
Datum: 06.11.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1665/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:1106.13K1665.12.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob und inwieweit der Beklagte im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung geltend gemachte Aufwendungen der Klägerin für ihre Unterkunft am Beschäftigungsort (Mietzinszahlungen zzgl. Nebenkosten) und diverse Einrichtungsgegenstände (acht Designerstühle und einen Sessel mit Hocker) zu Recht nur anteilig als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt hat.

2

Die im Streitjahr einzeln zur Einkommensteuer veranlagte Klägerin war zunächst mehrere Jahre als Finanzdirektorin und Leiterin der Abteilung C in A tätig gewesen. Durch Beschluss ... vom 23. Juni 2008 wurde sie für die Zeit vom 1. Januar 2009 bis zum 31. Dezember 2014 zum ordentlichen Mitglied des Vorstands B bestellt. Dort übernahm sie die Leitung des Ressorts „Controlling und Rechnungswesen“. Ausweislich des Vorstandsdienstvertrags vom August 2008 war dieser bis zum 31. Dezember 2014 befristet; § 3 Abs. 2 der Vereinbarungen sah jedoch die Möglichkeit einer Vertragsverlängerung ausdrücklich vor. Neben dem einer jährlichen Angemessenheitsüberprüfung unterliegenden Jahresgehalt für diese nichtselbständige Tätigkeit, das die Klägerin in ihrer Einkommensteuererklärung für 2010 mit 195.512 € beziffert hat, erzielte sie im Streitjahr (2010) zusätzlich Einkünfte aus (selbständiger) Vortragstätigkeit sowie eine Vergütung für eine seit 2003 bei der C-Bank eG in D ausgeübte Aufsichtsratsstätigkeit.

3

Im Oktober 2008 schloss die Klägerin mit Wirkung zum 1. Dezember 2008 einen Mietvertrag über eine in E, F-Straße ..., belegene Dreizimmerwohnung ab. Für die Nutzung der 66,66 qm großen Neubauwohnung (Fertigstellung in 2008) sah der Mietvertrag in § 6 einen

4

„monatlichen Gesamtzahlungsbetrag“ i.H. von 995,- € vor. Die darin enthaltene Kaltmiete betrug nach unwidersprochenem Vorbringen der Klägerin 12,68 €/qm. Für Beheizung und Warmwasserversorgung hatte sie nach § 18 des Mietvertrags, auf dessen Inhalt wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, monatliche Vorauszahlungen i.H. von 60 € zu leisten. Seit dem 5. Mai 2009 war die Klägerin unter der o.g. Anschrift als Nebenwohnung melderechtlich in E erfasst. Ausweislich einer Melderegisterabfrage des Beklagten vom 22. Mai 2014 bewohnt die Klägerin seit dem 10. Januar 2014 in E eine Eigentumswohnung unter der Anschrift G-Straße

Mit ihrem Hauptwohnsitz ist die Klägerin (weiterhin) in A gemeldet. Diese 209 qm große Eigentumswohnung ist der Klägerin ausweislich einer in den Steuerakten befindlichen Veräußerungsanzeige vom 12. Dezember 2006 von ihren Eltern übertragen worden. 5

Die Klägerin wurde bis einschließlich 2009 beim Finanzamt A einkommensteuerlich geführt und veranlagt. Im Zuge der Veranlagungsarbeiten für das Streitjahr stellte die bis dahin zuständige Sachbearbeiterin in einem am 30. Juni 2011 gefertigten Aktenvermerk fest, dass die Klägerin „ihren überwiegenden Aufenthalt in E“ habe und verfügte die Aktenabgabe an das nach ihrer Ansicht daher zuständige Finanzamt E (Beklagter). 6

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin mit insgesamt 13.917,99 € bezifferte Aufwendungen für ihre Unterkunft in E als Werbungskosten im Rahmen einer (vom Finanzamt A bereits für das Vorjahr anerkannten) doppelten Haushaltsführung geltend. Als eigenen Hausstand am Lebensmittelpunkt gab sie ihre Wohnung in A an. Der geltend gemachte Betrag entfällt ausweislich einer hierzu gefertigten Anlage i.H. von 10.567 € auf Miet- und Nebenkosten für die Wohnung F-Straße ...; die restlichen 3.350 € betreffen Abschreibungen auf diverse in einem „Anlagenverzeichnis“ aufgelistete Einrichtungsgegenstände. Zu diesen Ausstattungsgegenständen gehören neben einem Fernsehgerät (Anschaffungskosten: 2.330 €, AfA: 333 €) u.a. acht Designerstühle der Firma Cor, deren Anschaffungskosten die Klägerin mit 5.351,95 € (AfA für 2010: 412 €) angibt, sowie einen Sessel mit Hocker zum Kaufpreis von 5.474 € (AfA für 2010: 421 €). 7

