

---

**Datum:** 05.02.1992  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 5056/87  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:1992:0205.4K5056.87.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Kläger.

- 
- Tatbestand: 1
- Zwischen ist den Beteiligten ist streitig, inwieweit Aufwendungen des Klägers für die 2  
Einrichtung einer Wohnung in xxx unter dem Gesichtspunkt der doppelten Haushaltsführung  
als Werbungskosten abgezogen werden können.
- Der Kläger erzielte im Streitjahr als Geschäftsführer einer xxx Niederlassung in xxx Einkünfte 3  
aus nichtselbständiger Arbeit; der Bruttoarbeitslohn betrug im Streitjahr xxx DM. Die Klägerin  
erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Kläger bewohnen eine Wohnung im eigenen  
Haus in xxx.
- Ende 1983 mietete der Kläger eine 63 qm große Wohnung in xxx an, bestehend aus zwei 4  
Zimmern, Küche, Diele, Flur, Duschbad, Abstellraum und Dachterrasse. Im Streitjahr  
machten die Kläger außer dem Verpflegungsmehraufwand, der Miete nebst Nebenkosten,  
Fahrtkosten für Heimfahrten und Aufwendungen für Schönheitsreparaturen auch die  
Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände der Wohnung als Werbungskosten des Klägers  
unter dem Gesichtspunkt der doppelten Haushaltsführung geltend. Dabei begehrten die  
Kläger, einen Teil der Aufwendungen als sofort abzugsfähige Werbungskosten zu behandeln,  
für den anderen Teil wurde eine Abschreibung in gleichen Jahresbeträgen unter  
Zugrundelegung einer zehnjährigen Abschreibungsdauer begehrt.
- Als sofort abzugsfähig wurden folgende Aufwendungen geltend gemacht: 5
- 6

