

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 18.4.2012, X R 57/09

Nachweispflicht für Bewirtungsaufwendungen bei Bewirtungen in einer Gaststätte - Einheitliche Qualifizierung mehrerer Räume als häusliches Arbeitszimmer

Leitsätze

1. Für den Fall der Bewirtung in einer Gaststätte ergeben sich die Voraussetzungen zur Erfüllung der Nachweispflicht hinsichtlich der Bewirtungsaufwendungen aus der Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG, die lex specialis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ist.
2. Die über Bewirtungen in einer Gaststätte ausgestellten Rechnungen i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG müssen, sofern es sich nicht um Rechnungen über Kleinbeträge i.S. der UStDV handelt, den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten (Anschluss an das BFH-Urteil vom 27. Juni 1990 I R 168/85, BFHE 161, 125, BStBl II 1990, 903).

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Ehegatten, die in den Streitjahren 1998 bis 2000 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger erzielte von 1998 bis zu seiner Betriebsaufgabe im Jahr 2001 u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seinem Einzelunternehmen im Bereich "Exportberatung und Vermittlung von Maschinen und Anlagen".
- 2 Für seine gewerbliche Tätigkeit nutzte der Kläger Räumlichkeiten im privaten Wohnhaus, das im Miteigentum beider Kläger stand. Dabei handelte es sich zum einen um Räumlichkeiten im Kellergeschoss (42,81 qm), die zwei Büroräume, einen Ablage- und Archivraum sowie einen Besprechungsraum umfassten. Diese konnten sowohl über einen separaten Hauseingang als auch über eine innenliegende Treppe betreten werden. Neben den streitgegenständlichen Räumen befanden sich im Kellergeschoss außerdem ein Vorratslager, ein Badezimmer sowie der Heizungskeller. Des Weiteren wurde im ersten Obergeschoss ein Zimmer als Besprechungsraum (17,8 qm) genutzt, welches über eine Treppe im Wohnbereich zu erreichen war. Weitere Einzelheiten ergeben sich aus den vom Kläger erstellten Grundrisszeichnungen, auf die das Finanzgericht (FG) Bezug genommen hat. Der Kläger wies die entsprechenden Gebäudeteile in der Bilanz zur Hälfte als Betriebsvermögen aus, im Hinblick auf den Miteigentumsanteil der Klägerin wurde zwischen den Eheleuten ein Mietvertrag geschlossen.
- 3 In den Jahren 2003 und 2004 führte der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) bei dem Kläger eine steuerliche Außenprüfung betreffend die Streitjahre durch. Nach Auffassung der Betriebsprüfung handelte es sich bei den vom Kläger genutzten Räumlichkeiten um ein häusliches Arbeitszimmer, das nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers darstellte, so dass lediglich Aufwendungen in Höhe von 2.400 DM jährlich abgezogen werden konnten. Die den Höchstbetrag übersteigenden Raumkosten in Höhe von 13.498 DM (1998), 23.934 DM (1999) bzw. 15.011 DM (2000) wurden dem Gewinn hinzugerechnet. Des Weiteren wurden Bewirtungsaufwendungen in Höhe von 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 Einkommensteuer-Richtlinien 1998/1999/2000 --EStR--), nicht anerkannt. Dies gelte auch für im Ausland angefallene Bewirtungsaufwendungen. Die Eigenbelege, die der Kläger erstellt hatte, seien als Nachweise nicht ausreichend.
- 4 Das FA erließ daraufhin am 24. Juni 2004 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre. Der dagegen eingelegte Einspruch blieb im Hinblick auf die streitgegenständlichen Raumkosten und die Bewirtungsaufwendungen erfolglos.
- 5 Das FG gab der Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 633 veröffentlichtem Urteil teilweise statt, indem es weitere Bewirtungsaufwendungen in Höhe von 4.100 DM (1998), 8.969 DM (1999) bzw. 15.875 DM (2000) für abziehbar hielt, die Klage im Übrigen jedoch abwies.
- 6 Das FA rügt mit seiner Revision Verletzung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung. Der Auffassung des FG, das von einer grundsätzlichen Abziehbarkeit der Bewirtungsaufwendungen ausgehe, wenn die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG erfüllt seien, und in diesem Fall eine ordnungsgemäße Rechnung nicht mehr für erforderlich halte, sei nicht zu folgen.