Mit Bescheid vom 6. Dezember 2011 veranlagte der Beklagte die Klägerin zu einer Einkommensteuer i.H. von 64.190 €. Dabei berücksichtigte er ihre Aufwendungen für die dem Grunde nach anerkannte doppelte Haushaltsführung - abweichend von ihren Erklärungsangaben - nur i.H. von 10.982 €. Hierzu vertrat er die Auffassung, im Rahmen der Ermittlung der „notwendigen“ Unterkunftskosten sei die Durchschnittsmiete für eine 60 qm große Wohnung im Stadtgebiet E anzusetzen. Diese könne auf Basis der vorgelegten Übersicht zum Mietspiegel E (Stand 09/11, www.wohnungsboerse.net/mietspiegel...) mit 8,11 €/qm angenommen werden. Aus dem Ansatz dieser durchschnittlichen Miete ermittelte der Beklagte als Kaltmiete einen Monatsbetrag von 486,60 € und eine daraus resultierende Jahreskaltmiete von 5.839,20 €, zu der er die anteiligen, d.h. auf 60 qm gekürzten, tatsächlichen Nebenkosten i.H. von 1.137 € (= 60/66 von 1.263 €) sowie die tatsächlichen Kosten der Hausratsversicherung von 123 € hinzurechnete, so dass sich ein als notwendige Unterkunftskosten anerkannter Betrag von insgesamt 7.099 € ergab. Die Abschreibungen für die in 2009 angeschafften Möbel kürzte der Beklagte unter Hinweis auf die gesetzliche Beschränkung des Werbungskostenabzugs auf das „Notwendige“ bei den acht Stühlen von 412 € auf 77 € (Anerkennung von vier Stühlen und Deckelung der Anschaffungskosten auf 250 € je Stuhl) und bei dem Sessel mit Hocker von 421 € auf 200 € (Deckelung der Anschaffungskosten auf 2.000 €). Die AfA für das Fernsehgerät erkannte er unter Berufung auf ein Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 22. Juni 2011 9 K 9079/08 bereits dem Grunde nach nicht an. Ebenso wenig berücksichtigte er die von der Klägerin geltend gemachten 8

Gebühren für die GEZ i.H. von 216 €.

