

Finanzgericht Baden-Württemberg

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

§§ 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2, 9 Abs. 1 EStG

- 1. Nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 (BGBl I S. 1900) sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.**
- 2. Das häusliche Arbeitszimmer eines Steuerpflichtigen ist Mittelpunkt seiner gesamten Betätigung, wenn er dort diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind.**
- 3. Anteiligen Aufwendungen für die Nutzung einer Toilette sind keine abzugsfähigen Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 EStG.**
- 4. Dies folgt bereits aus dem Umstand, dass im Fall des Klägers die ausschließlich beruflich veranlassten Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht abzugsfähig sind (-Erst-Recht-Schluss). Demnach kann es nicht sein, dass die zu 100 % beruflich veranlassten Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht, aber gleichzeitig die anteilig angefallenen Aufwendungen für eine jedenfalls auch privat genutzte häusliche Toilette abzugsfähig sind.**
- 5. Der Steuerpflichtige kann sich auch nicht darauf berufen, dass es sich bei einer Toilette um einen betriebsstättenähnlichen Raum - Werkstatt, Lager oder Archiv - handelt, für den das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG nicht greift, insbesondere wenn es sich nicht um eine -Besuchertoilette für fremde Personen, sondern vielmehr um das private -Gäste-WC, dass der Steuerpflichtige auch während seiner Dienstzeit nutzt, so dass auch insofern kein besonderer beruflicher Zusammenhang besteht.**

FG Baden-Württemberg; Urteil vom 21.01.2013; Az.: 9 K 2096/12

Tenor:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist, ob der Kläger den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer hat und daher die Erhaltungsaufwendungen für ein Arbeitszimmer als Werbungskosten geltend machen kann. Zudem ist streitig, ob die Erhaltungsaufwendungen für eine Toilette beruflich veranlasst sind.

Der ledige Kläger erzielt als Betriebsprüfer Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 Einkommensteuergesetz - EStG -). Sein Dienstsitz ist das Finanzamt X, in dem er im Streitzeitraum einen festen Arbeitsplatz hatte. Bis November 2008 verrichtete der Kläger seine Dienstgeschäfte zeitweise im Finanzamt und zeitweise im Außendienst.

Der Kläger ist Fachprüfer für geschlossene Immobilienfonds und Sanierungsobjekte.

Seit Dezember 2008 hat ihm sein Dienstherr erlaubt, zusätzlich ein häusliches Arbeitszimmer, aufgrund der vom Finanzministerium Baden-Württemberg erlassenen -Rahmenbedingungen für die zeitweilige Dienstverrichtung zu Hause für Beschäftigte der Prüfungsdienste, zu nutzen. Danach gilt Folgendes:

(1) Den Beschäftigten der Prüfungsdienste wird die Möglichkeit der zeitweiligen Dienstverrichtung zu Hause eröffnet. Damit kann - ergänzend zu der Dienstverrichtung im Unternehmen und an der Dienststelle - künftig auch im häuslichen Bereich ein Teil der Arbeitsleistung erbracht werden. [...] (3) Die zeitweilige Dienstverrichtung zu Hause erfolgt unter Berücksichtigung der dienstlichen Belange. Zu Hause ist nur die Verrichtung solcher Tätigkeiten zulässig, die nicht die Anwesenheit der Beschäftigten der Prüfungsdienste im zu prüfenden Unternehmen oder an der Dienststelle erfordern. (4) Die genaue Ausgestaltung der zeitweiligen Dienstverrichtung zu Hause wird zwischen den Beschäftigten der Prüfungsdienste und der Dienststelle unter Beachtung der dienstlichen Erfordernisse festgelegt.

Im Streitjahr 2008 renovierte der Kläger seine Wohnung (4 Zimmer, Küche, Bad, extra Gäste - WC; Grundriss Bl. 20 Rechtsbehelfsakte - RBA -) und richtete sich gleichzeitig ein häusliches Arbeitszimmer ein. Der renovierte Teil der Wohnung ist insgesamt 70,1 m² groß. Hiervon entfallen 16,97 m² (24,2 %) auf das Arbeitszimmer und 4,17 m² (5,95 %) auf eine separate Toilette. Das Gäste - WC liegt unmittelbar neben dem Schlafzimmer.

Für die Renovierung entstanden im Streitjahr 2008 die folgenden Aufwendungen (Bl. 18 EStA):

Anteil Arbeitszimmer lt. Kläger (grds. 24,2 %, teilweise Einzelzuweisung der Kosten) Anteil separate Toilette lt. Kläger (grds. 5,95% teilweise Einzelzuweisung der Kosten).