|                                                                                                                                                                                                                                                               |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| - Gardinen und Vorhänge: 3.984,60 DM laut Rechnung der Firma xxx in xxx vom 15.02.1984; hierbei handelt es sich um die Summe einer größeren Anzahl von Einzelpositionen für Gardinen, Vorhangstoffe und Zubehör.                                              |    |
| - Rechnung der Firma xxx vom 15.02.1984 über 2.540,00 DM, die sich zusammensetzen aus 1.228,00 DM für die Montage der Dekorationen zuzüglich Fahrtkosten von 540,00 DM, eine Telefonkonsole für 432,00 DM und Kosten für Teppichbodenverlegung von 340,00 DM. | 7  |
| - Rechnung der Firma xxx vom 15.02.1984 über Teppichbodenverlegung und Schonertecken über 511,50 DM;                                                                                                                                                          | 8  |
| - zwei Beistelltische 1.621,00 DM;                                                                                                                                                                                                                            | 9  |
| - eine Stehlampe inclusive Mehrpreis 828,90 DM;                                                                                                                                                                                                               | 10 |
| - Terrassenmöbel 363,00 DM;                                                                                                                                                                                                                                   | 11 |
| - Staubsauger 156,18 DM;                                                                                                                                                                                                                                      | 12 |
| - insgesamt: 10.005,18 DM.                                                                                                                                                                                                                                    | 13 |
| Absetzungen für Abnutzung wurden für folgende Gegenstände geltend gemacht:                                                                                                                                                                                    | 14 |
| - Dekoration 907,50 DM;                                                                                                                                                                                                                                       | 15 |
| - Couchtisch 953,00 DM;                                                                                                                                                                                                                                       | 16 |
| - Fernsehgerät 1.179,90 DM;                                                                                                                                                                                                                                   | 17 |
| - Boxen 2.090,00 DM;                                                                                                                                                                                                                                          | 18 |
| - Wohnzimmereinrichtung laut Rechnung der Firma xxx vom 15.02.1984 über 8.310,95 DM bestehend aus:                                                                                                                                                            | 19 |
| - Teppichboden 208,95 DM                                                                                                                                                                                                                                      | 20 |
| - Couchtisch 2.347,00 DM zuzüglich Sonderfarbe 117,00 DM                                                                                                                                                                                                      | 21 |
| - Schlafzimmerschrank 941,50 DM                                                                                                                                                                                                                               | 22 |
| - zwei Einzelschränke je 614,00 DM, 1.228,00 DM                                                                                                                                                                                                               | 23 |
| zuzüglich Böden 80,00 DM                                                                                                                                                                                                                                      | 24 |
| - Quasten 336,00 DM                                                                                                                                                                                                                                           | 25 |
| - Messingschienen 19,50 DM                                                                                                                                                                                                                                    | 26 |
| - Etagere 375,00 DM                                                                                                                                                                                                                                           | 27 |
| - Mahagonischränkchen 295,00 DM                                                                                                                                                                                                                               | 28 |
| - zwei alte Stiche je 449,00 DM, 898,00 DM                                                                                                                                                                                                                    | 29 |
| - Stehlampe 1.465,00 DM;                                                                                                                                                                                                                                      | 30 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| - Kücheneinrichtung 3.950,00 DM;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 31 |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Teppiche laut Rechnung der Firma xxx vom 15.02.1984 für zwei Orientteppiche nebst Unterlagen über insgesamt 7.973,00 DM.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 32 |
| Weiter machten die Kläger Absetzungen für Abnutzung in Höhe von 2.595,00 DM für Einrichtungsgegenstände geltend, die nach ihrer Behauptung 1983 angeschafft worden seien. Hierbei handelt es sich um folgende Gegenstände:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 33 |
| - Kücheneinrichtung 2.808,00 DM;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 34 |
| - Schlafzimmereinrichtung laut Rechnung der Firma xxx vom 15.02.1984 über 2.946,00 DM über ein Doppelbett und Nachttische sowie Zubehör (Lattenroste, Matratzen).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 35 |
| - Weiter wurden die Rechnungen der Firma vom 15.02.1984 für Kücheneinrichtung über 3.911,50 DM, Wohnzimmereinrichtung über 8.310,95 DM und Orientteppiche über 7.973,00 DM angesetzt, die ebenfalls bei den in 1984 angeschafften Gegenständen geltend gemacht wurden.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 36 |
| Für 1983 wurden bereits Aufwendungen von 1.135,70 DM für Lampen als sofort abzugsfähige Aufwendungen angesetzt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 37 |
| Der Beklagte berücksichtigte die geltend gemachten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung bis auf einen Teil der Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände. Diese seien lediglich mit 5.657,00 DM als sofort abzugsfähige Aufwendungen und 900,00 DM als AfA-Betrag, insgesamt 6.557,00 DM, zu berücksichtigen. Als Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung seien nur Aufwendungen für notwendiges Mobiliar abzugsfähig. Begünstigt sei lediglich eine einfache Wohnungsausstattung. Demzufolge seien die Aufwendungen für ein Fernsehgerät, Lautsprecherboxen und Terrassenmöbel nicht abzugsfähig. Im übrigen seien die Aufwendungen der Höhe nach nicht notwendig. Insoweit könnten nur die Durchschnittspreise des Versandhandels berücksichtigt werden. Wegen der Einzelheiten des Ansatzes dieser Preis wird auf das Schreiben des Beklagten vom 31.07.1986 an die Bevollmächtigten der Kläger Bezug genommen. | 38 |
| Mit der Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren fort. Sie machen geltend, der Beklagte habe fast willkürlich die Werte für die zu berücksichtigenden Gegenstände festgelegt. Die angesetzten Werte des Versandhandels würden angezweifelt. Die Kläger seien nicht verpflichtet, sich nach den Kosten des Versandhandels zu richten. Sie hätten nicht im Versandhandel gekauft.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 39 |
| Der Kläger habe die Wohnung nicht gemietet, um seine gesellschaftlichen Bedürfnisse zu befriedigen, wie sich aus der Größe von lediglich 62 qm ergebe. Die Wohnung sei funktional eingerichtet. In der vom Beklagten herangezogenen Entscheidung des BFH vom 03.12.1982, BStBl II 1983, 467, sei die Frage der Notwendigkeit der Einrichtung nicht entschieden worden. Das FG Köln habe mit Urteil vom 12.06.1986 V K 156/86 entschieden, daß es bei der Einrichtung eines Arbeitszimmers kein Kargheitsgebot gebe. Dieses Urteil sei auf den Streitfall entsprechend anwendbar.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 40 |
| Die Kläger beantragen,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 41 |
| bei den Einkünften des Klägers weitere Werbungskosten von 8.576,00 DM zu berücksichtigen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 42 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Der Beklagte beantragt,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 43 |
| die Klage abzuweisen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 44 |
| Der Beklagte nimmt Bezug auf die Einspruchsentscheidung.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 45 |
| <u>Entscheidungsgründe:</u>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 46 |
| Die Klage ist unbegründet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 47 |
| Die Kläger sind durch den angegriffenen Bescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung nicht in ihren Rechten verletzt. Die Berücksichtigung der dem Kläger im Rahmen der doppelten Haushaltsführung entstandenen notwendigen Mehraufwendungen zur Einrichtung der Wohnung am Beschäftigungsort führen im Ergebnis nicht zu einer Herabsetzung der Steuer. Die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen stellen, soweit sie über den vom Beklagten berücksichtigten Betrag hinausgehen, keine notwendigen Mehraufwendungen im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG dar. Nach dieser Vorschrift sind Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch die notwendigen Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer aus Anlaß einer doppelten Haushaltsführung entstehen. Nach Satz 2 der Vorschrift liegt eine doppelte Haushaltsführung vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Der Kläger führte im Streitjahr 1984 einen doppelten Haushalt. Er unterhielt einen eigenen Hausstand in xxx und wohnte auch am Beschäftigungsort.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 48 |
| Bei den Aufwendungen zur Einrichtung der Wohnung im handelt es sich um "Mehraufwendungen" im Sinne von § 9 Abs. I Nr. 5 Satz 1 EStG, soweit die geltend gemachten Aufwendungen tatsächlich entstanden sind. "Mehraufwendungen" sind die wegen der beruflichen Gründung des zweiten Haushalts und die dadurch hervorgerufene Veränderung in der Haushaltsführung zusätzlich anfallenden Vermögensminderungen. Hierzu gehören auch die Kosten der Unterkunft am inländischen Beschäftigungsort (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH, Urteile vom 16.03.1979 VI R 176/78, BStBl II 1979, 473; vom 03.12.1982 VI R 228/80, BStBl II 1983, 467; vom 10.02.1983 VI R 51/79, BStBl II 1983, 515; vgl. ferner Abschnitt 27 Abs. 1 Nr. 4 LStR 1984; Abschnitt 43 Abs. 9 LStR 1990). Zu den Unterkunftskosten zählen auch Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände der Wohnung am Beschäftigungsort; diese sind, sofern es sich nicht um geringwertige Wirtschaftsgüter handelt, gemäß § 9 Abs. I Nr. 7 i. V. m. § 7 Abs. 1 EStG mit den Beträgen für Absetzungen für Abnutzung berücksichtigungsfähig (vgl. BFH, Urteil vom 03.12.1982, a.a.O.). Mehraufwendungen sind dem Kläger nicht entstanden, soweit Aufwendungen bei der Berechnung der geltend gemachten AfA-Bemessungsgrundlage doppelt erfaßt wurden. Dies trifft für die Beträge der Rechnungen der Firma xxx vom 15.02.1984 für Kücheneinrichtung über 3.911,50 DM, Wohnzimmereinrichtung über 8.310,95 DM und Orientteppiche über 7.973,00 DM zu, die sowohl bei den 1983 als auch bei den 1984 angeschafften Einrichtungsgegenständen bei der AfA-Bemessungsgrundlage angesetzt wurden und damit doppelt erfaßt sind. | 49 |
| Die dem Kläger tatsächlich entstanden Aufwendungen sind, soweit sie den vom Beklagten berücksichtigten Betrag übersteigen, teilweise nicht notwendig und teilweise nicht in dem begehrten Umfang sofort abzugsfähig, sondern lediglich mit AfA-Beträgen zu berücksichtigen. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG sind die Mehraufwendungen nur dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn sie notwendig waren. Damit wird eine Abzugsbeschränkung für die Mehraufwendungen zum Ausdruck gebracht. Das Notwendigkeitserfordernis besagt, daß die Mehraufwendungen dem Grunde                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 50 |