- 9 Mit ihrem hiergegen eingelegten Einspruch begehrte die Klägerin zum einen, bei der Begrenzung der Unterkunftskosten auf die ortsübliche Durchschnittsmiete nicht auf den Mietspiegel für das gesamte E Stadtgebiet abzustellen, sondern allein auf die speziell für den Stadtteil E ermittelten Werte zurückzugreifen. Hinsichtlich der Kürzung der AfA für die acht Stühle verwies sie auf ihre berufliche Stellung als Vorstandsmitglied, die „einen gewissen repräsentativen Charakter“ ihrer Wohnung in E erfordere, „um sich z.B. in privatem Rahmen mit Vorstandskollegen oder Geschäftsfreunden treffen zu können“. Der Reduzierung der AfA für den Sessel mit Hocker hielt die Klägerin entgegen, die Entscheidung über die Frage der Angemessenheit von Ausstattungsgegenständen stehe nicht im freien Ermessen des Beklagten; mangels entsprechender Ausführungen dazu, wie der Beklagte den nach seiner Ansicht angemessenen Betrag von 2.000 € ermittelt habe, könne sie - die Klägerin - ihren Einspruch auch nicht detaillierter begründen. Insoweit regte sie an, das Einspruchsverfahren ruhen zu lassen, bis der BFH über die (seinerzeit noch anhängige) Revision VIII R 24/09 entschieden hat, bei der es u.a. ebenfalls um die Auslegung des Merkmals der „Notwendigkeit“ i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehe. Zu der Nichtberücksichtigung der GEZ-Gebühren und der AfA für das Fernsehgerät vertrat die Klägerin unter Hinweis auf ein Urteil des Niedersächsischen FG vom 11. März 1998 II 459/96 die Auffassung, diese Aufwendungen seien als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abziehbar.
- 10 Mit Rechtsbehelfsentscheidung vom 24. April 2012 wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Hierzu führte er unter Wiederholung und Vertiefung seiner Erläuterungen zum angefochtenen Bescheid im Wesentlichen aus:
- 11 Unter Zugrundelegung der nunmehr als gefestigt anzusehenden BFH-Rechtsprechung z.B. in den Urteilen vom 9. August 2007 VI R 10/06 (BStBl II 2007, 820) und vom 16. März 2010 VIII R 48/07 (BFH/NV 2010, 1433) sei als Ausgangsgröße der ortsübliche Mietzins je qm für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung (Durchschnittsmietzins) am Beschäftigungsort maßgebend. Abzustellen sei daher im Streitfall entgegen der Auffassung der Klägerin nicht auf den Stadtteil ..., sondern auf das gesamte Stadtgebiet von E. Eine Beschränkung auf einzelne Stadtteile oder Straßen entspreche nicht der vorzitierten BFH-Rechtsprechung. Dies gelte vorliegend umso mehr, als im unmittelbaren Umfeld der Arbeitsstätte nicht nur Wohnraum im teuersten Stadtteil ... zur Verfügung stehe, sondern auch in deutlich preiswerteren Wohngebieten.
- 12 Die GEZ-Gebühren seien zu Recht nicht als Werbungskosten der Klägerin im Rahmen ihrer doppelten Haushaltsführung anerkannt worden. Es handele sich - wie vom FG des Saarlandes mit Urteil vom 28. Februar 1992 (EFG 1992, 595) entschieden - um nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung. Das von der Klägerin zitierte Urteil des Niedersächsischen FG habe nicht recherchiert werden können.
- 13 Die Kosten der Einrichtung der Zweitwohnung, die mit einem AfA-Betrag von insgesamt 3.350 € als zusätzliche Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort geltend gemacht würden, könnten ebenfalls nicht in der erklärten Höhe berücksichtigt werden. Abziehbar seien nur die Kosten für notwendige Einrichtungsgegenstände, soweit die Aufwendungen hierfür angemessen seien. Die Notwendigkeit der Anschaffungen sei nach objektiven Kriterien unabhängig von den Einkommensverhältnissen, dem Lebensstil und den Geschmacksvorstellungen des Arbeitnehmers zu beurteilen (Hinweis auf FG Köln, Urteil vom 5. Februar 1992 4 K 5056/87, EFG 1993, 144).

Danach könnten die Aufwendungen für die Anschaffung des Fernsehgeräts in Anlehnung an das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 22. Juni 2011 9 K 9079/08 nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Eine entsprechende Berücksichtigung des für das Streitjahr geltend gemachten AfA-Betrags von 333 € komme daher nicht in Betracht.

In den Einrichtungskosten seien ferner Aufwendungen für acht Designerstühle der Firma Cor i.H. von 5.352 € enthalten. Als notwendige Ausstattung der Zweitwohnung, die wegen der langen Arbeitszeiten zudem zeitlich nur sehr eingeschränkt genutzt werde, seien zunächst allen falls vier Stühle anzuerkennen. Die Kosten für diese vier Stühle seien außerdem der Höhe nach auf einen angemessenen Betrag, der mit 250 € je Stuhl angenommen werde, zu begrenzen, so dass sich Gesamtkosten von nur 1.000 € und infolgedessen Abschreibungen i.H. von 77 € statt 412 € ergäben. 15

Als unangemessen teurer Einzelgegenstand sei des Weiteren ein Sessel mit Hocker für 5.474 € angeschafft worden. Angemessen erschienen im Rahmen der Notwendigkeitsprüfung Anschaffungskosten i.H. von 2.000 € mit der Folge, dass sich die AfA von 421 € auf 200 € jährlich reduziere. 16

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, zu deren Begründung die Klägerin im Wesentlichen vorträgt: 17

1. Vergleichsmiete 18

Die Kaltmiete für ihre Wohnung in der F-Straße ... liege mit 12,68 €/qm nur unwesentlich über dem als Anlage beigefügten Mietspiegel 2011 für den Stadtteil E, der einen Mittelwert von 12,28 € ausweise. Der Auffassung des Beklagten, der auf den Durchschnittsmietzins für das gesamte Stadtgebiet von E abstelle, könne nicht gefolgt werden. 19