In seiner Einkommensteuererklärung 2008 (Eingang Beklagter: 26. Januar 2011) beantragte der Kläger, die Aufwendungen für das Arbeitszimmer zunächst als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit anzuerkennen. Der Beklagte erkannte mit Bescheid vom 04. Februar 2011 Aufwendungen für das Arbeitszimmer in Höhe von 1.250,00 Euro an. Im hiergegen eingelegten Einspruch vom 09. Februar 2011 (Zugang Beklagter: 16. Februar 2011) machte der Kläger den

vollen Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer, für die separate Toilette und weitere nicht streitgegenständliche Aufwendungen als Werbungskosten geltend.

Mit Schreiben vom 07. März 2012 wies der Beklagte den Kläger darauf hin, dass er eine verbösernde Entscheidung durch Rücknahme des Einspruchs vermeiden könne (auf das Schreiben wird Bezug genommen). Er beabsichtige, die bisherige Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe von 1.250,00 Euro für das Arbeitszimmer nicht mehr anzuerkennen. Der Kläger hielt seinen Einspruch aufrecht.

Mit Einspruchsentscheidung vom 24. Mai 2012 setzte der Beklagte daraufhin unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2008 vom 04. Februar 2011 die Einkommensteuer zu Lasten des Klägers neu fest (auf die Einspruchsentscheidung wird Bezug genommen). Er berücksichtigte weder die Aufwendungen für das Arbeitszimmer noch die Aufwendungen für die separate Toilette.

Der Kläger hat am 22. Juni 2012 Klage erhoben.

Er ist der Ansicht, der Mittelpunkt seiner betrieblichen und beruflichen Tätigkeit liege im Arbeitszimmer. Er behauptet, die geschlossenen Immobilienfonds würde er fast ausschließlich und die Sanierungsobjekte ausschließlich in seinem Arbeitszimmer prüfen. Die Prüfung der steuerlichen Verhältnisse stelle seine prägende Tätigkeit dar. Im Arbeitszimmer prüfe er die zusammengetragenen Unterlagen und Daten auf ihre steuerliche Würdigung, schreibe Anfragen an die Berater und Verwalter. Zuletzt schreibe er den Prüfungsbericht.

Im Außendienst spreche er mit den Steuerpflichtigen, Verwaltern der Immobilienfonds und Beratern. Er erhalte teilweise die notwendigen Prüfungsunterlagen und führe in seltenen Fällen Schlussbesprechungen durch. Oftmals würden die Berater auf die Schlussbesprechungen verzichten und nähmen nur schriftlich zum Außenprüfungsbericht Stellung. In 2009 habe er insgesamt vier allgemeine Besprechungen, drei Schlussbesprechungen und eine Betriebsbesichtigung durchgeführt.

Seitdem er im häuslichen Arbeitszimmer tätig sei, hole er sich im Finanzamt (nur noch) die Prüfungsakten, helfe den dortigen Sachbearbeitern bei der Fallauswahl (Prüfungswürdigkeit, Prüfungszeitraum) und informiere diese über prüfungswürdige Sachverhalte. Gespräche mit dem Sachgebietsleiter über den Prüfungsplan, die Prüfungen oder über den (vorläufigen) Prüfungsbericht fänden kaum statt.

Zunächst behauptete er, er habe in 2008 an 49,5 Tagen, in 2009 an 41 Tagen und in 2010 an 44 Tagen im Außendienst gearbeitet. In seinem Klageschriftsatz vom 22. Juni 2012 trug er dann vor, er habe im Kalenderjahr 2009 von insgesamt 219,5 Arbeitstagen an 29 Tagen im Außendienst, an 51,5 Tagen im Amt und an 139 Tagen in seinem häuslichen Arbeitszimmer gearbeitet. Mit Schriftsatz vom 20. November 2012 trug er zuletzt nochmals andere Zahlen vor.

Der Kläger ist der Auffassung, dass die Prüfung der Besteuerungsgrundlagen seine prägende Tätigkeit darstelle. Daher dürften nur insoweit die Arbeitszeitanteile verglichen werden. Er habe von insgesamt 116,25 Tagen in 2009 an 28 Tagen im Außendienst, an 21,5 im Amt und an 66,75 Tagen am Heimarbeitsplatz Besteuerungsgrundlagen geprüft. Die übrigen 102,25 Tage habe er nicht prägende

Tätigkeiten, wie Akten abholen, Updates für die Software installieren, Teilnahme an Fortbildungen, Erstellen von Prüfungsberichten, Besprechungen von Feststellungen und Prüfungsschwerpunkten mit dem Innendienst, Besprechungsvorbereitungen usw. erbracht. Diese müssten unberücksichtigt bleiben.

