
Datum: 18.03.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 2441/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0318.15K2441.08.00

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 14.03.2008 und Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 03.07.2008 wird die Einkommensteuer 2006 mit der Maßgabe niedriger festgesetzt, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von 3.076 Euro anerkannt werden; im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Steuerfestsetzung zu berechnen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 4/5 und der Beklagte zu 1/5.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten noch darüber, ob die Mietaufwendungen für eine möblierte Wohnung, die nicht am Ort der Betriebsstätte des Klägers liegt, für das ganze Jahr als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. 1 2

Der Kläger ist ledig, wohnt in M und war im Streitjahr 2006 als freiberuflicher Diplomingenieur tätig; sein Büro unterhält er unter derselben Adresse wie seine Wohnung. In seiner Einkommensteuererklärung für 2006 machte der Kläger als Betriebsausgaben u. a. Aufwendungen für Fahrtkosten in Höhe von 2.428,80 Euro und Miete für eine Wohnung in 3

Höhe von 2.147,40 Euro geltend. Diese Positionen erläuterte er unter der Rubrik "Doppelte Haushaltsführung und Dienstfahrten" in seiner Überschussrechnung wie folgt:

"Familienheimfahrten M – R, insgesamt 64 Fahrten x 253 km (Einzelstrecke) = 16.192 km, ansetzbar: 253 km x 32 Fahrten= 8.096 km x 0,30 Euro = 2.428,80 Euro",

"Mietaufwendungen R, Miete und Nebenkosten, 12 Monate á 178,95 Euro = 2.147,40 Euro".

Auf Nachfrage des Beklagten erläuterte der Kläger, er führe am Heimatort einen eigenen Haushalt in der H-Allee ... in M. Wegen der weiten Entfernung habe er seit dem 01.08.1997 ein ca. 15 m² großes möbliertes Zimmer mit Kochgelegenheit, Toilette und Dusche im Dachgeschoss des Hauses E-Str. ... in R angemietet. Der Kläger legte einen Mietvertrag vor, der vom 01.08.1997 datiert, ab diesem Datum gilt und einen Mietzins von monatlich 350 DM ausweist. In diesem Betrag sind die Nebenkosten für Strom, Wasser und Heizung pauschal enthalten; weitere Nebenkosten trägt der Kläger nicht (§ 2 des Vertrages). Als Adresse des Klägers ist darin "T-Platz ..." in M angegeben.

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer 2006 mit Einkommensteuerbescheid vom 14.03.2008 fest, ohne die o.g. Mietaufwendungen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Im Erläuterungsteil des Einkommensteuerbescheides führte er dazu aus, der Kläger habe zum Zeitpunkt der Anmietung der Wohnung in R noch in der Wohnung "T-Platz ..." mit seiner Mutter zusammen gewohnt; eine Berücksichtigung der Aufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung scheide daher mangels eigenem Hausstand vor Begründung der zweiten Wohnung aus.

4

Den gegen diesen Bescheid --am 01.04.2008 eingelegten-- Einspruch begründete der Kläger damit, dass es keinen Umzug nach R gegeben habe. Er – der Kläger – habe in R Aufträge zu erledigen gehabt und habe, statt zu ungleich höheren Kosten ein Hotelzimmer zu buchen, ein möbliertes Dachzimmer angemietet. In R habe er auch keinen Arbeitsplatz gehabt, sondern nur einen Auftrag durchzuführen gehabt, der nach 2 Wochen, 2 Tagen oder 2 Jahren hätte beendet sein können. Das Zimmer werde wie ein Hotelzimmer dann genutzt, wenn er in R beruflich etwas vor Ort zu erledigen habe, also stets ausschließlich beruflich. Für die dafür angefallenen Aufwendungen fehle jegliche private Mitveranlassung.

5

Mit Einspruchsentscheidung vom 03.07.2008 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Er begründete dies zum einen weiterhin damit, dass der Kläger bei Bezug der Wohnung in R noch keinen eigenen Wohnsitz in M gehabt habe, sondern in den Haushalt der Mutter eingegliedert gewesen sei. Eine doppelte Haushaltsführung sei daher nicht anzuerkennen. Zum anderen seien die Mietaufwendungen auch keine Reisekosten, da es an einer regelmäßigen Arbeitsstätte des Klägers außerhalb des Beschäftigungsortes in R fehle.