In der Rechtsprechung des BFH werde der Begriff „Ort“ nicht näher definiert. Anhaltspunkte dafür, dass insoweit Gemeindegrenzen maßgeblich sein sollen, seien den Entscheidungsgründen der zitierten Urteile nicht zu entnehmen. Auch gebe es keinen Hinweis darauf, dass der BFH zwingend die ortsübliche Miete des gesamten Stadtgebiets heranziehen wolle. Gerade in Großstädten wie E würde die Vergleichsbetrachtung mit der ortsüblichen Miete des gesamten Stadtgebiets wegen der zum Teil sehr unterschiedlichen Mietniveaus in den einzelnen Stadtteilen zudem zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen. Dies verdeutliche folgendes Beispiel: 20

Die Arbeitsstätte des Steuerpflichtigen A liege in einem Stadtteil mit niedrigem Mietniveau. A miete eine Wohnung in fußläufiger Entfernung zu seiner Arbeitsstelle an. Dann entstünden keine Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Kosten für seine Unterkunft könne A im Rahmen seiner doppelten Haushaltsführung voll absetzen, da der Mietpreis unter dem Durchschnitt der Großstadt liege. 21

Demgegenüber arbeite der Steuerpflichtige B in einem Stadtteil mit überdurchschnittlichem Mietniveau. Miete er ebenfalls eine Wohnung in fußläufiger Entfernung zu seiner Arbeitsstelle, könne er die Unterkunftskosten nicht in voller Höhe als Werbungskosten absetzen. 22

B werde im Vergleich zu A steuerlich schlechter gestellt. Dies verstoße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung 23

Darüber hinaus sei zu bedenken, dass Ballungszentren in Deutschland, die einer Großstadt wie E vergleichbar seien, durchaus aus einzelnen kleineren Gemeindeeinheiten bestünden, für die einzelne ortsübliche Mieten festgestellt werden könnten. Gemeinden mit besserer Wohnlage in diesen Ballungsräumen hätten höhere Vergleichsmieten, Gemeinden mit schlechterer Wohnlage hätten niedrigere Vergleichsmieten. Ein Steuerpflichtiger, der in diesem Fall in einer Gemeinde mit besserer Wohnlage seinen Zweitwohnsitz begründe, könne demgemäß - auch nach Auffassung des Finanzamts - eine höhere ortsübliche Miete steuerlich geltend machen. Sie - die Klägerin - wäre diesem Steuerpflichtigen gegenüber benachteiligt, nur weil sie in einer Großstadt lebe. Auch dies würde dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung widersprechen.

Der hierzu erteilte Hinweis des Beklagten, dass in der Nähe ihrer - der Klägerin - Arbeitsstätte auch preiswerterer Wohnraum vorhanden sei, hätte in dem vorab skizzierten Beispiel kleinerer Gemeindeeinheiten zur Folge, dass zur Ermittlung der notwendigen Kosten der Unterkunft eine durchschnittliche ortsübliche Miete von mehreren Gemeinden rund um den Beschäftigungsort - also über die jeweiligen Gemeindegrenzen hinaus - zugrunde gelegt werden müsste. Diese grenzüberschreitende Betrachtung sei indes aus Sicht des Beklagten gerade nicht vorzunehmen, indem er nur auf die ortsübliche Miete der Gemeinde abstelle, in der der Zweitwohnsitz begründet werde. 25

Der Beklagte habe den Mietspiegel von E 11/2010 herangezogen und den ortsüblichen Durchschnittsmietzins anhand der Mietpreise für Objekte der „Gruppe 3“ (Baujahr 1976 bis 1989) in mittlerer Wohnlage mit Heizung, Bad/WC ermittelt. Er habe mit 8,11 €/qm den Mittelwert der dort angegebenen Preisspanne (6,60 € - 8,90 €) zugrunde gelegt. Dies sei nicht sachgerecht. 26

Stattdessen biete es sich an, zur Auslegung des Begriffs der ortsüblichen Miete auf die Regelungen in §§ 558 ff des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), insbesondere auf die Vorschrift des § 558 Abs. 2 BGB zurückzugreifen. Danach werde die ortsübliche Vergleichsmiete aus den üblichen Entgelten gebildet, die in der Gemeinde oder einer vergleichbaren Gemeinde für Wohnungen vergleichbarer Art, Größe, Ausstattung, Beschaffenheit und Lage in den letzten vier Jahren vereinbart worden sind. Nach § 558 c Abs. 2 BGB könnten Mietspiegel für das Gebiet einer Gemeinde oder mehrerer Gemeinden oder Teile von Gemeinden erstellt werden. Das BGB sehe demnach die Möglichkeit einer differenzierten Betrachtung von Stadtteilen ausdrücklich vor. Eben diese Betrachtungsweise sei zur Ermittlung der notwendigen Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung in Großstädten wie E erforderlich. 27