- 7 Die Rechnung müsse auch den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten; dies gelte nur dann nicht, wenn der Gesamtbetrag der Rechnung 200 DM nicht übersteige (R 21 Abs. 8 Satz 4 EStR).
- 8 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen sowie --bezüglich der Revision der Kläger-- deren Revision zurückzuweisen.
- 9 Die Kläger beantragen,
die Revision des FA zurückzuweisen sowie mit ihrer eigenen Revision das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2007 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000, jeweils vom 24. Juni 2004, dahingehend zu ändern, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von 13.498 DM für das Jahr 1998, 23.934 DM für das Jahr 1999 und 15.011 DM für das Jahr 2000 berücksichtigt werden.
- 10 Die Kläger wenden sich mit ihrer Revision gegen die Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit den betrieblich genutzten Räumen.
- 11 Die im Privathaus der Kläger gelegenen und betrieblich genutzten Räume im ersten Obergeschoss und im Kellergeschoss seien nicht als häusliches Arbeitszimmer, sondern als Betriebsstätte zu werten. Entscheidend für die Abgrenzung sei allein das konkrete Unternehmensmodell, aus dem sich ableiten ließe, welche Anforderungen an eine Betriebsstätte zu stellen seien.
- 12 Er, der Kläger, habe für seine Kunden insbesondere die Projektplanung und Auftragsabwicklung übernommen. Diese Tätigkeiten seien ausschließlich in seiner Betriebsstätte erbracht worden. Darüber hinaus sei die eigene Unternehmensplanung des Klägers sowie die organisatorische Abwicklung in seiner Betriebsstätte vorgenommen worden.
- 13 Hilfsweise führten die Kläger aus, dass selbst die Annahme eines häuslichen Arbeitszimmers nicht zu einer Kürzung des Betriebsausgabenabzugs gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG führen könne, da die Räumlichkeiten den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers gebildet hätten. Der qualitative Schwerpunkt der Unternehmenstätigkeit des Klägers sei gerade nicht während der Reisetätigkeiten, sondern in seiner Betriebsstätte erbracht worden.

Entscheidungsgründe

- 14 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht hat das FG weitere Bewirtungsaufwendungen in Höhe von 4.100 DM für das Jahr 1998, 8.969 DM für das Jahr 1999 sowie 15.875 DM für das Jahr 2000 als Betriebsausgaben berücksichtigt.
- 15 1. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG sind Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass nicht abziehbar, 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 (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). 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 (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG).
- 16 2. Zu Unrecht hat das FG Bewirtungsaufwendungen in Höhe von 4.100 DM für das Jahr 1998, 8.969 DM für das Jahr 1999 und 15.875 DM für das Jahr 2000 als abziehbar anerkannt, da auf den eingereichten Rechnungen über die Bewirtung die erforderliche Angabe des Namens des Klägers als bewirtende Person fehlte.
- 17 a) Die Voraussetzungen zur Erfüllung der Nachweispflicht bei einer Bewirtung in einer Gaststätte ergeben sich --entgegen der Auffassung des FG-- allein aus der Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG als lex specialis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG. Dies ergibt sich insbesondere aus dem zwingenden Erfordernis, im Fall der Gaststättenbewirtung die Rechnung über die Bewirtung beizufügen. Die Beifügung der Rechnung kann nicht durch Angaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG --also durch Eigenbelege-- ersetzt werden. Das systematische Verständnis des FG, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG stelle lediglich eine Vereinfachungsregelung zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG für den Fall der Gaststättenbewirtung dar, ist unzutreffend.
- 18 aa) Maßgebend für die Auslegung der Nachweispflichten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3 EStG im Fall der Gaststättenbewirtung ist der in der Vorschrift zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Norm und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie

hineingestellt ist (Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Mai 1960 2 BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, 126, unter B.I.1.; Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 14. Mai 1974 VIII R 95/72, BFHE 112, 546, BStBl II 1974, 572, unter B.I.1.a, m.w.N.). Im Rahmen des möglichen Wortsinns hat die Auslegung den Bedeutungszusammenhang des Gesetzes, die systematische Stellung der Norm sowie den Gesetzeszweck zu beachten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 112, 546, BStBl II 1974, 572, unter B.I.1.a; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Dezember 2006 GrS 1/05, BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508, unter C.II.2.c bb). Ergänzend kommt der Entstehungsgeschichte der Vorschrift für deren Auslegung Bedeutung zu (vgl. BFH-Urteil vom 7. Mai 1987 IV R 150/84, BFHE 150, 130, BStBl II 1987, 670, unter 1.a).