nach erforderlich und der Höhe nach angemessen sein müssen (vgl. BFH, Urteil vom 16.03.1979, a. a. O.; vom 03.12.1982, a. a. O.; Herrmann-Heuer-Raupach, § 9 EStG Anm. 490; a. A. Stolz, FR 1978, 546, wonach "notwendig" wesentlich bedeuten soll). Die Frage, welche Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände in diesem Sinne notwendig sind, ist bisher nicht abschließend beantwortet worden. Nach dem Urteil des BFH vom 03.12.1982 (a. a. O.) ist auf die "zum Leben notwendigen Einrichtungsgegenstände" abzustellen. Dabei soll sich das Notwendigkeitserfordernis sowohl auf die Art der Einrichtungsgegenstände als auch auf die Höhe der Aufwendungen beziehen. Welche Einrichtungsgegenstände notwendig und welche nicht notwendig sind, ist der Entscheidung des BFH nicht zu entnehmen. Auch im Schrifttum findet sich keine Darstellung, welche Einrichtungsgegenstände in diesem Sinne notwendig sind. So beschränkt sich die Kommentierung bei Schmidt-Drenseck, § 9 Anm. 9 f, auf die Bemerkung, daß die Anschaffung eines Fernseh- oder Radioapparates stets privat veranlaßt sei. Nach Auffassung des Senats gehören zu den ihrer Art nach notwendigen Einrichtungsgegenstände alle Einrichtungsgegenstände, die zur Führung eines geordneten Haushalts erforderlich sind. Dazu gehörten insbesondere die notwendige Einrichtung für eine Schlafmöglichkeit, Aufbewahrungsmöbel wie Schränke, das notwendige Sitzmobiliar sowie zumindest ein Tisch, ferner eine Küchen- und ggfls. eine Badezimmereinrichtung. Nach Auffassung des Senats gehören hierzu ferner die notwendigen Gardinen und ggfls. Fenstervorhänge. Der Auffassung, daß nur die "zum Leben notwendigen Einrichtungsgegenstände" berücksichtigt werden können, wie der BFH im Urteil vom 03.12.1982 (a. a. O.) formuliert, vermag sich der Senat nicht anzuschließen. Denn die zum Leben notwendige Einrichtung bedeutete eine Beschränkung auf das niederste Niveau. Eine derartige Beschränkung der Mehraufwendungen ist - soweit der BFH dies gemeint haben sollte - dem Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck nicht zu entnehmen. Vielmehr entspricht es dem Gesetzeszweck, durch die Beschränkung auf das Notwendige überhöhte Aufwendungen von Werbungskostenabzug auszuschließen (vgl. BFH, Urteil vom 16.03.1979, a. a. O., 474, wonach die Anweisung der Lohnsteuerrichtlinien, nach der Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung nicht als Werbungskosten in Betracht kommen, soweit sie überhöht sind, eine zutreffende Auslegung des Gesetzes darstellt). Dementsprechend wird auch bei der Berücksichtigung anderer Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung nicht darauf abgestellt, ob diese Aufwendungen lebensnotwendig waren. So können etwa Mietaufwendungen für eine Wohnung abzugfähig sein, obgleich lebensnotwendig lediglich die Anmietung eines Zimmers wäre.