Der Verweis auf § 200 Abgabenordnung - AO -, wonach die Außenprüfung grundsätzlich in den Räumen des Steuerpflichtigen stattfindet, sei in seinem Fall nicht sachgerecht. Die geprüften Immobilienfonds hätten selten eigene Verwaltungsräume. Die Prüfung könne daher nicht in den Geschäftsräumen der Firmen stattfinden.

Nach Auffassung des Klägers würde die bisherige Rechtsprechung seinen Fall nicht abbilden.

Seine Tätigkeit sei nicht mit der eines Richters vergleichbar. Nach einem vom Bundesfinanzhof - BFH - entschiedenen Fall würde ein Richter sein hoheitliches Tun nach der Verkehrsanschauung im Gericht und nicht im Arbeitszimmer ausüben. Dies würde für einen Betriebsprüfer nicht zutreffen. Zudem habe der Richter im entschiedenen Fall an 180 Tagen im Gericht gearbeitet, was auch einen qualitativen Unterschied darstelle (BFH-Urteil vom 18. Dezember 2011 VI R 13/11, Sammlung der Entscheidungen des BFH -BFHE - 236, 92, Bundessteuerblatt Teil II - BStBl II - 2012, 236; Vortrag Bl. 15 Gerichtsakte).

In einem Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts - FG - vom 1. Oktober 2009, 1 K 11149/05, www.juris.de habe der Großbetriebsprüfer ausschließlich Vor- und Nacharbeiten in seinem Arbeitszimmer geleistet. Er verrichte dort seine gesamte Prüfungstätigkeit.

Er beruft sich auf ein Urteil des FG Nürnberg vom 26. Oktober 2006, IV 83/2006, Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst - DStRE - 2007, 595 - 597. Im entschiedenen Fall sei das Gericht davon ausgegangen, dass ein Gerichtsvollzieher den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit im Arbeitszimmer habe, wenn er die Mehrzahl der Fälle im Arbeitszimmer vom Schreibtisch aus erledige.

Die Aufwendungen für die Toilette seien ebenfalls abzugsfähig, soweit eine berufliche Nutzung vorliege.

Aufgrund eines Umkehrschlusses kommt er zu dem Ergebnis, dass es sich bei den Aufwendungen für eine während der Dienstzeit genutzte Toilette um Werbungskosten handeln müsse. Schließlich würde für die Nutzung einer im Betriebsvermögen befindlichen Toilette kein -Eigenverbrauch angesetzt. Auch bei -Hotelübernachtungen und bei der doppelten Haushaltsführung würde kein Anteil der Kosten für eine private Toilettennutzung angesetzt. Er gehe davon aus, dass die Toilettennutzung im Zusammenhang mit Einnahmen stehe und diese Kosten Werbungskosten seien .

Es gebe zwei mögliche objektive Aufteilungsmaßstäbe: entweder seine Dienstzeit könne anhand des Prüfertagebuchs oder anhand des von ihm angefertigten exemplarischen Toilettentagebuches über die tatsächliche Nutzung nachvollzogen werden (Toilettentagebuch, Schriftsatz vom 20. November 2012). Zeitlich betrachtet sei er zu ca. 33,33% privat und zu ca. 66,67% aus dienstlichen Gründen in seiner Wohnung. Die Toilette nutze er ca. 9 - 10 mal am Tag, davon ca. 8 - 9 mal beruflich. Es ergebe sich also eine berufliche Toilettennutzung von 73,58 %.

Auch Berufskraftfahrer könnten Ihre Aufwendungen für sanitäre Einrichtungen absetzen. Hieraus sei ersichtlich, dass diese Aufwendungen auch in seinem Fall beruflich veranlasst seien, solange er seiner beruflichen Tätigkeit nachgehe (BFH-Urteil vom 28. März 2012 VI R 48/11, BFHE 237, 82, BStBl II 2012, 926).

Zudem beruft er sich auf eine Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1 BStBl II 2010, 672 und eine sich daran anschließende Entscheidung des FG Köln vom 19. Mai 2011 10 K 4126/09, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2011, 1360-1363. Danach seien Aufwendungen für ein Arbeitszimmer auch dann abzugsfähig, wenn sie nur zum Teil beruflich veranlasst seien. Dies müsse auch in Bezug auf die Aufwendungen für die beruflich genutzte Toilette gelten. Diese Auffassung habe auch das FG Köln in seinem Urteil vom 19. Mai 2011, 10 K 4126/09 Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2011, 1410 - 1412 vertreten.

Der Kläger begehrt außerdem, die Aufwendungen nach § 82b EStDV auf zwei Jahre aufzuteilen.

Der Kläger beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 04. Februar 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. Mai 2012 dahingehend abzuändern, dass die Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erhöht werden, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit liege jedenfalls nicht im Arbeitszimmer des Klägers.