- 19 bb) Schon der Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG –insbesondere die Einleitung ("Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, ...")– macht deutlich, dass Satz 3 eine im Verhältnis zu Satz 2 spezielle Vorschrift in Bezug auf die Nachweispflicht im Falle der Bewirtung in einer Gaststätte darstellt. Außerdem verlangt die Vorschrift ausdrücklich die Beifügung der Rechnung über die Bewirtung, ohne eine Ausnahme zu statuieren, so dass bei einer Bewirtung in einer Gaststätte –im Gegensatz zu sonstigen Bewirtungen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG)– zwingend die Rechnung über die Bewirtung beizufügen ist. Das Beifügen der Rechnung ist daher –entgegen der Auffassung des FG auch nach Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 1990 (StRefG 1990) vom 25. Juli 1988 (BGBl I 1988, 1093, BStBl I 1988, 224)– materiell-rechtliche Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug (ebenso Stapperfernd in Herrmann/Heuer/Raupach –HHR–, § 4 EStG Rz 1234; Blümich/ Wied, § 4 EStG Rz 741). Insoweit entspricht dieses Ergebnis auch der Systematik des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG, der für den besonderen Fall der Gaststättenbewirtung in Satz 3 ein weiteres Erfordernis aufstellt. Dass Satz 3 eigene Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung genügen lässt, folgt allein daraus, dass die übrigen der in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG genannten Angaben –nämlich zum Ort und Tag der Bewirtung sowie der Höhe der Aufwendungen– sich bereits aus der beizufügenden Rechnung ergeben (HHR/Stapperfernd, § 4 EStG Rz 1234; Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz H 182).
- 20 cc) Die Entstehungsgeschichte des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG bestätigt diese Auslegung. Insbesondere hat die Neufassung der Vorschrift durch das StRefG 1990 nichts am Erfordernis, im Fall der Gaststättenbewirtung die Rechnung über die Bewirtung beizufügen, geändert.
- 21 (1) Die Fassung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG vor der Änderung durch das StRefG 1990 beruhte auf dem Einkommensteuerreformgesetz (EStRG) vom 5. August 1974 (BGBl I 1974, 1769, BStBl I 1974, 530). Danach erfasste die Abzugsbeschränkung für Betriebsausgaben "Aufwendungen für die Bewirtung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, soweit sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind oder soweit ihre Höhe und ihre betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen sind." Weiter hieß es in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG in der Fassung des EStRG: "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."
- 22 Der insoweit eindeutige Wortlaut entsprach dem seinerzeitigen gesetzgeberischen Willen, dass bei einer Bewirtung in einer Gaststätte die Aufwendungen durch eine Rechnung der Gaststätte belegt werden mussten (vgl. BTDrucks 7/2180, S. 16).
- 23 (2) Durch das StRefG 1990 hat sich an der Pflicht, im Fall der Gaststättenbewirtung die Rechnung über die Bewirtung beizufügen, nichts geändert. Neben der Begrenzung der abziehbaren Aufwendungen auf 80 % sollten die bestehenden gesetzlichen Nachweisanforderungen nach dem gesetzgeberischen Willen nur insoweit erleichtert werden, als dem Steuerpflichtigen freigestellt wurde, in welcher Form er die erforderlich schriftlichen Angaben zur Erfüllung seiner Nachweispflicht macht, so dass auf das Ausfüllen eines amtlichen Vordrucks verzichtet wurde. Bei einer Bewirtung in einer Gaststätte brauchten die Angaben zum Ort und Tag der Bewirtung sowie zu der Höhe der Aufwendungen nicht mehr gemacht werden, da sich diese aus der Rechnung ergeben. An der Pflicht, die Rechnung bei Gaststättenbewirtungen beizufügen, wollte der Gesetzgeber hingegen festhalten; lediglich auf das Erfordernis der Unterschrift des Inhabers der Gaststätte wollte man aus Vereinfachungsgründen verzichten (vgl. Begründung des Fraktionsentwurfs eines StRefG 1990, BTDrucks 11/2157, S. 138 f., sowie der hinsichtlich des Texts des Entwurfs und der Begründung gleichlautende Regierungsentwurf eines StRefG 1990, BTDrucks 11/2226, S. 5; ausdrücklich Erster Bericht des Finanzausschusses zu dem Fraktionsentwurf, BTDrucks 11/2536, S. 46 f., 76; vgl. auch BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 IV R 50/01, BFHE 205, 234, BStBl II 2004, 502, unter II.1.).
- 24 dd) Schließlich spricht auch der Normzweck dafür, dass im Fall der Gaststättenbewirtung zwingend die Rechnung beizufügen ist und sich damit die Voraussetzungen zur Erfüllung der Nachweispflicht in diesem Fall allein aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG ergeben. Der Gaststättenrechnung kommt als Fremdbeleg eine erhöhte Nachweisfunktion zu. Die Gaststättenrechnung soll den Finanzämtern die Prüfung der Höhe und der betrieblichen Veranlassung von Bewirtungsaufwendungen erleichtern und den Abzug von nicht betrieblich veranlassten oder unangemessenen Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben erschweren (vgl. Meurer in Lademann, EStG, § 4 EStG Rz 677; BFH-Urteil vom 27. Juni 1990 I R 168/85, BFHE 161, 125, BStBl II 1990, 903, zur Rechtslage vor Inkrafttreten des StRefG 1990).