Die Frage der Notwendigkeit der Aufwendungen ist losgelöst von subjektiven Vorstellungen des einzelnen Arbeitnehmers zu beantworten (vgl. BFH, Urteil vom 18.03.1988 VI R 90/84, BStBl II 1988, 988, 990, zur Notwendigkeit von aus Anlaß der doppelten Haushaltsführung mit Familienangehörigen geführten Telefongesprächen). Der persönliche Lebensstil und der Geschmack des Arbeitnehmers sind für die Beurteilung der Notwendigkeit ohne Bedeutung. Diese ist vielmehr hiervon unabhängig einheitlich nach objektiven Kriterien zu beurteilen. Dementsprechend können Arbeitnehmer, die wie der Kläger als leitender Angestellter über höhere Einkünfte verfügen und deshalb einen aufwendigeren Lebensstil pflegen können, nicht Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände als Werbungskosten abziehen, die sie zwar subjektiv ihrem gehobenen Lebensstil entsprechend für erforderlich halten mögen, die aber objektiv zur Führung eines geordneten Haushalts nicht notwendig sind. Der Einwand des Klägers, daß die Rechtsprechung des 5. Senats des Finanzgerichts Köln, wonach es kein Kargheitsgebot bei der Einrichtung von Arbeitszimmern gebe, auf die Einrichtung einer Wohnung im Rahmen der doppelten Haushaltsführung übertragbar sei, verkennt, daß die für den Abzug von Werbungskosten, die im Zusammenhang mit der Einrichtung eines Arbeitszimmers entstehen, maßgebliche Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG im Gegensatz zu § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG nicht das Erfordernis der Notwendigkeit der Aufwendungen

