
Datum: 20.02.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3534/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0220.10K3534.99.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde teilweise stattgegeben.

Tatbestand: 1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, 2

- ob Aufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten beim Kläger 3
zu berücksichtigen sind und

- ob der Kläger Verluste aus Gewerbebetrieb erzielt oder ob eine einkommensteuerlich 4
unbeachtliche Tätigkeit (sog. Liebhaberei) vorgelegen hat.

Die Kläger sind zusammen zur Einkommensteuer 1997 veranlagte Eheleute. 5

Der Kläger war nach Abschluß des zweiten juristischen Staatsexamens seit dem 6

15. Juli 1997 als wissenschaftlicher Mitarbeiter bei dem juristischen Seminar der Universität C 7
angestellt. Nach § 1 des Arbeitsvertrages wurde dem Kläger im Rahmen der regelmäßigen
Arbeitszeit ausreichend Gelegenheit eingeräumt, die Promotion vorzubereiten. Wegen der
Einzelheiten wird auf den Arbeitsvertrag Bezug genommen. In einem Schreiben vom 25.
Januar 1999 bestätigte der Rektor, dass die eingeräumte Promotionsmöglichkeit wesentlicher
Bestandteil des Arbeitsverhältnisses sei und davon ausgegangen werde, dass der Kläger
zumindest mit 50 v.H. der Arbeitszeit an der Promotion arbeite.

Vom 15. Oktober 1997 bis 15. Februar 1998 hielt der Kläger sich zu Forschungszwecken im 8
Rahmen der Promotion in D auf. Von seinem Arbeitgeber wurde er unter Fortzahlung seiner
Bezüge vom 15. Oktober 1997 bis 15. Februar 1998 zur Wahrnehmung des
Forschungsstipendiums beurlaubt (vgl. Schreiben des Ministeriums für Wissenschaft und
Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen vom 10.09.1997). Durch den Aufenthalt

entstanden ihm Kosten i.H.v. DM 11.190,--. Wegen der Zusammensetzung im einzelnen wird auf Blatt 12 der Gerichtsakten Bezug genommen.

Der Kläger hatte sich bei der F - Erinnerungsstiftung um ein Doktorandenstipendium beworben. Er erhielt für seine Arbeit an der Dissertation in der Schweiz einen Zuschuß i.H.v. 9.000 sfrs. 9

Die Kläger begehrten in ihrer Einkommensteuererklärung für 1997 die Berücksichtigung der Aufwendungen i.H.v. 11.190,-- DM als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit. 10

Des Weiteren begehrte der Kläger die Berücksichtigung eines Verlustes aus Gewerbebetrieb i.H.v. 11.671,47 DM. Der Kläger hatte im Mai 1996 ein beratendes Gewerbe angemeldet. Gegenstand des Gewerbes sollte sein, Messearbeiten für Verbände auszuführen, d.h. für Verbände auf Messen aufzutreten. Für 1996 ermittelte er einen Verlust von DM 8.141,84. Erlöse erzielte er nicht. Für 1997 erzielte er Einnahmen i.H.v. 1.414,08 DM und einen Verlust von DM 11.671,47. In 1998 erzielte er in der Zeit vom 01.01. bis 14.05. einen Verlust von DM 1.412,97. Danach meldete er das Gewerbe ab. 11

Der Beklagte vertrat die Auffassung, bei den Promotionskosten handele es sich um Ausbildungskosten, die nur bis DM 1.800,-- zu berücksichtigen seien. Im Streitfall scheide ein Abzug wegen § 3c EStG insgesamt aus. Ein Verlust aus Gewerbebetrieb sei nicht zu berücksichtigen, da es sich um eine einkommensteuerlich unbeachtliche Tätigkeit handele. Der Beklagte erließ dementsprechend einen von der Steuererklärung abweichenden Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 5. August 1998, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging. 12

Den gegen den Einkommensteuerbescheid eingelegten Einspruch wies der Beklagte als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im wesentlichen aus, dass zwischen dem nach § 3 Nr. 44 EStG bzw. Art. 20 DBA-Schweiz steuerfreien Stipendium und den Aufwendungen ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe, der den Werbungskostenabzug nach § 3c ausschließe. 13

