
Datum: 22.11.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 3507/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:1122.14K3507.01.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

Die Kläger sind Ehegatten und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. 2

Der Kläger ist 3

Mit notariellem Kaufvertrag vom 25.5.1999 erwarben die Kläger jeweils zu 1/2 als 4
Miteigentümer zwei miteinander zu einer Wohnung verbundene Eigentumswohnungen im E-
weg in L zum Kaufpreis von 1.450.000,-- DM, wobei 150.000,-- DM auf mitveräußertes
Inventar entfielen. Besitz, Nutzungen, Gefahr und Lasten gingen mit Wirkung vom 1.7.1999
auf die Kläger über.

Der Veräußerer hatte dabei als Immobilienmaklerin die Zeugin N eingeschaltet. 5

Nach eigenem Bekunden wollten die Kläger die Eigentumswohnung E-weg gemeinsam 6
beziehen und ihr bisheriges selbstgenutztes Haus T-Str. in L veräußern.

Gemeldet waren die Kläger unter der Adresse T-Str. 7

Seit dem 26.5.1999 lieferte die GEW ... an die Kläger Strom. Laut Schlussabrechnung belief 8
sich die gelieferte Menge für die Zeit vom 27.5.1999 bis zum 29.12.1999 auf 497 KWH. Auf
die Rechnung wird verwiesen. Für den Abrechnungszeitraum 1.1.1999 bis 31.12.1999 wurde
den Klägern entsprechend des "Nutzungszeitraums" 1.7.1999 bis 31.12.1999 laut
Heizkostenabrechnung der ... als Verbrauchskosten für Heizung 693,15 DM und als Wasser-
und Abwasserkosten 56,25 DM in Rechnung gestellt.

Ein Telefonanschluß bestand unter dieser Adresse nicht. 9

- Die Kläger versahen den Hauseingangsbereich mit ihrem Türschild. Außerdem wurden für das Objekt E-weg Büromöbel geliefert und am 20.8.1999 in Rechnung gestellt. Des weiteren ließen die Kläger diverse Schränke für das Objekt E-weg anfertigen, die am 2.11.1999 in Rechnung gestellt wurden. Ebenso bestellten die Kläger bei der Firma "U" Stoffe, einen Beistelltisch, eine Anrichte, einen Landhaustisch, einen Sofatisch und ließen Sessel aufpolstern, wobei die Rechnung vom 31.8.1999 datiert und an die Anschrift E-weg adressiert ist. 10
- Laut Rechnung vom 21.10.1999 wurden verschiedene Pflanzen sowie ein Brunnen, Pflanzkübel und Platten von einem Gärtnereibetrieb geliefert, als Rechnungsanschrift ist die T-Str. genannt, eine Lieferanschrift beinhaltet die Rechnung nicht. Die Kläger ließen Schranktüren verspiegeln, wobei die Rechnung vom 22.10.1999 datiert und ebenfalls an die T-Str. adressiert ist und keine Lieferanschrift enthält. 11
- Verschiedentlich holte der Fahrer des Klägers diesen zum Beginn von Dienstreisen am E-weg ab. 12
- Laut Angebot eines Umzugsunternehmens vom 18.10.1999 sollte ein Umzug von der T-Str. zum E-weg DM 2.347,84 kosten. 13
- Mitte Oktober erkrankte die Klägerin. In der Zeit vom 24.10.1999 bis zum 24.11.1999 befand sich die Klägerin in stationärer Behandlung. Der Klägerin wurde angeraten, sich körperlich zu schonen. 14
- Mit notariellem Vertrag vom 3.12.1999 veräußerten die Kläger das Objekt E-weg zum Preise von 2.200.000,-- DM an C, wobei im Kaufpreis als mitveräußerte Einbauten eine Klafs Sauna, eine Einbauküche, Vorhänge, Einbauschränke Ankleidezimmer, Einbauschränke Badezimmer Dachgeschoß, Gäste WC, Elektrische Markisen, ein Außenkamin, eine elektrische Treppe zum Dachgeschoß, massive Innentüren, ein Alarmsystem und ein Einbau-Lichtsystem im Werte von 273.000,-- DM enthalten sind. Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr gingen am 5.1.2000 auf den Erwerber über. Mit diesem Zeitpunkt war auch der Kaufpreis fällig. 15
- Als Maklerin haben die Kläger die Zeugin W beauftragt. 16
- Zu einem Umzug kam es nicht, vielmehr wurden für einen Umzug am 8.12.1999 vom E-weg in die T-Str. durch das Umzugsunternehmen am 31.12.1999 2.668,00 DM in Rechnung gestellt. Die von der Firma "U" angeschafften Gegenstände wurden von dieser vom E-weg in die T-Str. verbracht. Andere Gegenstände wurden unter Zuhilfenahme des Fahrers des Klägers vom E-weg zur T-Str. transportiert. 17
- In einer am 22.5.2000 eingereichten Bescheinigung bestätigte der Arbeitgeber des Klägers, daß dieser "an 221 Tagen mehr als 12 Stunden pro Tag aus dienstlichen Gründen von seinem Wohnsitz in L, T-Str., abwesend war..." In der Einkommensteuererklärung 1999 machten die Kläger ein Arbeitszimmer in der T-Str. geltend. 18
- Der Beklagte änderte am 25.7.2000 den Vorauszahlungsbescheid über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag für das Jahr 2000. Hierzu führte er in der Anlage zum Bescheid aus, dass in dem Bereithalten einer leerstehenden oder möblierten Wohnung keine Nutzung zu Wohnzwecken läge und der Vorgang aufgrund dessen der Besteuerung gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 16.4.1997 geändert durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999 (BGBl I S. 2601) unterliege. 19