Entscheidungserheblich sei, ob - unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung - das qualitativ für eine bestimmte Tätigkeit Typische im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt werde. Auch eine zeitlich weit überwiegende Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers bewirke keine Verlagerung des Mittelpunktes (BFH - Urteil vom 20. April 2010 VI B 150/09, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH - BFH/NV - 2010, 1434 - 1435; BFH-Urteil vom 27. Oktober 2011 VI R 71/10, BFHE 235, BStBl II 2012, 234 - Lehrer -; BFH-Urteil vom 08. Dezember 2011 VI R 13/11, BFHE 236, 92, BStBl II 2012, 236 - Richter -). Der zeitlichen Nutzung komme jedenfalls nur eine Indizwirkung zu.

Nach dem typischen Berufsbild unterscheide sich die Tätigkeit eines Außenprüfers von der Tätigkeit des Innendienstsachbearbeiters dadurch, dass er sich durch Betriebsbesichtigungen ein Bild der Verhältnisse der jeweiligen Unternehmen mache und anhand dessen prüfe, ob die in den Steuererklärungen geltend gemachten Ausgaben realitätsgerecht seien, sowie an Schlussbesprechungen teilnehme.

Aus den Unterlagen des Klägers ergebe sich, dass er an 20 Tagen im Außendienst und an 51 Tagen im Finanzamt, also außerhalb seines Heimarbeitsplatzes tätig gewesen sei. Es hätten auch Betriebsbesichtigungen und Schlussbesprechungen stattgefunden.

Zudem ergebe sich aus den Regelungen in den Rahmenbedingungen des Finanzministeriums Baden-Württemberg für die zeitweilige Dienstverrichtung zuhause für Beschäftigte der Prüfungsdienste, dass auch der Dienstherr davon

ausgehe, dass ein Betriebsprüfer die berufstypischen Dienstverrichtungen im Außendienst ausübe.

Die Aufwendungen für die Toilette seien ebenfalls nicht abzugsfähig, da diese nach den gleichen Maßstäben wie die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer zu beurteilen seien. Zudem habe das FG Düsseldorf mit Urteil vom 1. Februar 2012 7 K 87/11, EFG 2012, 1830 - 1833 entschieden, dass Aufwendungen für gemischt genutzte Räume kein häusliches Arbeitszimmer seien und die Aufwendungen für eine Toilette von den grundsätzlich nicht abziehbaren und nicht aufteilbaren unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung, die nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums bereits pauschal abgegolten seien, erfasst seien.

Dies ergebe sich ebenfalls aus dem Urteil des FG Köln vom 19. Mai 2011 10 K 4126/09, Deutsches Steuerrecht 2011, 1360 - 1363. Danach sei eine Toilette schon ihrem Typus nach nicht als häusliches Arbeitszimmer anzusehen, da keinerlei berufliche Nutzung vorliege (unter Punkt 4 des Urteils). Etwas anderes könne auch nicht aus dem Umstand folgen, dass der Kläger zwei Toiletten habe.

Am 25. Oktober 2012 hat ein Erörterungstermin stattgefunden. Die Berichterstatterin vertrat die Auffassung, dass der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Klägers sich im Veranlagungszeitraum 2008 (bzw. 2009) nicht in seinem Arbeitszimmer befunden habe (auf die Niederschrift wird Bezug genommen, Bl. 149 Gerichtsakte).

Auf eine am 26. Oktober 2012 gesetzte Ausschlussfrist nach § 79 b Abs. 2 und Abs. 3 FGO (zugestellt am 3. November 2012) hat der Kläger mit Schriftsatz vom 20. November 2012 nochmals vorgetragen und Belege über die entstandenen Aufwendungen vorgelegt.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den im Verfahren ausgetauschten Schriftsätzen und dem vom Beklagten vorgelegten Akten (§ 71 Abs. 2 FGO).

Am 21. Januar 2013 hat in der Sache eine mündliche Verhandlung stattgefunden. Mit Schriftsätzen vom 23. Januar 2013 und vom 11. Februar 2013 hat der Kläger seine Argumente nochmals schriftlich dargelegt und einen anderen Antrag gestellt, nämlich die Aufwendungen für Toilette und Arbeitszimmer statt bisher auf 2 Jahre nunmehr auf 5 Jahre zu verteilen (§ 82b EStDV).

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 04. Februar 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. Mai 2012 verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Beklagte hat zurecht weder die Aufwendungen für das Arbeitszimmer noch die Aufwendungen für die Toilette als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt.

1. Nach § 9 Abs. 5 S. 1 EStG i.V.m. 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG kann ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie Kosten der Ausstattung nicht als Werbungskosten ansetzen.