6

Daraufhin hat der Kläger --am 18.07.2008-- die vorliegende Klage erhoben, mit der er zunächst weiterhin lediglich den Abzug der o. g. Mietaufwendungen begehrt hat. Zur Begründung trägt er unter Wiederholung seines Vorbringens aus dem Einspruchsverfahren ergänzend und vertiefend wie folgt vor: Er sei selbständig tätig; sein Hauptauftraggeber sei in 2006 – aber nicht nur in diesem Jahr - die N GmbH aus Berlin gewesen. Zur Erledigung dieser Aufträge habe er deren Betriebsstätte in B aufsuchen müssen. Es habe zu keiner Zeit mit der N GmbH eine feste, verlässliche Vereinbarung gegeben, was einen Umzug nach B unmöglich gemacht habe. Er – der Kläger – habe nur von Auftrag zu Auftrag mit einer Fortsetzung rechnen können. Dass Anschlussaufträge erteilt worden seien, habe er nicht vorher wissen können. Angesichts dieser Unsicherheit habe er das Zimmer im Nachbarort R angemietet, um dort solange zu übernachten, wie es der jeweilige Auftrag erfordert habe. Für diese Aufwendungen gelte kein Abzugsverbot, unabhängig vom Vorliegen einer doppelten

7

Haushaltsführung.

Der Kläger legt einen Mietvertrag über die Wohnung H-Allee ... vor, der ab 01.01.2004 gilt. 8
Darauf hat der Beklagte entgegnet, eine doppelte Haushaltsführung scheitere schon daran, dass der Kläger ausweislich der Meldeauskunft erst am 02.07.1998 einen eigenen Hausstand in der H-Allee ... in M gegründet habe und noch bei Anmietung der Wohnung in R in 1997 als seine Anschrift diejenige seines Elternhauses angegeben habe, unter der er unstreitig seit seiner Geburt gemeldet war.

Im Erörterungstermin vom 13.11.2008 hat der Kläger auf entsprechende Aufforderung des 9
Berichterstatters zum Sachverhalt weiter vorgetragen und Belege vorgelegt. Die Mietzahlungen wurden nachgewiesen. Der Kläger hat sich ausweislich seines Firmenkalenders an 108 Tagen in R aufgehalten sowie an 102 Tagen im Büro in M. Für 7 Tage lautet die Eintragung "Sonstige"; dabei handelte es sich für 5 Tage um einen Auftrag in Berlin sowie für 2 Tage um einen solchen in P. Alle Aufträge hat der Kläger durch die dazu gehörenden Ausgangsrechnungen belegt. Für den Auftrag in P hat der Kläger ebenfalls in R gewohnt. Der Kläger bestätigt, dass es mit der N GmbH weder einen Generalvertrag oder Grundlagenvertrag noch eine Verpflichtung gegeben habe, ähnlich einem Bereitschaftsdienst zur jederzeitigen Tätigkeit in R zur Verfügung zu stehen. Die Wohnung dort liege rund 2 km vom N-Standort in B entfernt. Der Berichterstatter hat im o. g. Termin eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung verneint, die Mietaufwendungen anteilig für die Auftragsstage in R hingegen für abzugsfähig angesehen. Für weitere Einzelheiten wird auf das Protokoll des Erörterungstermins verwiesen.

Im Anschluss an den Termin hat der Kläger sodann erstmals und zusätzlich 10
Verpflegungsmehraufwand für 115 Tage á 24 Euro = 2.760 Euro sowie zusätzliche Fahrtkosten von insgesamt 2.428,80 Euro für die --vom Beklagten bereits dem Grunde nach für die einfache Strecke berücksichtigten-- 64 Fahrten á 253 km geltend gemacht.