- 25 b) Die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG sind im Streitfall nicht erfüllt, so dass das FG unzutreffend Bewirtungsaufwendungen in Höhe von 4.100 DM für 1998, 8.969 DM für 1999 sowie 15.875 DM für 2000 als weitere Betriebsausgaben berücksichtigt hat.
- 26 aa) Durch die Einreichung der Eigenbelege haben die Kläger ihre Pflicht zur schriftlichen Angabe des Anlasses und der Teilnehmer der Bewirtung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG erfüllt. Dass die Kläger in den Eigenbelegen weitere Angaben gemacht haben, ist insoweit unschädlich.
- 27 bb) Dass die Angabe des Klägers als bewirtende Person auf den ansonsten ordnungsgemäßen Rechnungen fehlte, steht dem Abzug der streitgegenständlichen Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben jedoch entgegen. Gaststättenrechnungen i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG müssen, sofern es sich nicht um Rechnungen über Kleinbeträge i.S. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) handelt, den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten. Weder die entsprechende Angabe des Klägers als Bewirtendem auf den von ihm erstellten Eigenbelegen noch die eingereichten Kreditkartenabrechnungen machten die erforderliche Angabe des Steuerpflichtigen auf den Rechnungen entbehrlich.
- 28 (1) Nach der Rechtsprechung des BFH zu der Rechtslage vor Inkrafttreten des StRefG 1990 mussten die einzureichenden Gaststättenrechnungen grundsätzlich den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten, um dem Normzweck des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG in der Fassung vor dessen Änderung durch das StRefG 1990 (a.F.) zu genügen (BFH-Urteile in BFHE 161, 125, BStBl II 1990, 903, und vom 2. Oktober 1990 VIII R 62/86, BFHE 162, 295, BStBl II 1991, 174; ebenso die Finanzverwaltung: R 21 Abs. 8 EStR; wie auch das Schrifttum: HHR/Stapperfend, § 4 EStG Rz 1235; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 742; Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rz H 202; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rz 1700; Frotscher in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 4 Rz 693; Meurer in Lademann, a.a.O., § 4 EStG Rz 678 f.).
- 29 Der BFH hatte in seiner Entscheidung in BFHE 161, 125, BStBl II 1990, 903 insoweit ausgeführt, dass sich dies aus dem Zweck des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. ergebe (dem folgend BFH-Urteil in BFHE 162, 295, BStBl II 1991, 174; ebenso auf den Normzweck abstellend: Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rz H 202). Durch die Vorschrift solle den Finanzämtern die Prüfung der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Bewirtungsaufwendungen erleichtert und dadurch der Abzug von nicht betrieblich veranlassten oder unangemessenen Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben erschwert werden. Eine bloße Glaubhaftmachung der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Bewirtungsaufwendungen solle für den Abzug nicht ausreichen. Gaststättenrechnungen ohne Angabe des Namens des bewirtenden Steuerpflichtigen seien grundsätzlich als Nachweis der Bewirtungsaufwendungen ungeeignet, da sie nicht erkennen ließen, welchem Steuerpflichtigen die Aufwendungen entstanden seien. Besitze der Steuerpflichtige die Rechnung und lege er sie dem Finanzamt vor, dann sei dies zwar ein Beweisanzeichen dafür, dass ihm die Bewirtungsaufwendungen entstanden seien. Dieses Beweisanzeichen reiche aber als Nachweis nicht aus.
- 30 Eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass Gaststättenrechnungen den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten müssten, gelte danach lediglich für Rechnungen über Kleinbeträge i.S. der UStDV. Diese Ausnahme für Kleinbetragsrechnungen i.S. der UStDV sei im Bereich der Ertragsteuern auf Gaststättenrechnungen entsprechend anzuwenden, denn nur so könne die mit ihr erstrebte Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens auch für das Gaststättengewerbe erreicht werden.
- 31 (2) Diese BFH-Rechtsprechung ist nach Auffassung des erkennenden Senats auf die in den Streitjahren geltende Rechtslage übertragbar. Gaststättenrechnungen ohne Angabe des Namens des bewirtenden Steuerpflichtigen sind als Nachweis der Bewirtungsaufwendungen grundsätzlich ungeeignet, da damit nicht belegt ist, wem die Aufwendungen entstanden sind und das Finanzamt weder die betriebliche Veranlassung noch die Angemessenheit der Bewirtungsaufwendungen prüfen kann (ebenso Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rz H 202; vgl. auch Frotscher in Frotscher, a.a.O., § 4 Rz 693; im Ergebnis ebenso: HHR/Stapperfend, § 4 EStG Rz 1235; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 742, und Meurer in Lademann, a.a.O., § 4 EStG Rz 679). Ohne eine solche Angabe besteht grundsätzlich die Gefahr, dass fremde Dritte Rechnungen an sich nehmen und als eigene Belege verwenden (Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rz H 202). Im Übrigen spricht auch der bestehen bleibende Gleichlauf mit dem Umsatzsteuerrecht für die Übertragbarkeit dieser Rechtsprechung; so benötigen vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige ohnehin eine Rechnung, in welcher der Steuerpflichtige als Leistungsempfänger ausgewiesen ist.
- 32 (3) Die Angabe des Namens des bewirtenden Steuerpflichtigen in dem Eigenbeleg kann die entsprechende Angabe in der Rechnung nicht ersetzen (ebenso HHR/Stapperfend, § 4 EStG Rz 1235). Dies galt nach Auffassung des I. Senats (Urteil in BFHE 161, 125, BStBl II 1990, 903) aufgrund der unterschiedlichen Nachweisfunktionen von Eigen- und Fremdbeleg auch bereits für die Rechtslage vor Inkrafttreten des StRefG 1990. Hieran hat sich durch das StRefG 1990 nichts geändert.
- 33 Der Gaststättenrechnung als Fremdbeleg kommt weiterhin eine --im Vergleich zum Eigenbeleg-- erhöhte Nachweisfunktion zu, so dass die Angabe des Namens des bewirtenden Steuerpflichtigen allein in dem