aufstellt. Im übrigen stellen nach Auffassung des RFH (Urteil vom 30.10.1990 VIII R 42/87, BStBl II 1991, 340) Aufwendungen zur Ausschmückung eines Arbeitszimmers keine Werbungskosten dar.

Die Grundsätze zur Notwendigkeit der Aufwendungen für die einzelnen Einrichtungsgegenstände dem Grunde nach gelten entsprechend für die Höhe der Aufwendungen. Das Erfordernis der Notwendigkeit der Aufwendungen bedeutet insoweit zwar nicht, daß nur Einrichtungsgegenstände der billigsten Preiskategorie berücksichtigt werden können. Dementsprechend hat der Beklagte zu Recht seine zunächst vertretene Auffassung, daß für die Höhe der Aufwendungen die Grundsätze des Sozialhilferechts maßgeblich seien, wieder aufgegeben. Bezüglich der Höhe der Aufwendungen bedeutet das Notwendigkeitserfordernis jedoch, daß nur Aufwendungen abzugsfähig sind, die den jeweiligen Mittelwert im unteren Bereich des Preisgefüges nicht überschreiten. Subjektive Vorstellungen, Lebensstil und gesellschaftliche Stellung des jeweiligen Arbeitnehmers bleiben außer Betracht. 52

Nach diesen Grundsätzen sind die vom Kläger als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für die folgenden Einrichtungsgegenstände schon dem Grunde nach nicht notwendig gewesen, weil diese zur Führung eines geordneten Haushalts objektiv nicht erforderlich sind: 53

- Orientteppiche 7.973,00 DM 54

- Boxen 2.090,00 DM 55

- zwei alte Stiche 898,00 DM. 56

Angesichts der Aufwendung für Lampen von 1.135,70 DM im Jahre 1983 und für eine Stehlampe in Höhe von 828,90 DM können die Aufwendungen für eine weitere Stehlampe in Höhe von 1.465,00 DM dem Grunde und der Höhe nach nicht als notwendig angesehen werden. Die Aufwendungen für einen zweiten Couchtisch in Höhe von insgesamt 2.464,00 DM (2.347,00 DM + 117,00 DM) sind - sofern sie überhaupt dem Grunde nach notwendig sind, jedenfalls der Höhe nach nicht notwendig. Insoweit sind die Aufwendungen auf den für den anderen Couchtisch aufgewandten Betrag von 953,00 DM zu kürzen. Allein aus der Anschaffung zu diesem niedrigeren Preis ergibt sich, daß für höhere Aufwendungen keine Notwendigkeit bestand. 57

Die Aufwendungen für Gardinen und Vorhänge nebst Zubehör sind zwar dem Grunde, nicht jedoch der Höhe nach notwendig gewesen. Die Aufwendungen des Klägers hierzu belaufen sich einschließlich der auf die Montage und die Fahrtkosten entfallenden Beträge auf insgesamt 6.600,10 DM. Die notwendigen und damit abzugsfähigen Aufwendungen betragen je Zimmer 360,00 DM und je Nebenraum 120,00 DM, für die Zwei-Zimmerwohnung mit ihren drei Nebenräumen also insgesamt 1.080,00 DM. Dies entspricht den Höchstsätzen für die notwendige Anschaffung von Gardinen und Vorhängen nebst Zubehör nach § 10 Bundesumzugskostengesetz (BUKG) i.V.m. § 3 Abs. 1 und Abs. 2 II. Verordnung über die Erstattung der nachgewiesenen sonstigen Umzugsauslagen (Verordnung zu § 10 BUKG). Nach § 3 Abs. 1 Verordnung zu § 10 BUKG werden als sonstige Umzugsauslagen auch Auslagen für das Anschaffen von Vorhängen, Rollos, Vorhangstangen und Zugvorrichtungen für Fenster und für die Wohnung abschließende verglaste Türen einschließlich des Arbeitslohnes für das Anfertigen derartiger Gegenstände bis zur Höhe von zwei Dritteln der Kosten erstattet, wenn das Anschaffen notwendig war. Nach Abs. 2 Nr. 1a der Vorschrift betragen die zwei Dritteln der Aufwendungen entsprechenden Höchstsätze je Zimmer 240,00 58