Insgesamt hat der Kläger also einen Abzug weiterer Betriebsausgaben in Höhe von 7.336,20 11
Euro beantragt (Bl. 83 FG-Akte). Dabei geht der Kläger nunmehr ebenfalls davon aus, dass keine doppelte Haushaltsführung anzunehmen sei, sondern "Dienstreisen" vorlägen. Mit Schriftsatz vom 07.01.2009 hat der Kläger nach Hinweis des Beklagten auf die insoweit geltende, bereits abgelaufene Dreimonatsfrist seine Klage hinsichtlich des Verpflegungsmehraufwands eingeschränkt (Blatt 92 FG-Akte).

Der Kläger beantragt nunmehr noch sinngemäß, 12

unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 14.03.2008 und Aufhebung der 13
dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 03.07.2008 die Einkommensteuer 2006 mit der Maßgabe niedriger festzusetzen, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von insgesamt 4.577 Euro (Fahrtkosten: 2.428,80 Euro, Unterkunftskosten: 2.147,40 Euro) anerkannt werden,

hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 14

Der Beklagte beantragt sinngemäß, 15

die Klage mit der Maßgabe abzuweisen, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von 16
insgesamt 3.065 Euro (Fahrtkosten: 2.428,80 Euro, Unterkunftskosten: 635,28 Euro) anerkannt werden.

17

Der Beklagte hat sich schriftsätzlich bereit erklärt, weitere Betriebsausgaben wie aus dem Antrag ersichtlich anzuerkennen. Im übrigen fehle es an einer beruflichen Veranlassung der Miete. Den Teilbetrag von 625,28 Euro errechnet der Beklagte wie folgt: 108 Auftragsstage / 365 Kalendertage x 2.147,00 Euro = 635,28 Euro.

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (Schriftsätze des Prozessbevollmächtigten des Klägers vom 18.02.2009 <Bl. 104 FG-Akte> sowie des Beklagten vom 10.03.2009 <Bl. 106 FG-Akte>). Wegen weiterer Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird ergänzend auf die beigezogenen Steuerakten des Beklagten Bezug genommen. 18

Entscheidungsgründe 19

Die Klage ist nur hinsichtlich der Fahrtkosten sowie eines Teilbetrages an Unterkunftskosten begründet und im Übrigen unbegründet. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 sowie die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 14.03.2008 sind nur insoweit rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten, als der Beklagte zu Unrecht keinen Abzug der Fahrtkosten sowie der beruflich veranlassten anteiligen Unterkunftskosten für 110 Tage als weitere Betriebsausgaben zugelassen hat. Im Übrigen ist die Klage unbegründet, weil die verbleibenden anteiligen Unterkunftskosten nicht betrieblich veranlasst sind. 20

1. 21

Der Senat kann wegen des vorliegenden Einverständnisses beider Beteiligten ohne mündliche Verhandlung entscheiden, § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO--. 22

2. 23

Die Klage ist hinsichtlich der erstmals im Klageverfahren vom Kläger geltend gemachten weiteren Fahrtkosten zwischen seinem Büro in M und seiner Unterkunft in R begründet, was zu Recht zwischen den Beteiligten unstreitig geworden ist. Diese Aufwendungen stellen gemäß § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung – EStG -- Betriebsausgaben dar, denn der Kläger hatte Aufwendungen für Geschäftsreisen in Form von Fahrten zwischen dem Ort seiner regelmäßigen Betriebsstätte in M und R/B als Ort seiner vorübergehenden auswärtigen Berufsausübung (vgl. 4.12 Abs. 2 EStR iVm 9.4 Abs. 2 LStR; Heinicke in: Dreseck, EStG, 28. Auflage 2009, § 4, Rz. 520, Stichwort Geschäftsreise), nämlich zur Erledigung seiner betrieblichen Aufträge in B und P. Angesichts der unstreitigen 64 Fahrten des Klägers waren diese Betriebsausgaben richtigerweise statt mit der einfachen Entfernung (wie ursprünglich beantragt und vom Beklagten anerkannt) rechnerisch mit dem doppelten Ansatz, hier also weiteren 2.428,80 Euro, anzuerkennen. Denn der Kläger führt im Streitjahr - wie ebenfalls zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig geworden ist – schon deshalb keinen doppelten Haushalt, weil er erst 1998 einen eigenen Hausstand außerhalb der elterlichen Wohnung gegründet hat und die Anmietung in R bereits 1997, also zeitlich vorher, erfolgt ist. Da diese Betriebsausgaben nach Grunde und Höhe zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig sind, verzichtet der Senat insoweit auf weitere Ausführungen. 24