Dies gilt nicht, wenn eine Ausnahmeregelung nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2 EStG greift.

Anders als im Urteil FG Düsseldorf vom 05. September 2012, 15 K 682/12 F, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2012, 2270 - 2272, ist es im vorliegenden Verfahren nicht entscheidungserheblich, ob § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2 EStG in der Fassung des Hausbegleitgesetzes vom 09. Dezember 2010 (BGBl I S. 1900) oder in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl I 2006, S. 1652) zur Anwendung kommt. Aufgrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 06. Juli 2010 2 BvL 13/09 hat der Gesetzgeber § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 vom 19. Juli 2006 durch das Hausbegleitgesetz vom 09. Dezember 2010 rückwirkend neu geregelt. § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2 EStG in der für verfassungswidrig erklärten Fassung, kann nur noch in den Fällen angewandt werden, für die die Neuregelung eine echte Rückwirkung und damit eine Schlechterstellung darstellt.

Im Streitfall kann der Kläger jedoch die Aufwendungen für das Arbeitszimmer weder nach der aufgehobenen noch nach der für verfassungswidrig erklärten Norm als Werbungskosten abziehen.

a) Nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2 EStG in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 09. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1900) sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abzugsfähig, wenn für die betriebliche und berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Im Veranlagungsjahr 2008 und auch in 2009 hatte der Kläger im Finanzamt X einen festen Arbeitsplatz, den er jederzeit nutzen konnte. Ihm stand ein eigener Schreibtisch mit vollständiger Büroausstattung zur Verfügung. Ein Werbungskostenabzug kommt danach nicht in Betracht.

b) Nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 (BGBl I S. 1900) sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

aa) Für die Beurteilung, ob und in welchem Umfang die Aufwendungen für seine nachfolgende berufliche Tätigkeit als Werbungskosten abziehbar sind, konnte im Hinblick auf die Frage, ob der Mittelpunkt der Tätigkeit des Klägers im Arbeitszimmer lag, auf die zu erwartenden Umstände des Kalenderjahres 2009 abgestellt werden, auch wenn die Aufwendungen bereits im Kalenderjahr abgefließen sind (§ 11 EStG). Die zu erwartenden Umstände bestimmen für die hier angefallenen Vorbereitungsaufwendungen die Abziehbarkeit nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG (BFH-Urteil vom 23. Mai 2006 VI R 21/03, BFHE 214, 158, BStBl II 2006, 600 m.w.N.).

bb) Das häusliche Arbeitszimmer eines Steuerpflichtigen 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 (BFH-Urteil vom 18. April 2012 X R 58/09, BFH/NV 2012, 1768-1774 m.w.N.). Maßgebend ist danach, ob - unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung- das qualitativ für eine bestimmte steuerbare Tätigkeit Typische im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt wird (Söhn, in: Kirchhoff/Söhn/Mellinghof, 233. AL 09/12, EStG, § 4 Rz. LB 191; BFH-Urteil vom 08. Dezember 2011 VI R 13/11, BFHE 236, 92, BStBl II 2012, 236). Dem

zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt lediglich eine indizielle Bedeutung zu. Aus diesem Grund schließt das zeitliche Überwiegen der außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübten Tätigkeit einen unbeschränkten Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer ebenso wenig aus wie ein zeitliches Überwiegen der Tätigkeit im Arbeitszimmer dieses bereits zum Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung macht (vgl. BFH-Urteil vom 06. Juli 2005 XI R 87/03, BFHE 210, 493, BStBl 2006, 18 m.w.N.). Wo dieser Schwerpunkt liegt, ist im Wege einer Wertung der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen festzustellen.

Von diesen Grundsätzen ausgehend hat der Senat den festgestellten Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass der Kläger die für einen Betriebsprüfer prägenden Tätigkeiten - also die Tätigkeiten, die die charakteristische Eigenart seiner Tätigkeit, die ihn von anderen unterscheidet, ausmacht - außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers im Außendienst ausübt.

(a) Der Kläger führte im Streitjahr Außenprüfungen nach §§ 193 ff AO durch. Die gesetzlichen Ermächtigungsgrundlagen in §§ 193 ff AO für die Tätigkeiten des Klägers stellen maßgeblich darauf ab, dass der Kläger außerhalb seines Dienstsitzes in den Geschäftsräumen der Steuerpflichtigen tätig wird und das Recht hat, Grundstücke und Betriebsräume zu betreten und zu besichtigen (§§ 193, 200 Abs. 2 und Abs. 3 S. 3 AO). Diese Eingriffsmöglichkeiten unterscheiden den Kläger maßgeblich von anderen Sachbearbeitern der Finanzverwaltung, die buchstäblich vom -grünen Tischaus den Sachverhalt ermitteln. Der Kläger war im Kalenderjahr 2009 jedenfalls an 29 Tagen im Außendienst tätig und hat diese Ermächtigungsgrundlagen genutzt.