DM und nach Nr. 2 80,00 DM für Küchen, Badezimmer und sonstige mit Fenster ausgestatteten Nebenräume. Die diesen 2/3-Beträgen entsprechenden Höchstsätze betragen je Zimmer 360,00 DM und je Nebenraum 120,00 DM. Der Senat hält diese Höchstsätze für übertragbar auf den Werbungskostenabzug von notwendigen Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung. Denn sowohl die erwähnten Vorschriften des Umzugskostenrechts als auch § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG knüpfen an die Notwendigkeit der Entstehung der Aufwendungen an. Der Beschränkung des Umzugskostenrechts auf zwei Drittel der Auslagen für die notwendige Anschaffung von Gardinen und Vorhängen wird dadurch Rechnung getragen, daß im Rahmen des Werbungskostenabzugs der Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung die volle Bemessungsgrundlage Berücksichtigung findet. Der Senat hält diese Höchstsätze für eine zutreffende Schätzung der notwendigen Aufwendungen für die Anschaffung von Gardinen und Vorhängen. Der Umstand, daß der Gesetzgeber diese Regelung auf einem anderen Rechtsgebiet getroffen hat, steht ihrer Heranziehung nicht entgegen. Dementsprechend hat die Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 01.03.1972 IV R 16/69, BStBl II 1972, 458; vom 30.03.1982 VI R 162/78, BStBl II 1982, 595) in Übereinstimmung mit den Lohnsteuerrichtlinien (vgl. Abschnitt 26 Satz 5 LStR 1984) Regelungen des BUKG bei der Ermittlung der Höhe der Werbungskosten für anwendbar gehalten, die anlässlich eines Umzugs aus beruflichen Gründen entstanden sind.

Im übrigen kommt ein Abzug der Aufwendungen für Gardinen und Vorhänge im Streitjahr im vollen Umfang auch deshalb nicht in Betracht, weil es sich bei diesen Einrichtungsgegenständen jedenfalls im wesentlichen nicht um geringfügige Wirtschaftsgüter handelt und deshalb nach § 9 Abs. 1 Nr. 7 i. V. m. § 7 Abs. 1 EStG lediglich Absetzungen für Abnutzung zu berücksichtigen wären. Zwar weist die Rechnung der Firma xxx vom 15.02.1984 über 3.984,60 DM lediglich unter 800,00 DM liegende Einzelbeträge aus. In dieser Rechnung sind jedoch Stoffe und Zubehörteile jeweils gesondert erfaßt. Auch sind die Montagekosten von 1.228,00 DM und die Fahrtkosten von 540,00 DM insoweit nicht berücksichtigt. Die Zuordnung der Zubehörteile zu den jeweiligen Fenstervorhängen und Gardinen sowie die Aufteilung der Montage und Fahrtkosten hätte zur Folge, daß jedenfalls teilweise die für die Annahme geringwertiger Wirtschaftsgüter maßgebliche Grenze von 800,00 DM Anschaffungskosten überschritten wäre. Wegen der Beschränkung auf die Schätzung der Höchstsätze nach § 3 Verordnung zu § 10 BUKG bedurfte es indes keiner Ermittlung, inwieweit die einzelnen Rechnungsbestandteile bestimmten Wirtschaftsgütern zuzuordnen waren. 59