3. 25

Die Klage ist weiterhin in Höhe eines Betrages von 647,16 Euro (= 110 Tage / 365 x 2.147 Euro) begründet. Denn auch insoweit liegen Betriebsausgaben des Klägers in Form von Übernachtungskosten vor (vgl. R 4.12 EStR iVm R 9.4 Abs. 1 LStR und R 9.7 LStR), die 26

durch eine ausschließlich betrieblich veranlasste Auswärtstätigkeit entstanden sind. Die Aufwendungen für die (Warm-)Miete der möblierten Wohnung in R sind nämlich insoweit als weitere Betriebsausgaben anzuerkennen, als diese durch die Tätigkeit des Klägers bei seinen Arbeitgebern in B und P veranlasst sind, also anteilig für insgesamt 110 Tage des Streitjahres 2006 (108 Tage B, 2 Tage P), und nicht nur für die vom Beklagten bereits mit seinem eingeschränkten Klageantrag bereits zugestandenen 108 Tage (B). Die darüber hinaus für den Rest des Jahres angefallenen weiteren anteiligen Aufwendungen für die Wohnung in R sind nicht hinreichend betrieblich veranlasst und daher keine Betriebsausgaben.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind als Betriebsausgaben die Aufwendungen abziehbar, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb wirtschaftlich zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Maßgebend dafür, ob ein für die Veranlassung durch eine Einkunftsart ausreichender wirtschaftlicher Zurechnungszusammenhang besteht, ist zum einen die --wertende-- Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments und zum anderen die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre. Ergibt diese Prüfung, dass die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Umfang auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen beruhen, so sind sie als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzuerkennen und --vorbehaltlich einer entgegenstehenden gesetzlichen Regelung-- als solche abziehbar (BFH-Beschlüsse vom 27. November 1989 GrS 1/88, BFHE 158, 563 und vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, 823; BFH-Urteil vom 17.06.1999 III R 37/98, BStBl II 1990, 160).

27

Nach diesen zutreffenden Grundsätzen sind die Mietaufwendungen für das möblierte Zimmer in R anteilig für diejenigen 110 Tage betrieblich veranlasst, an denen der Kläger unstreitig in B und P für seinen Betrieb Aufträge vor Ort zu erledigen hatte, nicht jedoch für die übrigen Tage des Streitjahres.

28

Der Anerkennung von Betriebsausgaben für das betrieblich bedingte Wohnen in einer angemieteten möblierten Wohnung steht nicht entgegen, dass der Kläger hier nicht die Voraussetzungen zur Anerkennung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG erfüllt. Denn der BFH hat bereits im Urteil vom 05.08.2004 VI R 40/03, BFHE 207, 225, BStBl II 2004, 1074 in einer Änderung seiner Rechtsprechung eine gelegentliche Hotelübernachtung am Beschäftigungsort ohne das Vorliegen der Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten anerkannt. Zur Begründung führte der BFH unter Hinweis auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 4. Dezember 2002 2 BvR 400/98 und 1735/00 (BStBl II 2003, 534 unter C. II. 1.) aus, dass auch Kosten für auswärtige Übernachtungen zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzip abziehbaren beruflichen Aufwendungen gehören. Dies gilt auch vorliegend.