Mit Schreiben vom 29.8.2000 beantragten die Kläger Änderung des Vorauszahlungsbescheides, wobei der Beklagte den Antrag als Einspruch wertete.	20
Ein geänderter Vorauszahlungsbescheid vom 5.12.2000 wurde Gegenstand des Verfahrens.	21
Mit Einspruchsentscheidung vom 11.5.2001 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass die Wohnung im E-weg nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden sei. Auf die Einspruchsentscheidung wird verwiesen.	22
Am 24.8.2001 änderte der Beklagte den Vorauszahlungsbescheid über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag, wobei er den Veräußerungsgewinn mit 503.035,-- DM erfasste. Auf die Ermittlung des Veräußerungsgewinns in der Anlage zum Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2000 wird verwiesen.	23
Am 22.8.2002 erließ der Beklagte den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000.	24
Gegen die Einspruchsentscheidung haben die Kläger am 13.6.2001 Klage erhoben. Hierzu tragen sie vor, dass die Wohnung im E-weg mit Einbauschränken im Ankleidezimmer und im Bad, einer Kommode im Gäste-WC, einer Einbauküche nebst Sitz- und Essecke, Übergardinen sowie einer elektrisch betriebenen Markise erworben worden sei. Die Kläger hätten ab Übergang von Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr begonnen, die Wohnung zu vervollständigen.	25
So seien Einrichtungsgegenstände im Werte von 49.326,46 DM mitveräußert, Arbeitsleistungen an dem Objekt im Werte von 41.813,91 DM erbracht, laufende Haus-/Wohnungskosten von 6.571,55 DM gezahlt, Anschaffungsnebenkosten von 95.960,-- DM und Finanzierungs- und Gerichtskosten von 39.367,25 DM aufgewendet worden.	26
Verschiedenste Gegenstände und zur Haushaltsführung benötigte Gegenstände seien von der T-Str. in den E-weg verbracht worden.	27
Darüber hinaus sei eine Sitz-/Schlafgarnitur erworben worden.	28
Ein Telefonanschluß sei beantragt worden. Ein fester Telefonanschluß sei auch nicht Voraussetzung für die Nutzung einer Wohnung.	29
Die Wohnung sei zur Selbstnutzung hergerichtet und ausgestattet gewesen. Auch sei ein Haushalt von den Klägern in der Wohnung E-weg geführt worden. Gleichwohl sei die Wohnung T-Str. Hauptwohnsitz geblieben.	30
Die Klägerin habe sich mehrfach in der Wohnung E-weg aufgehalten. Der Kläger habe dort verschiedenste Male zu Abend gegessen und dort übernachtet. Auch seien verschiedentlich Gäste in der Wohnung E-weg bewirtet worden.	31
Aufgrund der Erkrankung der Klägerin sei der Entschluß gefasst worden die Wohnung E-weg zu veräußern und in der T-Str. zu verbleiben.	32
Die Kläger beantragen,	33
den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 22.8.2002 insoweit aufzuheben, als er einen Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung des Objekts E-weg beinhaltet;	34
hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen.	35