Die Aufwendungen von 1.621,00 DM für zwei Beistelltische (jeweils 810,50 DM) und von 828,90 DM für eine Stehlampe, deren Abzug in voller Höhe der Kläger begehrt, können nur mit dem AfA-Betrag von 162,00 bzw. 83,00 DM berücksichtigt werden, weil die Anschaffungskosten für diese Einrichtungsgegenstände die für geringwertige Wirtschaftsgüter maßgebliche Grenze von 800,00 DM überschreiten. Die Regelung des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG, aus der sich ergibt, daß der Betrag von 800,00 DM die anfallende Umsatzsteuer nicht einschließt, ist für Werbungskosten erst ab 1990 anwendbar (§ 9 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 i.V.m. § 52 Abs. 1 EStG 1990). Der Senat schätzt die Nutzungsdauer dieser Einrichtungsgegenstände auf 10 Jahre. Demgegenüber können die Aufwendungen für zwei Einzelschränke nebst Böden von insgesamt 1.308,00 DM (jeweils 654,00 DM) und für ein Mahagonischränkchen in Höhe von 295,00 DM in voller Höhe im Streitjahr abgezogen werden und brauchen entgegen der Auffassung der Kläger nicht auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren verteilt zu werden, weil es sich insoweit um geringwertige Wirtschaftsgüter handelt. 60

Offen bleiben kann, ob es sich bei den verbleibenden Aufwendungen um notwendige Mehraufwendungen im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG handelt, denn wegen des 61

Verbots der Verböserung im Klageverfahren ist es dem Senat verwehrt, die Steuer unter Nichtberücksichtigung weiterer geltend gemachter Aufwendungen höher festzusetzen. Die Berücksichtigung der verbleibenden Aufwendungen führt nicht zu einer niedriger Steuerfestsetzung, wie sich aus der folgenden Berechnung ergibt: Als sofort abzugsfähige Aufwendungen verbleiben:

|                                                                                                                           |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| - Gardinen und Vorhänge: insgesamt 1.080,00 DM                                                                            | 62 |
| - Teppichböden 511,50 DM                                                                                                  | 63 |
| 340,00 DM                                                                                                                 | 64 |
| - Terrassenmöbel 363,00 DM                                                                                                | 65 |
| - Staubsauger 156,18 DM                                                                                                   | 66 |
| - Telefonkonsole 432,00 DM                                                                                                | 67 |
| - zwei Einzelschränke 1.308,00 DM                                                                                         | 68 |
| - Mahagonischränkchen 295,00 DM                                                                                           | 69 |
| - Etagere 375,00 DM                                                                                                       | 70 |
| - insgesamt 4.860,68 DM.                                                                                                  | 71 |
| Als Einrichtungsgegenstände, die mit einem AfA-Betrag von 10% der Anschaffungskosten zu berücksichtigen sind, verbleiben: | 72 |
| - Wohnzimmer 8.301,95 DM                                                                                                  | 73 |
| abzüglich 898,00 DM für alte Stiche                                                                                       | 74 |
| abzüglich 1.465,00 DM für Stehlampe                                                                                       | 75 |
| abzüglich 1.978,00 DM weiterer als GWG berücksichtigte Gegenstände                                                        | 76 |
| (zwei Einzelschränke, Mahagonischränkchen, Etagere)                                                                       | 77 |
| abzüglich 1.511,00 DM Kürzung Couchtisch                                                                                  | 78 |
| insgesamt: 2.449,85 DM                                                                                                    | 79 |
| - Küche 3.911,50 DM                                                                                                       | 80 |
| 2.808,00 DM                                                                                                               | 81 |
| - Schlafzimmer 2.946,00 DM                                                                                                | 82 |
| - Beistelltische 1.621,00 DM                                                                                              | 83 |
| - Stehlampe 828,90 DM                                                                                                     | 84 |
| - Couchtisch 953,00 DM                                                                                                    | 85 |
|                                                                                                                           | 86 |

- Fernseher 1.179,00 DM

insgesamt: 16.698,15 DM

87

Daraus ergibt sich ein Absetzungsbetrag von 1.670,00 DM. Unter Berücksichtigung des auf die sofort abzugsfähigen Aufwendungen entfallenden Betrages von 4.860,00 DM ergibt sich eine Summe von 6.530,00 DM. Diese Summe ist niedriger als der vom Beklagten berücksichtigte Betrag von insgesamt 6.557,00 DM. Deshalb bedarf es keines weiteren Eingehens auf die hinsichtlich der Notwendigkeit und Angemessenheit der Anschaffung einiger Einrichtungsgegenstände verbliebenen Zweifel.

88

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

89