29

Für die übrigen Kalendertage des Streitjahres sind demnach jedoch keine Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG anzuerkennen, weil die Mietaufwendungen für diese Zeit nicht betrieblich veranlasst waren. Es fehlt insoweit an einem objektiven Zusammenhang dieses Teils der Mietaufwendungen mit dem Betrieb des Klägers. Denn jede Aufwendung für Wohnen als einem Grundbedürfnis des Lebens ist grundsätzlich immer privat veranlasst (vgl. Peter Fischer, NWB Nr. 6 vom 08.02.2010, Seite 412, m.w.Nachw. der Rspr.; Albert, FR 2010, 224); nur ein berufsbedingtes "Mehr" an Aufwand kann abziehbar sein, etwa die "Mehr"-Aufwendungen für die Wohnung bei doppelter Haushaltsführung oder die Kosten für

30

beruflich veranlasste auswärtige Übernachtungen (Fischer, a.a.O.; vgl. Albert, a.a.O.).

Für diejenigen Tage, an denen die Wohnung in R dem Kläger zwar zur jederzeitigen Nutzung zur Verfügung stand, jedoch tatsächlich mangels Auftrags leer stand, ist auslösendes Moment für die Mietaufwendungen nicht ein betrieblicher Veranlassungszusammenhang, hinter den die stets vorliegende private (Mit-)Veranlassung der Wohnkosten zurücktreten würde. Bei wertender Betrachtung hat der Kläger im vorliegenden Fall für seine Entscheidung zur Anmietung der Wohnung in R nämlich nach seinem eigenen Vorbringen eine völlig ungewisse -- weder auf einer vertraglichen Grundlage noch sonstigen außervertraglichen Äußerungen der zeitweiligen Auftraggeber in B und P fußende-- Erwartung zugrunde gelegt, nach der es seiner Einschätzung nach eventuell zu Folgeaufträgen kommen könnte, die dann dort vor Ort auszuführen sein könnten. Dementsprechend wären in dieser Situation für die hier zu betrachtenden Tage auch keine Aufwendungen für die Anmietung eines Hotelzimmers statt der Wohnung anzuerkennen.

Dieser mangelnde Veranlassungszusammenhang kann nicht mit dem vom Kläger angeführten Argument ersetzt werden, dass die Wohnungsanmietung wesentlich kostengünstiger und für ihn bequemer als die Buchungen von Hotelübernachtungen gewesen sei. Zu beurteilen ist nämlich nie ein hypothetischer, sondern stets nur der tatsächlich verwirklichte Lebenssachverhalt.

Die hier getroffene Entscheidung steht auch im Einklang mit dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009 GrS 1/06 (DStR 2010,101). Denn dort hat der BFH entschieden, dass Aufwendungen, die abwechselnd - jedoch jeweils nicht von untergeordneter Bedeutung - entweder betrieblich oder privat veranlasst sind, zur Umsetzung des objektiven Nettoprinzip im Verhältnis der beruflich und privat veranlassten Kostenanteile grundsätzlich in abziehbare Betriebsausgaben und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung aufzuteilen sind. Derartige Aufwendungen bleiben nicht mehr, wie bis dahin angenommen, als Folge eines Aufteilungs- und Abzugsverbots aus § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG insgesamt unberücksichtigt. Vorliegend lassen sich die Mietaufwendungen des gesamten Streitjahres, die ausweislich des Mietvertrages eine über alle Monate gleich hoch bleibende Warmmiete einschließlich aller Mietnebenkosten umfassen, unschwer auf die Kalendertage aufteilen, an denen der Kläger die Wohnung zur Erledigung seiner betrieblichen Aufträge benötigte.

4. 34

Die Berechnung der neu festgesetzten Einkommensteuer nach Maßgabe dieser Urteilsgründe wird wegen des nicht unerheblichen Aufwandes für das Gericht bei deren Ermittlung dem Beklagten übertragen, § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.

5. 36

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Absatz 1 Satz 1 FGO. Dabei war zu berücksichtigen, dass der Kläger sein Klagebegehren teilweise eingeschränkt sowie die Fahrtkosten erstmals im Klageverfahren geltend gemacht hat (§ 137 FGO).

6. 38

Die Revision war nicht zuzulassen, da keine Gründe im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO vorliegen. Der Senat hat auf der Grundlage der ständigen Rechtsprechung des BFH unter Berücksichtigung des Beschlusses des Großen Senates des BFH vom 21.09.2009 GrS 1/06

einen Einzelfall entschieden.