Der Beklagte beantragt,	36
die Klage abzuweisen;	37
hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen.	38
Hierzu verweist er auf die Einspruchsentscheidung. Im übrigen trägt er vor, dass sowohl die Tatsache, dass kein Telefonanschluss vorhanden gewesen sei, als auch, dass die Rechnungen vornehmlich an die Adresse T-Str. gesandt worden seien, die Schlussfolgerung zuließe, dass die Wohnung lediglich provisorisch genutzt worden sei. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken sei nur dann erfüllt, wenn wesentliche Teile der persönlichen Lebensführung in der Wohnung bestritten würden. Dies sei nicht der Fall, da persönliche Gegenstände nicht in dem Umfang in die neue Wohnung verbracht worden seien, dass von einem den Bedürfnissen der Kläger entsprechenden hauswirtschaftlichen Leben gesprochen werden könne.	39
Im übrigen wird auf die Schriftsätze nebst Anlagen verwiesen.	40
Das Gericht hat Beweis erhoben durch die uneidliche Vernehmung der Zeugen N, W und I. Hinsichtlich des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf die Protokolle der mündlichen Verhandlung vom 28.8.2002 und vom 22.11.2002 verwiesen.	41
<u>Entscheidungsgründe</u>	42
Die Klage ist unbegründet.	43
Der Einkommensteuerbescheid 2000 vom 22.8.2002 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) im Umkehrschluss.	44
Der Beklagte hat zu Recht den Veräußerungsgewinn, der aus der Veräußerung der Wohnung E-weg resultierte und welcher der Höhe nach nicht zu beanstanden ist, gemäß § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 16.4.1997 (BGBl. I, 821) geändert durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I, 402) und das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999 (BGBl. I, 2601) (EStG) als sonstige Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 7 EStG der Besteuerung unterworfen.	45
I. Die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sind sämtlich erfüllt. So haben die Kläger die Wohnung E-weg innerhalb eines Zeitraums von nicht mehr als zehn Jahren angeschafft und wieder veräußert. Die Anschaffung erfolgte am 25.5.1999, die Veräußerung am 3.12.1999 jeweils mittels notariellen Vertrages und der Kaufpreis floss in 2000 zu.	46
II. Die Ausnahme des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, die Wirtschaftsgüter, die zunächst dem Regelungsbereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unterfallen, wieder von der Besteuerung ausnimmt, findet ebenfalls keine Anwendung. Nach dieser Vorschrift ist Voraussetzung, dass das Wirtschaftsgut im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.	47
1. Dabei scheidet der Fall, dass das Wirtschaftsgut im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde, von vornherein aus, da zwischen Anschaffung und Veräußerung lediglich etwas mehr als fünf Monate liegen,	48

so dass eine Nutzung in zwei vorangegangenen Jahren zu Wohnzwecken bereits objektiv unmöglich ist.

2. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Fall 1 EStG greift aber ebenfalls nicht ein. Aufgrund dieser Vorschrift wäre erforderlich, dass die Wohnung E-weg vom Zeitpunkt der Anschaffung an bis zu ihrer Veräußerung zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden wäre. Dies soll ermöglichen, von einer Spekulationsbesteuerung abzusehen, wenn das Wirtschaftsgut z.B. wegen Arbeitsplatzwechsels, verhältnismäßig kurzfristig veräußert wird (BT-Dr. 14/23, 179f.). Diese Ausnahme ist im Streitfall jedoch nicht einschlägig, da die Kläger die Wohnung noch nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzten. Die Kläger hatten ihren Hausstand noch nicht derart in die neue Wohnung verlagert, dass von einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ausgegangen werden konnte. 49

a) Was unter Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zu verstehen ist, ist in § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht näher bestimmt. Der Begriff ist dem EStG aber nicht fremd und bereits in der Vorschrift des § 10 e Abs. 1 Satz 2 EStG enthalten. Ebenso wird der Begriff auch in § 4 Satz 1 Eigenheimzulagegesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26.3.1997 (BGBl. I, 734) (EigZulG) verwandt, so dass es unbedenklich ist, zur Auslegung des Begriffs eigene Wohnzwecke auf die Auslegung des Begriffs in den genannten Normen unter Berücksichtigung der Besonderheiten des § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG zurückzugreifen (ebenso Hartmann/Meyer, FR 1999, 1089; Glenk, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, München Lsbl., Stand Oktober 2001, § 23 EStG Rdn. 37b). 50

b) Nutzung zu eigenen Wohnzwecken setzt voraus, dass das Objekt von den Steuerpflichtigen tatsächlich zu Wohnzwecken genutzt wird. Dabei reicht allein die Eignung des Gebäudes zur Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht aus. Das Merkmal Nutzung zu eigenen Wohnzwecken setzt ein tatsächliches Bewohnen durch den Steuerpflichtigen voraus, wobei das Merkmal der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ein zeitliches Element umfasst, das sich nicht nur auf die Eignung eines Gebäudes zum dauerhaften Wohnen (dazu BFH-Urteil vom 14. März 2000 IX R 8/97, BFHE 191, 502 = BStBl II 2001, 66), sondern auch auf das Bewohnen durch den Steuerpflichtigen bezieht (BFH-Urteil vom 28.11.2001 X R 27/01, BFHE 197, 218 = BStBl II 2002, 145); denn der Begriff Nutzung zu eigenen Wohnzwecken umschreibt einen durch eine auf Dauer angelegte Häuslichkeit, die Eigengestaltung der Haushaltsführung und des häuslichen Wirkungskreises gekennzeichneten Lebenssachverhalt (BFH-Urteil vom 23. Juli 1997 X R 143/94, BFH/NV 1998, 160; BFH-Beschluss vom 28. Mai 2002 IX B 208/01, BFH/NV 2002, 1284). Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken beginnt mit dem Einzug durch die Steuerpflichtigen (vgl. BFH-Beschluss vom 4. Mai 1999 IX B 38/99, BFHE 188, 395 = BStBl II 1999, 587), erst mit dem tatsächlichen Bezug der Wohnung ist es dem Steuerpflichtigen möglich eine auf Dauer angelegte Häuslichkeit, die Eigengestaltung der Haushaltsführung und des häuslichen Wirkungskreises zu entfalten (vgl. BFH-Urteil vom 7. April 1987 IX R 133-135/84, BFHE 150, 12 = BStBl II 1987, 565). Erst dann kann Sinn und Zweck der Norm des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Fall 1 EStG Rechnung getragen werden, die ungerechtfertigte Besteuerung eines Veräußerungsgewinns bei Aufgabe eines "Wohnsitzes" zu vermeiden. Einen "Wohnsitz" kann aber nur derjenige aufgeben, der ihn bereits innehatte. Handlungen, die in einem bloßen, dem tatsächlichen Bezug, vorgelagerten Stadium erfolgen, führen als Vorbereitungshandlungen zum Bezug nicht zu einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken. Gelegentliche Übernachtungen reichen für eine auf Dauer angelegte Häuslichkeit noch nicht aus, da das Element der Dauer dem Begriff des Wohnens immanent und deshalb bei der Auslegung des Merkmals der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zu berücksichtigen ist (vgl. BFH-Urteil, BFHE 197, 218 = BStBl II 2002, 145; BFH-Beschluss, BFH/NV 2002, 1284). Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken setzt eine dauerhafte und 51