Mit der Klage tragen die Kläger vor: 14

§ 3c EStG sei im Streitfall nicht anwendbar, da die Aufwendungen nicht mit dem Stipendium im Zusammenhang stünden. 15

Der Verlust sei zu berücksichtigen. Er, der Kläger, habe 1996 wegen der Überschneidung mit dem Referendariat keine Aufträge wahrnehmen können. 1997 habe er nur zwei Aufträge erhalten. Er habe den Markt überschätzt. 16

Die Kläger beantragen, 17

den Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 5. August 1998 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. April 1999 aufzuheben und die Einkommensteuer auf 5.078,-- DM herabzusetzen, 18

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 19

Der Beklagte beantragt 20

Klageabweisung. 21

<u>Entscheidungsgründe:</u>	22
Die zulässige Anfechtungsklage ist nur in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet.	23
Insoweit ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid rechtswidrig und verletzt die Kläger deshalb in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -.	24
Der Beklagte hat zu Unrecht Aufwendungen des Klägers wegen doppelter Haushaltsführung überhaupt nicht steuermindernd berücksichtigt.	25
1. Verlust aus Gewerbebetrieb	26
Ein Verlust aus Gewerbebetrieb ist bei der Einkommensteuerfestsetzung der Kläger für 1997 nicht zu berücksichtigen. Der Kläger war im Streitjahr nicht gewerblich tätig.	27
Nach § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes - EStG - ist jemand u.a. nur dann gewerblich tätig, wenn er die Absicht hat, aus dieser Tätigkeit einen Gewinn zu erzielen. Gewinnerzielungsabsicht ist dabei nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, der der erkennende Senat folgt, das Bestreben, das Betriebsvermögen zu mehren und auf Dauer einen Totalgewinn zu erzielen (vgl. zuletzt Bundesfinanzhof -BFH- Urteil vom 15.5.2002 X B 169/01, BFH/NV 2002, 1428 mwN). Dabei handelt es sich um ein subjektives Tatbestandsmerkmal, das nicht nach den Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen, sondern nach äußeren Merkmalen zu beurteilen ist. Es muss mit anderen Worten anhand objektiver Umstände auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen der Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden.	28
Der erkennende Senat ist der Überzeugung, dass der Kläger nicht die Absicht hatte, aus dem von ihm angemeldeten Gewerbe einen Totalgewinn zu erzielen. Dafür spricht insbesondere, dass der Kläger äußerst unprofessionell vorgegangen ist und die Aufwendungen überwiegend im privaten Bereich entstanden sind (Privatanteile und Veräußerung eines Pkw). Der Kläger war im Erstjahr 1996 nach seinen Angaben aufgrund des Referendariats zeitlich überhaupt nicht in der Lage, Tätigkeiten für den Gewerbebetrieb auszuüben. Er hatte auch keinerlei Marktanalysen oder anderweitige Berechnungen angestellt, ob sich die Aufnahme der Tätigkeit lohnen würde. Ebenso war er in 1997 aufgrund seiner Tätigkeit an der Universität C sowie seines Auslandsaufenthaltes zum Zwecke der Promotion nicht in der Lage, sich seinem Gewerbebetrieb in einem solchen Umfang zu widmen, dass überhaupt Aussicht auf Gewinn bestehen konnte. Es drängt sich vielmehr der Verdacht auf, dass es dem Kläger mit der Anmeldung eines Gewerbebetriebes nur darum ging, im privaten Bereich entstandene Aufwendungen in einen einkünfterrelevanten Bereich zu verlagern.	29
2. Aufwendungen des Klägers wegen doppelter Haushaltsführung	30
a) Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG sind als Werbungskosten auch abzugsfähig notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlaß begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen. Nach Satz 2 der vorgenannten 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.	31
b) Nach Auffassung des erkennenden Senats sind die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung dem Grunde nach erfüllt. Der Kläger hatte seinen Hausstand, wie zwischen	32

den Beteiligten unstreitig ist, zusammen mit seiner Ehefrau in E. In der Zeit vom 15. Oktober 1997 bis 15. Februar 1998 war er außerhalb seines Familienwohntes, nämlich in D, beschäftigt und wohnte auch am Beschäftigungsort.