Eigenbeleg nicht ausreichend ist, sondern vielmehr die Angabe auch auf der Gaststättenrechnung erforderlich bleibt. Denn der Name des bewirtenden Steuerpflichtigen kann nur durch den Gaststätteninhaber oder seinen Bevollmächtigten auf der Rechnung vermerkt werden (vgl. z.B. Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rz H 203), wie auch eine nachträgliche Ergänzung der Gaststättenrechnung um den Namen des Bewirtenden nur durch diese Personen erfolgen darf (ebenso: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rz H 205; HHR/Stapperfend, § 4 EStG Rz 1235; Frotscher in Frotscher, a.a.O., § 4 Rz 693; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 743; Meurer in Lademann, a.a.O., § 4 EStG Rz 679; so auch BFH-Urteile in BFHE 161, 125, BStBl II 1990, 903, und in BFHE 162, 295, BStBl II 1991, 174, beide zur Rechtslage vor Inkrafttreten des StRefG 1990).

- 34 (4) Auch die eingereichten Kreditkartenabrechnungen können --entgegen der Auffassung des FG-- an diesem Ergebnis nichts ändern. Durch die Kreditkartenabrechnungen kann lediglich die Begleichung der Rechnung nachgewiesen werden, nicht jedoch die Frage der betrieblichen Veranlassung, also wer zu der Bewirtung eingeladen hat, d.h. Bewirtender war. Damit ist auch nach Inkrafttreten des StRefG 1990 die Angabe des Rechnungsadressaten auf der eingereichten Gaststättenrechnung (grundsätzlich) erforderlich. Vergleichbar verlangt eine Rechnung i.S. des § 35a EStG 2002, dass sich aus der Rechnung jedenfalls die wesentlichen Grundlagen der steuerlich geförderten Leistungsbeziehung und somit auch der Empfänger der Dienstleistung entnehmen lassen (BFH-Urteil vom 29. Januar 2009 VI R 28/08, BFHE 224, 255, BStBl II 2010, 166).

III.

- 35 Die Revision der Kläger ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat revisionsrechtlich fehlerfrei die von den Klägern für die betrieblich genutzten Räume geltend gemachten Aufwendungen in den Streitjahren jeweils nur bis zur Höchstgrenze von 2.400 DM als Betriebsausgaben zugelassen.
- 36 1. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern. Dies gilt gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG 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 die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2.400 DM begrenzt, wobei die Beschränkung der Höhe nach nicht gilt, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG).
- 37 2. Im Ergebnis zu Recht hat das FG die streitgegenständlichen Räume als häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG angesehen.
- 38 a) Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers ist im Gesetz nicht näher bestimmt. Der Rechtsprechung des BFH zufolge erfasst die Bestimmung 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 (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 19. September 2002 VI R 70/01, BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139; vom 20. November 2003 IV R 30/03, BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775; vom 22. November 2006 X R 1/05, BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304, und vom 26. März 2009 VI R 15/07, BFHE 224, 444, BStBl II 2009, 598). Der Nutzung entsprechend ist das häusliche Arbeitszimmer typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück darstellt (BFH-Urteile vom 20. November 2003 IV R 3/02, BFHE 205, 46, BStBl II 2005, 203; in BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304, und in BFHE 224, 444, BStBl II 2009, 598).
- 39 Aus dem Wesen des Typus des "häuslichen Arbeitszimmers" folgt, dass seine Grenzen fließend sind und dass es Übergangsformen gibt. Der jeweilige Sachverhalt muss dem Typus wertend zugeordnet werden (BFH-Urteile in BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139, und in BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304). Ob ein Raum als häusliches Arbeitszimmer anzusehen ist, lässt sich daher nur aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls entscheiden (BFH-Urteile vom 16. Oktober 2002 XI R 89/00, BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185, und in BFHE 224, 444, BStBl II 2009, 598). Insoweit ist das "häusliche Arbeitszimmer" von Betriebsstätten ähnlichen Räumen im Wohnbereich abzugrenzen, für die die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht gilt (BFH-Urteil vom 9. August 2011 VIII R 4/09, BFH/NV 2012, 200; Schmidt/Heinicke, EStG, 31. Aufl., § 4 Rz 591, m.w.N.; vgl. auch Blümich/Wied, § 4 EStG 840). Ohne Bedeutung für die Qualifizierung als Arbeitszimmer ist es dagegen, ob der Raum eine Betriebsstätte i.S. des § 12 AO darstellt (BFH-Entscheidungen in BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185; vom 23. März 2005 III R 17/03, BFH/NV 2005, 1537, und vom 2. Dezember 2009 VIII B 219/08, BFH/NV 2010, 431).
- 40 b) Im Ergebnis zu Recht hat das FG angenommen, dass die streitgegenständlichen Räume im Kellergeschoss sowie im ersten Obergeschoss eine funktionale Einheit bildeten, so dass die Qualifizierung als häusliches Arbeitszimmer für die Räume gemeinsam vorzunehmen war.