(b) Der Senat ist davon überzeugt, dass sich in den Rahmendienstvereinbarungen des Finanzministerium Baden-Württemberg für die zeitweilige Dienstverrichtung zu Hause für Beschäftigte der Prüfungsdienste das für einen Betriebsprüfer Typische - nämlich die Außendiensttätigkeit - widerspiegelt. Danach darf ein Betriebsprüfer - ergänzend zu der Dienstverrichtung im Unternehmen und an der Dienststelle - künftig auch im häuslichen Bereich einen Teil der Arbeitsleistung erbringen. Der Dienstherr des Klägers hat dem Kläger auf der Grundlage dieser Rahmendienstvereinbarung die Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer erlaubt.

(c) Es kann als wahr unterstellt werden, dass bei den vom Kläger überwiegend geprüften Immobilienfonds und Sanierungsobjekten eine Prüfung außerhalb seines Arbeitszimmers grundsätzlich nicht erforderlich ist. Nach Überzeugung des Senats, liegt der Schlüssel zum Erfolg der Tätigkeit des Klägers dennoch in seiner Außendiensttätigkeit. In Einzelfällen und insbesondere in Zweifelsfragen verließ der Kläger sein Arbeitszimmer und führte bspw. Besprechungen mit den Steuerpflichtigen durch. Seine Arbeitsunterlagen erhielt er vielfach direkt in den Geschäftsräumen der zu prüfenden Betriebe. Hierbei handelt es sich nach Überzeugung des Senat nicht nur um eine bloße Vorbereitungshandlung für die Prüfung, sondern um die originäre Prüftätigkeit des Klägers, die ihn von anderen (Innendienst -) Sachbearbeitern der Finanzverwaltung unterscheidet.

(d) Der Senat teilt auch nicht die Auffassung des Klägers, dass die Auswertung der gesammelten Unterlagen und Informationen mit Hilfe besonderer Prüfungsprogramme (bspw. Bpa-Euro) das nach der Verkehrsanschauung Typische für die Tätigkeit eines Betriebsprüfers ist. Die eigentlich nach Außen wahrnehmbare Tätigkeit des Prüfers wird im Außendienst vorgenommen und

manifestiert sich in Besprechungen, Betriebsbesichtigung, auch wenn diese - wie im Fall des Klägers - nur an 30 Tagen im Jahr stattgefunden haben sollten.

cc) Die zeitliche Nutzung des Arbeitszimmers, die der Kläger bis Schluss der mündlichen Verhandlung hinsichtlich der Tage und des Aufteilungsmaßstabes in unterschiedlicher Weise bezifferte, bedurfte daher keiner weiteren Aufklärung.

In den Fällen, in denen die das Berufsbild prägende Tätigkeit außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers stattfindet, kann auch eine zeitlich weit überwiegende Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers keine Verlagerung des Mittelpunkts bewirken (BFH-Urteil vom 27. Oktober 2011 VI R 71/10, BFHE 235, 448). Aufgrund der berufstypischen bzw. typisierenden Betrachtung erübrigen sich Feststellungen zum jeweiligen zeitlichen Umfang der beruflichen oder betrieblichen Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers. Auf diese Weise kann nach Auffassung des BFH - der sich der erkennende Senat anschließt - dem Prinzip eines gleichmäßigen Gesetzesvollzugs Rechnung getragen werden (zuletzt BFH-Urteil vom 08. Dezember 2011 VI R 13/11 BFHE 236,92, BStBl II 2012, 236).

dd) Auch die vom Kläger zitierte Rechtsprechung führt zu keinem anderen Ergebnis.

(a) Der Kläger meint, seine Tätigkeit sei nicht mit der eines Richters vergleichbar und das BFH-Urteil vom 18. Dezember 2011 VI R 13/11, BFHE 236, 92, BStBl II 2012, 236 könne daher nicht herangezogen werden. Diese Auffassung teilt der Senat nicht. Vielmehr wird der Richter aufgrund der ihm anvertrauten rechtsprechenden Gewalt tätig. Auch der Außenprüfer kann aufgrund seiner besonderen Befugnisse in den Rechtskreis der Steuerpflichtigen eingreifen, was gerade das prägende Element seiner Tätigkeit ausmacht. Aufgrund dieser berufstypischen und typisierenden Betrachtung - wie im zitierten BFH - Urteil vom 18. Dezember 2011 VI R 13/11 - kann im vorliegenden Fall die weit überwiegende zeitliche Nutzung des Arbeitszimmers außer Acht bleiben.