intensive Beziehung des Nutzers zu der Wohnung voraus (vgl. BFH-Urteil, BFHE 197, 218). Sie verlangt beim Erstbezug einer Wohnung unter gleichzeitiger Aufgabe des bisherigen Hausstandes, die Verlagerung des Hausstandes von der bisherigen Wohnung in die neue Wohnung.

c) So liegt der Fall aber nicht, da es aufgrund des fehlenden Einzugs in die Wohnung nicht zu einer dauerhaften Nutzung gekommen ist. Die Kläger haben vielmehr in einem dem Bezug vorgelagerten Stadium innerhalb der Zehnjahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG die Wohnung E-weg veräußert, so dass sie die Wohnung nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt haben. Es fehlt an dem Bezug der Wohnung. Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme ist der Senat davon überzeugt, dass die Kläger die Wohnung noch nicht bezogen haben, da sie ihren Hausstand noch nicht in die neu angeschaffte Wohnung vor ihrer Veräußerung verlagert haben. Vielmehr wurde der Hausstand weiterhin in der Wohnung T-Str. geführt. 52

Zwar ist der Senat davon überzeugt, dass die Kläger ihren Haushalt von der T-Str. in den E-weg verlagern wollten, was bereits daraus ersichtlich wird, dass die Kläger erhebliche Investitionen für eine aufwendige Gestaltung der Wohnung E-weg tätigten und die Gestaltung auf ihre Bedürfnisse abgestimmt waren, wie es für einen Dritten in dem Ausmaße nicht erfolgen würde. So haben die Kläger insbesondere aufwendige Malerarbeiten durchführen lassen, das Treppengeländer, welches aus römischen Säulen bestand, die nicht ihrem Geschmack entsprachen, durch ein schmiedeeisernes Geländer ersetzen lassen und eine elektrische Bodentreppe anfertigen lassen, deren Winkel speziell auf Wunsch der Kläger vergrößert wurde, um einen alten Schrank aufstellen zu können. Auch wurden Garderobenschränke und Regale für das Objekt E-weg angefertigt, wobei die Garderobenschränke auch verspiegelt wurden. Dies wird sowohl durch die glaubhaften Zeugenaussagen der Zeuginnen W und N bestätigt als auch durch die durch die Kläger eingereichten Rechnungen betreffend den E-weg. So hat die Zeugin N bekundet, dass der Klägerin die Treppe zu massiv war und sie diese gern durchsichtiger gehabt hätte, was sich mit dem späteren Umbau deckt. Zudem wurde von den Klägern zusammen mit dem Veräußerer probiert, ob der Wagen des Klägers in die Garage passt, da diese schwierig anzufahren war, was wiederum dafür spricht, dass die Kläger die Wohnung selbst nutzen wollten. Die Zeugin W hat bestätigt, dass die Kläger die Wände in einer besonders hochwertigen Spachteltechnik herrichten ließen, was ebenfalls dafür spricht, dass die Kläger die Wohnung für ihre eigenen Zwecke erworben haben. 53