- 41 aa) Begehrt der Steuerpflichtige den Betriebsausgabenabzug für mehrere in seine häusliche Sphäre eingebundene Räume, ist die Qualifizierung als häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich für jeden Raum gesondert vorzunehmen. Eine gemeinsame Qualifizierung kommt nur dann in Betracht, wenn die Räume eine funktionale Einheit bilden. Denn es kann keinen Unterschied machen, ob aufgrund der räumlichen Situation die Nutzung in einem oder in mehreren Räumen erfolgt (BFH-Urteile in BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139; in BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775, und vom 9. November 2006 IV R 2/06, BFH/NV 2007, 677).
- 42 bb) Insbesondere bei Zugrundelegung der Grundrisszeichnungen, die durch ausdrückliche Bezugnahme im Tatbestand des erstinstanzlichen Urteils von den bindenden Feststellungen des FG umfasst sind, bildeten die Büroräume sowie der Ablage- und Archivraum im Kellergeschoss sowie die Besprechungsräume im Kellergeschoss und ersten Obergeschoss eine funktionale Einheit, da alle Räume mit den Beratungs- und Vermittlungsleistungen des Klägers als "externe Exportabteilung" mittelständischer Unternehmen in Zusammenhang standen.
- 43 Der Ablage- und Archivraum erfüllte insoweit (Teil-)Funktionen, die typischerweise einem häuslichen Arbeitszimmer zukommen. In einem Arbeitszimmer werden regelmäßig auch Bücher und Akten aufbewahrt; zu diesem Zweck ist der betreffende Raum typischerweise mit Regalen oder ähnlichen Möbeln ausgestattet. Ebenso gehört das Einordnen, Sichten und Heraussuchen von Unterlagen regelmäßig zu den in einem Arbeitszimmer verrichteten Tätigkeiten, so dass Büroräume und Ablage- und Archivraum als funktionale Einheit betrachtet werden müssen (vgl. grundlegend BFH-Urteil in BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139).
- 44 Ebenso verhält es sich mit den Besprechungsräumen. Allein der Umstand, dass in einem als Büro genutzten Raum gelegentlich Beratungsgespräche geführt werden, führt nicht dazu, die Eigenschaft des Büros als häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG zu verneinen (vgl. BFH-Urteile vom 23. September 1999 VI R 74/98, BFHE 189, 438, BStBl II 2000, 7, und in BFH/NV 2007, 677). Gleiches muss gelten, wenn die Funktion, gelegentliche Besprechungen zu ermöglichen, in einen separaten Raum ausgelagert wird.
- 45 c) Das FG hat zutreffend die streitgegenständlichen Räume als häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG qualifiziert.
- 46 aa) Die Räume waren in die häusliche Sphäre der Kläger eingebunden, mit Büromöbeln ausgestattet und wurden büromäßig genutzt.
- 47 In die häusliche Sphäre eingebunden und damit grundsätzlich als häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG anzusehen ist eine funktionale Büroeinheit regelmäßig dann, wenn sich diese in Räumen befindet, die zur privat genutzten Wohnung bzw. zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehören (vgl. BFH-Urteile in BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775; vom 18. August 2005 VI R 39/04, BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428, und in BFH/NV 2007, 677). Können hingegen die als Arbeitszimmer genutzten Räumlichkeiten nicht der privaten Wohnung bzw. dem Wohnhaus des Steuerpflichtigen zugerechnet werden, so stellen sie in der Regel auch kein "häusliches" Arbeitszimmer dar. In diesem Sinne bestimmt sich die Häuslichkeit beruflich genutzter Räumlichkeiten danach, ob sie sich unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls als dem Wohnbereich und damit der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen zugehörig darstellen. Das ist dann der Fall, wenn die Räumlichkeiten mit den privaten Wohnräumen des Steuerpflichtigen aufgrund der unmittelbaren räumlichen Nähe als gemeinsame Wohneinheit verbunden sind (BFH-Urteil in BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428).
- 48 Dies ist vorliegend in Bezug auf den Besprechungsraum im ersten Obergeschoss ohne Weiteres der Fall. Aber auch hinsichtlich der im Kellergeschoss gelegenen Räumlichkeiten hat das FG zutreffend darauf abgestellt, dass diese zwar über einen separaten Hauseingang verfügten, sie aber ebenso über die Innentreppe aus dem Wohnbereich der Kläger erreicht werden konnten. Darüber hinaus hat das FG zu Recht berücksichtigt, dass sich im Kellergeschoss neben den streitgegenständlichen Räumen als privat genutzte Räume ein Vorratslager, ein Badezimmer sowie der Heizungskeller befanden.
- 49 bb) Das FG hat im Ergebnis zu Recht das Vorliegen von Betriebsstätten ähnlichen Räumen im Wohnbereich und damit ein Herausfallen der Räumlichkeiten aus dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG verneint.
- 50 Ein im privaten Wohnhaus gelegenes Büro kann dann aus dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG herausfallen, wenn aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalls die Einbindung des Büros in die häusliche Sphäre aufgehoben oder überlagert wird (BFH-Urteile in BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775; in BFHE 205, 46, BStBl II 2005, 203, und in BFH/NV 2007, 677).
- 51 (1) Entscheidend für die Annahme eines häuslichen Arbeitszimmers ist insoweit, dass die von dem Steuerpflichtigen genutzte funktionale Büroeinheit nicht für einen intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet ist (BFH-Urteile vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43, und vom 31. März 2004 X R 1/03, BFH/NV 2004, 1387). Insoweit kann auch die nach außen erkennbare Widmung der Räumlichkeiten für den Publikumsverkehr zur Folge haben, dass diese nicht der

Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG unterfallen (BFH-Urteil in BFHE 205, 46, BStBl II 2005, 203, in Bezug auf eine ärztliche Notfallpraxis). Ein Herausfallen aus dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ist allerdings nicht schon allein deshalb gegeben, weil ein Steuerpflichtiger die von ihm genutzten Räumlichkeiten gelegentlich für Beratungsgespräche benutzt (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 677; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 189, 438, BStBl II 2000, 7). Umstände, die die Einbindung in die häusliche Sphäre aufheben oder überlagern, können aber dann gegeben sein, wenn die funktionale Büroeinheit auch von dritten, nicht familienangehörigen und auch nicht haushaltszugehörigen Personen genutzt wird (BFH-Urteile in BFHE 205, 46, BStBl II 2005, 203, und in BFH/NV 2007, 677).

- 52 (2) Zutreffend hat das FG insoweit berücksichtigt, dass es nach den Angaben des Klägers in den Streitjahren nur zu gelegentlichen Zusammenkünften mit den Auftraggebern in den streitgegenständlichen Räumlichkeiten kam, die dieser aus dem Gedächtnis pauschal mit zwei- bis dreimal pro Monat angegeben hat. Dies erfüllt nicht die Anforderungen, die an einen intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr zu stellen sind. Im Übrigen waren die Räumlichkeiten auch nicht nach außen erkennbar dem Publikumsverkehr gewidmet.
- 53 Im Rahmen der Gesamtwürdigung ist das FG auch auf die Behauptung des Klägers im Erörterungstermin am 16. November 2009 eingegangen, eine Aushilfskraft beschäftigt zu haben, was im Gegensatz zu den Ausführungen in der Klageschrift vom 20. März 2007 steht. Insoweit hat das FG --revisionsrechtlich bedenkenfrei-- darauf abgestellt, dass sich in den Gewinn- und Verlustrechnungen des klägerischen Einzelunternehmens für die Streitjahre keinerlei Personalaufwendungen finden, und ist zu dem Schluss gekommen, dass der Kläger sich nicht der Hilfe von Arbeitnehmern bedient hat. Der Plan, zukünftig Arbeitnehmer zu beschäftigen, genügt nicht, da allein die Nutzung in den Streitjahren entscheidend ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 46, BStBl II 2005, 203, unter 5.b bb). Auch die Beschäftigung der Klägerin zur Ausführung der notwendigen Arbeiten während der Abwesenheit des Klägers steht der Anwendbarkeit des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht entgegen (vgl. BFH-Entscheidungen vom 26. September 2005 XI B 57/04, BFH/NV 2006, 517, und in BFH/NV 2007, 677).
- 54 Zutreffend hat das FG schließlich ausgeführt, dass in der Größe der Räumlichkeiten angesichts der gesamten Wohn- und Nutzfläche des Wohnhauses von 347,56 qm kein Anhaltspunkt gegen eine Qualifizierung der streitgegenständlichen Räume als häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG gesehen werden kann (vgl. zu diesem Kriterium BFH-Urteil vom 15. Dezember 2004 XI R 14/03, GmbH-Rundschau 2005, 1215).
- 55 (3) Im Ergebnis zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Zuordnung der streitgegenständlichen Räumlichkeiten zum notwendigen Betriebsvermögen und die daraus folgende Steuerbarkeit des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns der Qualifizierung der Räumlichkeiten als häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht entgegensteht.
- 56 Die nicht vollständige Abziehbarkeit der Absetzung für Abnutzung (AfA) auf ein zum Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut kann allenfalls dann zu einer einkommensteuerrechtlichen Doppelbelastung führen, wenn der Buchwert dieses Wirtschaftsguts in die Ermittlung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns einbezogen wird. Dieses Problem stellt sich erst im Jahr 2001 wegen der dann erfolgten Betriebsaufgabe, nicht aber bereits für die Streitjahre. Der erkennende Senat kann daher offenlassen, ob es im Fall der Erzielung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns unbeachtlich ist, ob die AfA zuvor ganz oder zum Teil nicht absetzbar war (so Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4 Rz 599) oder dies wegen des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen ist (BFH-Urteile vom 28. August 2003 IV R 38/01, BFH/NV 2004, 327, und vom 6. Juli 2005 XI R 87/03, BFHE 210, 493, BStBl II 2006, 18; ebenso HHR/Paul, § 4 EStG Rz 1537).