(b) Der Kläger leitet fälschlicherweise aus einem Urteil des Niedersächsischen FG vom 01. Oktober 2009 1 K 11149/05, www.juris.de ab, dass dem dortigen Großbetriebsprüfer der Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer verwehrt wurde, weil er dort nur Vor- und Nacharbeiten für die Prüfung ausgeübt habe. Im genannten Urteil stellt das Gericht in den Entscheidungsgründen jedoch vielmehr auf die Rahmendienstvereinbarungen für den Arbeitsplatz ab. Diese bräuchten eindeutig zum Ausdruck, dass das Arbeitszimmer lediglich zu vor- und nachbereitenden Arbeiten dienen würde. Eine ähnliche Vereinbarung hat der Kläger - wie bereits oben erwähnt - mit seinem Dienstherrn ebenfalls abgeschlossen.

(c) Die Berufung des Klägers auf das Urteil des FG Nürnberg vom 26. Oktober 2006 IV 83/2006, DStRE 2007, 595 - 597 (Gerichtsvollzieher) geht fehl. Im entschiedenen Fall hatte das FG Nürnberg den Mittelpunkt der Tätigkeit des Gerichtsvollziehers im Arbeitszimmer angenommen. Es hat maßgeblich darauf abgestellt, dass der Gerichtsvollzieher im Arbeitszimmer u.a. Sprechstunden abgehalten und Schuldner empfangen hat. Der Kläger hat in seinem Arbeitszimmer keinerlei Besprechungen mit Steuerpflichtigen oder deren Berater durchgeführt. Der wahrnehmbare Außenkontakt fand ausschließlich außerhalb der häuslichen Sphäre des Klägers statt.

2. Die anteiligen Aufwendungen für die Toilette sind keine abzugsfähigen Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 EStG.

a) Dies folgt bereits aus dem Umstand, dass im Fall des Klägers die ausschließlich beruflich veranlassten Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht abzugsfähig sind (-Erst-Recht-Schluss). Demnach kann es nach Auffassung des Senats nicht sein, dass die zu 100 % beruflich veranlassten Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht, aber gleichzeitig die anteilig angefallenen Aufwendungen für eine jedenfalls auch privat genutzte häusliche Toilette abzugsfähig sind. Dies mag anders zu beurteilen sein, wenn die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer abzugsfähig wären (vgl. BFH VIII R 10/12 - anhängiges Verfahren), muss jedoch im vorliegenden Fall nicht entschieden werden.

Die Argumentation des Klägers -die Toilette sei ja gerade kein Arbeitszimmer und daher in voller Höhe abzugsfähig geht nach Auffassung des Senats fehl. Eine getrennte Beurteilung der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer und die häusliche Toilette wäre nach Auffassung des Senats sinnwidrig. Die Regelung § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2 EStG dient der typisierenden Begrenzung von Aufwendungen, die eine Berührung mit dem privaten Lebensbereich des Steuerpflichtigen aufweisen und in einer Sphäre anfallen, die einer Nachprüfung durch die Finanzverwaltung und Finanzgerichte entzogen ist (Urteile des BFH vom 27. September 1996 VI R 47/96, BFHE 181, 305, BStBl II 1997, 68, 70 und vom 13. November 2002 VI R 28/02, BFHE 201, 106, BStBl II 2004, 59). Konsequenterweise ist die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Räume in der häuslichen Sphäre, die üblicherweise privat genutzt werden, auf das Arbeitszimmer begrenzt.

b) Der Kläger kann sich auch nicht darauf berufen, dass es sich bei der Toilette um einen betriebstättenähnlichen Raum - Werkstatt, Lager oder Archiv - handelt, für den das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG nicht greift. Die Toilette ist kein derartiger betriebsstättenähnlicher Raum. Es handelt sich auch nicht um eine -Besuchertoilette für fremde Personen, sondern vielmehr um das private -Gäste-WC, das der Kläger auch während seiner Dienstzeit nutzt, so dass auch insofern kein besonderer beruflicher Zusammenhang besteht (BFH-Urteil vom 19. September 2002, VI R 70/01, BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139; FG Hamburg vom 12. Dezember 2000 VI 263/99, www.juris.de). Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Umstand, dass der Kläger zwei Toiletten hatte.