Dafür spricht auch die Aussage der Zeugin I, die bekundet hat, dass sie sich im Juli 1999 in der Wohnung E-weg drei bis viermal wöchentlich aufgehalten hat und dort mit dem Einräumen der Schränke befasst war. Dazu hatte sie die Schränke in der T-Str. ausgeräumt, die Sachen verpackt und zusammen mit der Klägerin zum E-weg transportiert. Auch ist der Senat davon überzeugt, dass sich die Klägerin tagsüber zu diesen Gelegenheiten in der Wohnung aufgehalten hat und dort auch ebenso wie der Kläger gelegentlich nächtigte. 54

Jedoch fehlt es gleichwohl an einem Bezug durch die Kläger, da dieser die Verlagerung des Hausstandes voraussetzt. 55

Wie von den Klägern selbst vorgetragen, haben sie den geplanten Umzug von ihrer bisherigen Wohnung in der T-Str. aufgrund der plötzlichen Erkrankung der Klägerin im Oktober nicht vollzogen. Das bereits mit dem Umzug beauftragte Umzugsunternehmen verbrachte vielmehr Teile der für den E-weg bestimmten Gegenstände am 8.12.1999 zum Haus der Kläger in die T-Str. Der eigentlich für den 18.10.1999 geplante Umzug von der T-Str. in den E-weg fand unstreitig nicht statt. Gegen einen Einzug und im Anschluss daran 56

damit verbundene intensive Beziehung der Kläger zur Wohnung spricht auch der geringe Umfang der durchgehenden Nutzung der Wohnung E-weg, die sich nach Angaben der Kläger auf vier bis fünf Übernachtungen der Ehefrau und einige zusätzliche Übernachtungen des Klägers, der während des Krankenhausaufenthalts der Klägerin in der Zeit vom 24.10.1999 bis 24.11.1999 dort einige Male nächtigte und von seinem Fahrer morgens abgeholt wurde, beschränkte. Gelegentliche Übernachtungen reichen aber für eine auf Dauer angelegte Häuslichkeit noch nicht aus, da wie erwähnt das Element der Dauer dem Begriff des Wohnens immanent und deshalb bei der Auslegung des Merkmals der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zu berücksichtigen ist (vgl. BFH-Urteil, BFHE 197, 218 = BStBl II 2002, 145; BFH-Beschluss, BFH/NV 2002, 1284) und folglich die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken eine dauerhafte und intensive Beziehung des Nutzers zu der Wohnung voraussetzt (vgl. BFH-Urteil, BFHE 197, 218). Nicht ausreichend ist der bloße Aufenthalt am Tage, da dieser auch nur zum Zwecke der Beaufsichtigung von Handwerkern und zur Herstellung der Bezugsfertigkeit der Wohnung erfolgt sein kann und im übrigen in der Regel durch die Nutzung des Hauses T-Str. zur Übernachtung unterbrochen wurde, so dass schon aus diesem Grunde nicht von einer dauerhaften Beziehung der Kläger zur Wohnung E-weg ausgegangen werden kann.