- 57 3. Auch die Würdigung des FG, das Arbeitszimmer bilde nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG), lässt keine Rechtsfehler erkennen.
- 58 a) Das häusliche Arbeitszimmer eines Steuerpflichtigen, der lediglich eine einzige Tätigkeit --teils im Arbeitszimmer, teils auswärts-- ausübt, ist Mittelpunkt seiner gesamten Betätigung, wenn er dort diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind. Dieser Mittelpunkt bestimmt sich nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der Betätigung des Steuerpflichtigen; dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt lediglich eine indizielle Bedeutung zu (ständige Rechtsprechung des BFH, Urteile vom 13. November 2002 VI R 28/02, BFHE 201, 106, BStBl II 2004, 59; in BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43; in BFH/NV 2005, 1537, und in BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304).
- 59 Wo dieser Schwerpunkt liegt, ist im Wege einer Wertung der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen festzustellen; die darauf bezogene Würdigung aller Umstände des Einzelfalls obliegt dem FG als Tatsacheninstanz (BFH-Urteile in BFHE 201, 106, BStBl II 2004, 59; in BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43; in BFH/NV 2005, 1537, und in BFHE 224, 444, BStBl II 2009, 598).

b) Von diesen Grundsätzen ausgehend hat das FG den festgestellten Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass der Kläger die für sein Geschäftsmodell wesentlichen und prägenden Beratungs- und Vermittlungsleistungen größtenteils außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen von persönlichen Treffen mit potentiellen Kunden erbrachte.

- 61 c) Diese Würdigung ist revisionsrechtlich bedenkenfrei, zumal der BFH sie nur daraufhin überprüfen kann, ob sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen ist und mit den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen im Einklang steht. Ist dies --wie im Streitfall-- zu bejahen, so ist die Tatsachenwürdigung selbst dann für den BFH bindend, wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 5. Mai 1999 XI R 6/98, BFHE 188, 415, BStBl II 1999, 735, und vom 4. September 2003 V R 9, 10/02, BFHE 203, 389, BStBl II 2004, 627; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 54).
- 62 Zutreffend hat das FG seiner Tatsachenwürdigung maßgeblich das Geschäftsmodell des Klägers zu Grunde gelegt. Nach den insoweit seitens der Kläger nicht angegriffenen und damit bindenden Feststellungen des FG wollte der Kläger Dienstleistungen als "externe Exportabteilung" mittelständischer Unternehmen erbringen. Insoweit hat das FG rechtsfehlerfrei darauf abgestellt, dass die Tätigkeit des Klägers mit der Sondierung internationaler Märkte, vor allem des amerikanischen Marktes, verbunden gewesen sei, die weitgehend eine Anwesenheit vor Ort erforderlich machte.
- 63 Das FG hat --rechtsfehlerfrei-- zwar auch indiziell dem quantitativen Aspekt, nämlich der zeitintensiven außerhäuslichen Tätigkeit, die das FG insbesondere auf die Höhe der angefallenen Reisekosten und Bewirtungsaufwendungen stützte, Gewicht beigemessen. Im Vordergrund der Gesamtwürdigung des FG stand aber die Beurteilung des qualitativen Schwerpunkts der Betätigung des Klägers. Auch wenn es sich, wie die Kläger in ihrer Revisionsbegründung anführen, bei der Tätigkeit nicht um eine "klassische Außendiensttätigkeit", wie beispielsweise die eines Versicherungsvertreters, gehandelt habe, begegnet die Tatsachenwürdigung des FG hinsichtlich des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers --aus den oben dargestellten Gründen-- keinen revisionsrechtlichen Bedenken.