c) Die Entscheidung des Großen Senat des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227,1 BStBl II 2010, 672 und die sich daran anschließende Rechtsprechung zu Reisekosten führt nach dem Vorgesagten ebenfalls zu keiner anderen Beurteilung der Rechtslage (BFH-Urteile vom 28. März 2012 VI R 48/11, BFHE 237, 82, BStBl II 2012, 926, vom 05. Juli 2012 VI R 50/10 BFHE nn. DB 2012, 2910 - 2011). Soweit dem Kläger die Abzugsfähigkeit für Aufwendungen für Räume in der häuslichen Sphäre dem Grunde nach versagt bleibt, kommt auch eine Aufteilung nach § 12 EStG nicht in Betracht. Demnach ist es auch nicht entscheidungserheblich, ob der Kläger für die Nutzung der häuslichen Toilette einen objektiven Aufteilungsmaßstab (die Arbeitszeit oder die Anzahl der Nutzungen) schlüssig darlegt.

d) Dem Umkehrschluss des Klägers, wenn -für eine im Betriebsvermögen befindliche Toilette kein Eigenverbrauch angesetzt werde, sei davon auszugehen, dass es sich bei den Aufwendungen für die Toilettennutzung insgesamt um beruflich veranlasste Aufwendungen handle, kann der Senat nicht folgen. Ein derartiger Rückschluss verbietet sich, da bei der Nutzung einer im Betriebsvermögen befindlichen Toilette eine private Nutzung nahezu auszuschließen ist. Die Bereitstellung der -Betriebstoilette überlagert jeglichen privaten Sachzusammenhang.

3. Der Senat hat die nach der mündlichen Verhandlung nachgereichten Schriftsätze des Klägers vom 23. Januar 2013 und 11. Februar 2013 rechtsschutzgewährend als Anträge auf Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung ausgelegt (§ 93 Abs. 3 FGO).

Nach § 93 Abs. 3 S. 2 FGO kann das Gericht die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung beschließen. Die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung liegt grundsätzlich im Ermessen des Gerichts. Dieses Ermessen ist nach der Rechtsprechung auf Null reduziert, wenn durch die Ablehnung einer Wiedereröffnung wesentliche Prozessgrundsätze verletzt würden, so z.B. wenn der Vorsitzende seine Verpflichtung, auf die Beseitigung von Formfehlern oder auf die Stellung von klaren Anträgen hinzuwirken, oder den Anspruch eines Beteiligten auf rechtliches Gehör verletzen würde oder wenn die Sachaufklärung noch nicht ausreicht (BFH-Urteil vom 04. April 2001 XI R 60/00, BFHE 195/9, BStBl II 2001, 726 m.w.N).

Nach diesen Grundsätzen war im Streitfall eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung nicht geboten.

Der Sachverhalt hat sich durch den Vortrag des Klägers nicht verändert. Vielmehr hat er seine bereits mehrfach vorgetragenen Argumente nochmals schriftlich dargelegt.

Hinsichtlich des Gesamtbetrags der entstandenen Erhaltungsaufwendungen hat der Kläger andere Endbeträge aufgeführt (Gesamtbetrag Aufwendungen häusliches Arbeitszimmer, Toiletten). Diese Beträge liegen unterhalb der bisher beantragten und bis zum Ende der mündlichen Verhandlung unstreitig angefallenen Erhaltungsaufwendungen. Insofern bestand für den Kläger kein Rechtsschutzbedürfnis.

Zudem hat er seinen Antrag dahingehend geändert, dass er sein Wahlrecht nach § 82b EStDV dahingehend ausübt, die Aufwendungen für Toilette und Arbeitszimmer statt auf 2 Jahre auf 5 Jahre zu verteilen. Diese Antragsänderung wirkt sich auf die Entscheidung des Gerichts schon deswegen nicht aus, weil die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Arbeitszimmer und Toilette dem Grunde nach scheitern. Zudem hat der Vorsitzende des Senats in der mündlichen Verhandlung vom 21. Januar 2013 besonderen Wert auf die Stellung der richtigen Anträge durch den Kläger gelegt. Insbesondere zur Frage der Ausübung des Wahlrechts nach § 82b EStDV wurde der Kläger ausdrücklich befragt. Weitere Aufklärungsmaßnahmen hinsichtlich des Antrags waren nicht erforderlich, zumal der Kläger steuerlich ausgebildet ist und die Wahlrechte kennt.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

5. Die Revision war nicht zuzulassen, da keiner der in § 115 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 FGO genannten Revisionsgründe vorliegt. Eine Zulassung kam auch nicht im Hinblick auf das anhängige Verfahren vor dem BFH VIII R 10/12 (vorhergehend FG Düsseldorf vom 01. Februar 2012 7 K 87/11 EFG 2012, 1830 - 1833) in Betracht, da dem Kläger im vorliegenden Verfahren bereits die Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers versagt bleibt und ein Abzug der Aufwendungen für die Toilette daher ebenfalls ausscheidet (vgl. oben -Erst-Recht-Schluss).