Die Entstehung der doppelten Haushaltsführung war auch beruflich veranlaßt, da die Begründung des zweiten Hausstands auf einem beruflichen Anlaß beruhte. Zwar war Anlass der doppelten Haushaltsführung die Promotion des Klägers und der Bundesfinanzhof hat bisher Aufwendungen für eine Promotion im Regelfall nicht als beruflich veranlaßt gesehen (vgl. zusammenfassend mit zahlreichen Rechtsprechungs-nachweisen Schmidt/Drenseck, EStG, 21. Auflage 2002, § 19 Anm. 60, Stichwort "Dokortitel"). Der Senat ist aber der Auffassung, dass Aufwendungen für eine Promotion nach der Rechtsprechungsänderung zum Werbungskostenabzug bei einem (berufsbegleitenden) erstmaligen Hochschulstudium (vgl. hierzu BFH-Urteil vom

33

17. Dezember 2002 VI R 137/01, Deutsches Steuerrecht 2003, 150) zumindest dann grundsätzlich beruflich veranlaßt ist, wenn zwischen dem Arbeitsverhältnis des Doktoranden und der Doktorarbeit ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Dies ist bei einem wissenschaftlichen Mitarbeiter, dem während seiner Dienstzeit Gelegenheit zur Promotion gegeben wird, der Fall. Die Promotion gehört dann nicht mehr zur Berufsausbildung (vgl. hierzu auch Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 20. März 2002 I 512/00, Entscheidungen der Finanzgerichte 2003, 247).

34

c) Wenn damit auch die Promotionskosten dem Grunde nach als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Tätigkeit abzugsfähig sind, so kann die Klage hinsichtlich der Höhe der Aufwendungen keinen vollen Erfolg haben. Das dem Kläger gewährte Stipendium ist vielmehr gegenzurechnen.

35

aa) Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllen nämlich nur Aufwendungen den Begriff der Werbungskosten. Soweit dem Kläger die anlässlich der doppelten Haushaltsführung entstandenen Aufwendungen durch das Stipendium erstattet worden sind, hatte er jedoch keine Aufwendungen, da er durch die Ausgaben nicht belastet war. Dabei spielt es keine Rolle, dass das Stipendium als solches gemäß § 3 Nr. 44 EStG bzw. Art. 20 DBA-Schweiz als Einnahme steuerfrei war. Es geht nicht um die Frage der Versteuerung der Einnahmen, sondern inwieweit beim Kläger letztendlich ein Mehraufwand wegen doppelter Haushaltsführung entstanden ist.

36

bb) Das Stipendium in Höhe von 9.000 sfrs entspricht unter Zugrundelegung eines durchschnittlichen Umrechnungskurses von 122,15 DM/100 sfrs (Umrechnungskurs November und Dezember 1997) einem Betrag von 5.496,75 DM. Das Stipendium soll die Aufwendungen für 4 Monate abdecken. Dann ist es nach Auffassung des Senats in dem Verhältnis auf die verschiedenen Jahre aufzuteilen, wie der zeitliche Umfang der doppelten Haushaltsführung in die verschiedenen Veranlagungszeiträume fällt. Dies entspricht im Streitfall einer hälftigen Aufteilung. § 11 EStG ist nicht einschlägig, da es in dieser Vorschrift nur um die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben geht. Im Streitfall ist jedoch bedeutsam, in welchem Umfang dem Kläger letztendlich Aufwendungen entstanden sind. Dies ist unabhängig von der Frage des Zu- oder Abflusses zu entscheiden.

37

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 FGO, 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozeßordnung.

38

Der Senat läßt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO die Revision zu, da die Frage der Berücksichtigung von Promotionskosten als Werbungskosten grundsätzliche Bedeutung hat

39

und er mit seiner Entscheidung auch von der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Behandlung von Promotionskosten abweicht.