Hinzu tritt die Tatsache, dass die Wohnung nicht mit allen Gegenständen, die eine dauerhafte 57 Nutzung erst möglich machen, ausgestattet war. Die Wohnung war nach dem Bekunden der Kläger mit Ausnahme des Schlafzimmers voll ausgestattet, im Schlafzimmer war zwar ein Einbauschränk vorhanden, es fehlte allerdings an einem Bett. Die Couchs im Wohnzimmer waren keine speziellen Schlafcouchs, sondern normale Wohncouchs, die dort in L-Form aufgestellt waren. Für eine dauerhafte Nutzung ist erforderlich, dass diese überhaupt möglich erscheint; fehlen wesentliche Teile wie ein Bett, so ist eine dauerhafte Haushaltsführung in den Räumlichkeiten nicht möglich. Der Senat verkennt dabei nicht, dass es hinsichtlich der Nutzung von Räumlichkeiten je nach dem individuellen Bedürfnis der Steuerpflichtigen auf ein Bett nicht ankommt. Der Bezug einer Wohnung und die Möglichkeit der dauerhaften Haushaltsführung ist aber anhand objektiver Kriterien zu bestimmen, danach gehört es zur Möglichkeit der Haushaltsführung dazu, dass eine ausreichend geeignete Schlafgelegenheit vorhanden ist, als solche kann aber nicht eine bloße Wohncouch angesehen werden, die sich nicht - wie zunächst von den Klägern schriftsätzlich vorgetragen wurde - in eine Schlafcouch umwandeln lässt. Dass keine intensive und dauerhafte Beziehung der Kläger zur angeschafften Wohnung gegeben war, wird auch durch die geringen Strom-, Heizungs-, Wasser- und Abwasserkosten gestützt. So beliefen sich der Stromverbrauch für die Zeit vom 27.5.1999 bis zum 29.12.1999 lediglich auf 497 KWH, die Heizungskosten für die Zeit vom 1.7.1999 bis 31.12.1999 auf 693,15 DM und die Wasser- und Abwasserkosten nur auf 56,25 DM, was unter der Berücksichtigung der Tatsache, dass in der Zeit vom Juni 1999 bis Oktober 1999 eine Vielzahl von Handwerkerarbeiten in den Räumlichkeiten stattfanden, darauf schließen lässt, dass diese Kosten zu einem großen Teil durch die Handwerksarbeiten veranlasst waren und keine intensive Nutzung der Wohnung seitens der Kläger stattfand. An dieser Betrachtung ist auch dann festzuhalten, wenn gelegentlich Bewirtungen von Dritten in der Wohnung stattfanden, was der Senat als wahr unterstellt, für die Bewirtung Dritter bedurfte es keines Bezuges durch die Kläger, dies zeigt bereits die Tatsache, dass auch Bewirtungen von Kaufinteressenten in den Räumlichkeiten stattfanden, als bereits der Entschluss, die Wohnung E-weg zu beziehen, durch die Kläger aufgegeben war. Die bloße Bewirtung von Gästen ist bereits zu einem früheren Stadium möglich, sie setzt lediglich eine so weitgehende Ausstattung der Wohnung voraus, dass diejenigen Bereiche, die für eine Beköstigung von Gästen notwendig sind, existent sind, dies ist beim Erwerb einer Wohnung mit Einbauküche und Essecke faktisch bereits ab Erwerb möglich.

Der Kläger machte darüber hinaus in seiner Einkommensteuererklärung 2000, obwohl auch ein Arbeitszimmer in der Wohnung E-weg vorhanden war, nur das Arbeitszimmer in der T-Str. geltend, was wiederum indiziert, dass die auf Dauer angelegte Häuslichkeit, die Eigengestaltung der Haushaltsführung und des häuslichen Wirkungskreises weiterhin im Haus T-Str. verblieben ist. Gleiches gilt für die Bestätigung des Arbeitgebers, der als Wohnsitz die T-Str. für das Streitjahr bestätigt. Der Senat verkennt dabei nicht, dass die Vorschrift des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ggf. auch Zweitwohnungen begünstigen kann (vgl. dazu Schmidt/Heinicke, EStG, 21. Aufl., § 23 Rz. 7). Diese Frage stellt sich aber nicht, da die Kläger nach eigenem Bekunden keine Zweitwohnung beziehen, sondern ihr Leben im Süden verbringen und eine abschließbare Wohnung im Inland beziehen wollten, bei gleichzeitiger Veräußerung ihres bisherigen Hauses in der T-Str. Dass die Haushaltsführung weiterhin in den Räumlichkeiten des Hauses T-Str. stattfand, wird auch durch die Zeugenaussagen der Zeuginnen N und W bestätigt. So hat die Zeugin N bestätigt, dass sie in der Zeit vom 7.6.1999 bis 20.8.1999 das Haus T-Str. zum Verkauf angeboten hat und sich zwecks des Verkaufs an die Kläger "zu Hause", womit sie das Haus T-Str. meinte, wandte. Nach der glaubhaften Aussage der Zeugin, waren die Kläger zu diesem Zeitraum im Objekt E-weg mit Umbauarbeiten beschäftigt, so sollte insbesondere auch die Treppe geändert werden. Auch die Zeugin W hat glaubhaft versichert, dass sie sich an die Klägerin unter der Adresse T-Str. gewandt hat und sich auch dort mit der Klägerin getroffen hat. Dies deckt sich mit der Tatsache, dass in der Zeit vom Juni bis September 1999 wesentliche Veränderungen an dem Objekt E-weg vorgenommen wurden, die auch schmutzintensiv gewesen sind, so wurde unter anderem das Treppengeländer im Wohnzimmerbereich, das aus römischen Säulen bestand, entfernt und durch ein Schmiedegeländer ersetzt. Fast alle Rechnungen, hinsichtlich der im wesentlichen in der Zeit vom Juni bis September 1999 durchgeführten Renovierungen, mit Ausnahme der Rechnung der Firma M vom 20.7.1999 und der Rechnung der Firma U vom 31.8.1999, die auf die Anschrift E-weg lauten, lauten dabei auf die Adresse T-Str., was wiederum dafür spricht, dass die Kläger ihren "Wohnsitz" noch nicht verlagert hatten.

