dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt seiner selbständigen Tätigkeit darstellt, reicht nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 2. Halbsatz EStG für einen unbegrenzten Betriebsausgabenabzug nicht aus (vgl. BFH-Urteile in BFHE 208, 239, BStBl II 2005, 344; in BFHE 204, 88, BStBl II 2004, 771). Bildet das häusliche Arbeitszimmer --wie hier-- den qualitativen Mittelpunkt lediglich einer einzelnen Tätigkeit, nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen, ist anhand der konkreten Umstände des Einzelfalles wertend zu entscheiden, ob die Gesamttätigkeit gleichwohl einem einzelnen qualitativen Schwerpunkt zugeordnet werden kann und ob dieser im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Dabei ist abzustellen auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung, nicht auf die Vorstellung des betroffenen Steuerpflichtigen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 204, 88, BStBl II 2004, 771).
- 35** Bei Beachtung dieser Grundsätze ist das Urteil der Vorinstanz revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG nimmt zutreffend an, dass als Haupttätigkeit in diesem Kontext jede nichtselbständige Vollzeitbeschäftigung eines Steuerpflichtigen aufgrund eines privatrechtlichen Arbeits-/Angestelltenverhältnisses oder eines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses anzusehen ist. Insoweit kann typisierend davon ausgegangen werden, dass der vollzeitbeschäftigte Arbeitnehmer dem Arbeitgeber regelmäßig seine "normale" Arbeitszeit, d.h. seine volle Arbeitskraft schuldet (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 263, BStBl II 2005, 212; BFH-Beschluss vom 22. Oktober 2007 XI B 12/07, BFH/NV 2008, 47, jeweils m.w.N.), und zwar auch dann, wenn er hinsichtlich seiner Arbeitszeit und seines Arbeitseinsatzes nach den jeweiligen Erfordernissen seines Arbeitgebers disponieren und über den Einsatz im Unternehmen hinaus freiberuflich tätig werden kann. Wenn das FG den Schluss zieht, der Kläger sei als vollzeitbeschäftigter Syndikusanwalt eines großen Industriekonzerns schwerpunktmäßig durch diese Tätigkeit so in Anspruch genommen, dass der qualitative Schwerpunkt seiner Gesamttätigkeit im Büro bei seinem Arbeitgeber liege und nicht im häuslichen Arbeitszimmer, so ist das nicht zu beanstanden. Es handelt sich auch insoweit um eine tatrichterliche Überzeugungsbildung aufgrund der Würdigung des Gesamtsachverhaltes, die einer Nachprüfung durch den BFH weitgehend entzogen ist (vgl. § 118 Abs. 2 FGO). Revisibel ist eine solche Würdigung nur, soweit Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze vorliegen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 10. November 2005 VI B 75/05, BFH/NV 2006, 530; vom 26. November 2008 VIII B 7/07, juris; in BFH/NV 2008, 47, jeweils m.w.N.). Solche Verstöße sind im Streitfall nicht erkennbar. Aus revisionsrechtlicher Sicht ist daher nicht zu beanstanden, dass das FG aus den festgestellten Umständen abgeleitet hat, der Betätigungsmittelpunkt des Klägers liege nicht im häuslichen Arbeitszimmer.
- 36** e) Kostenentscheidung der Vorinstanz
- 37** Die Einwendungen der Kläger gegen die Kostenentscheidung der Vorinstanz greifen nicht durch. Das FG hat sich --unter Zugrundelegung des BFH-Beschlusses vom 26. Mai 2006 IV B 150/05 (juris), mit dem die FG-Entscheidung betreffend Einkommensteuer 1999 der Kläger im zweiten Rechtsgang aufgehoben und zurückverwiesen wurde --ausführlich der Frage gewidmet, ob die Kläger auch wegen Solidaritätszuschlag Klage erhoben haben. Das FG hat das letztlich zutreffend bejaht und bei seiner Kostenentscheidung ersichtlich auch die Änderungsbescheide des FA berücksichtigt.
- 38** 3. Nach alledem sind lediglich weitere Werbungskosten der Kläger in Höhe von insgesamt 562 DM steuermindernd zu berücksichtigen. Die Berechnung der Steuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.