Dagegen ist die Aussage der Zeugin I nach der aufgrund der mündlichen Verhandlung gewonnenen Überzeugung des Senats insoweit nicht glaubhaft, als sie die Ausstattung des Hauses T-Str. betrifft. Nach dem Zustand der Wohnung T-Str. befragt, sagte sie aus, dass es dort sehr ungemütlich geworden sei und auch keine Wohnzimmereinrichtung mehr vorhanden gewesen sei. Diese Aussage hat sie sodann auf Vorhalt der Klägerin zwar dahingehend korrigiert, dass eine orangefarbene Sitzgarnitur vorhanden war. Die Aussage widerspricht aber auch dem bisherigen Vortrag der Kläger, dass die Gegenstände für den E-weg im wesentlichen neu angeschafft wurden und es zu einem Umzug nicht kam, bei dem laut Aussage der Klägerin die schweren Gegenstände in den E-weg verbracht werden sollten, die sie nicht in Eigenleistung dorthin verbringen konnten. Auch ihre Aussage, dass der Umzug für den Juli anstand, ist nicht glaubhaft, da sie im Widerspruch zum Kostenvoranschlag des Umzugsunternehmens steht, aufgrund dessen der Umzug erst am 8. und 9.11.1999 stattfinden sollte. Soweit die Zeugin angibt, sie sei mit Einräumarbeiten beschäftigt gewesen, ist dies, wie bereits ausgeführt, für den tatsächlichen Bezug der Wohnung unergiebig, da allein das Verbringen und Einräumen von Gegenständen, die im übrigen durch die Zeugin nicht näher bezeichnet wurden, lediglich Vorbereitungshandlungen für einen Umzug betrifft, nicht aber bereits auf einen tatsächlichen Bezug durch die Kläger schließen lässt.

59

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

60

61

IV. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 FGO zuzulassen, da in der höchstrichterlichen Rechtsprechung bisher nicht geklärt ist, ab wann von einem Bezug einer Wohnung zu eigenen Wohnzwecken bei einer allmählichen Verlagerung des Hausstandes ausgegangen werden kann und ob es ausreicht, dass vor der geplanten endgültigen Verlagerung gelegentliche Nutzungen der neu erworbenen Wohnung erfolgen, bei gleichzeitiger Beibehaltung des bisherigen Hausstandes und bei Nichtvollziehung eines eigentlich geplanten Umzuges, wobei diese Frage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts im Hinblick auf die Vorschrift des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG berührt.