Die von ihr - der Klägerin - angemietete Wohnung befinde sich in einer sehr guten Wohnlage im Stadtteil Sie sei in 2008 bezugsfertig geworden und verfüge über eine sehr gute Ausstattung. Davon ausgehend biete es sich an, die notwendigen Kosten der Unterkunft unter Rückgriff auf Mietobjekte der „Gruppe 5“ (Baujahr ab 2005) in sehr guter Lage mit besonderer Ausstattung zu ermitteln, wofür der Mietspiegel eine Preisspanne zwischen 9,80 € und 11,50 € vorsehe. Ihre Bereitschaft, den sich hieraus ergebenden Mittelwert von 10,40 € zu akzeptieren, habe sie - die Klägerin - zwar im Einspruchsverfahren bekundet. Allerdings sei es fraglich, ob für eine typisierende Betrachtung im Sinne der BFH-Rechtsprechung in Kauf genommen werden müsse, dass die Daten aus dem Mietspiegel den Durchschnitt der Abschlüsse der letzten vier Jahre repräsentierten. Denn hierbei werde nicht berücksichtigt, dass der Steuerpflichtige, der einen doppelten Haushalt neu begründe, bei in Großstädten allgemein seit Jahren steigenden Mieten regelmäßig über dem durchschnittlichen Mietspiegel abschließen werde. Außerdem bleibe dabei außer Betracht, dass Steuerpflichtige ohne 28

Ortskenntnisse, bei denen die Anmietung der Zweitwohnung eilbedürftig sei, eine in der mittleren Preisspanne des Mietspiegels liegende Wohnung nicht fänden. Sachgerecht wäre es vor dem Hintergrund dieser Erwägungen, den oberen Wert der für Objekte der Gruppe 5 festgelegten Preisspanne, also 11,50/qm als notwendigen Mietzins zugrunde zu legen.

Soweit der BFH in seinem Urteil vom 9. August 2007 VI R 10/06 (BStBl. II 2007, 820) Bezug auf sozialrechtliche Vorgaben nehme, erläutere er nach ihrem - der Klägerin - Verständnis lediglich, warum er bei der Bemessung der notwendigen Miete über diese Vorgaben hinausgehe. Zu der hier interessierenden Frage, ob die durchschnittliche Miete gemeinde- oder stadtteilbezogen zu ermitteln sei, äußere sich der BFH indes nicht. Bei der Beantwortung dieser Frage sei dem sozialrechtlichen Bedarf daher keine erhebliche Bedeutung beizumessen. 29

Keinesfalls jedoch sei die Ermittlung der ortsüblichen Durchschnittsmiete in das freie Ermessen des Finanzamts gestellt, sondern müsse unter Zugrundelegung objektiver Kriterien erfolgen. Bei den Angaben aus wohnungsboerse.net handele es sich nach ihrer - der Klägerin - Auffassung nicht um offizielle Daten. 30

2. Abschreibung der Anschaffungskosten der acht Stühle 31

Bei der Kürzung der AfA für die acht Stühle von 412 € auf 77 € berücksichtige der Beklagte ihre - der Klägerin - berufliche Stellung als Vorstandsmitglied ...nicht. Die Ausstattung ihrer Zweitwohnung erfordere - wie bereits im Einspruchsverfahren dargelegt - einen gewissen repräsentativen Charakter, um sich z.B. im privaten Rahmen mit Vorstandskollegen oder Geschäftsfreunden treffen zu können. Der Beklagte würdige diese Möglichkeit von geschäftlichen Treffen fehlerhaft als private Zusammenkünfte. Da insoweit bei der Beurteilung der Abziehbarkeit der Stühle das Merkmal der Kosten der doppelten Haushaltsführung durch das Merkmal der Nutzung als Arbeitsmittel überlagert werde, könne der Abzug der diesbezüglichen Aufwendungen nicht auf das „Notwendige“ beschränkt werden, weil insoweit kein „Kargheitsgebot“ gelte. 32

3. Abschreibung der Anschaffungskosten für den Sessel mit Hocker 33

Der Beklagte habe den Abzug der Anschaffungskosten für den Sessel mit Hocker auf den nach seiner Ansicht angemessenen Betrag von 2.000 € begrenzt und die AfA dementsprechend auf 200 € reduziert. Die Feststellung der objektiv notwendigen Höhe der Anschaffungskosten bleibe der Beklagte indes schuldig. Es handele sich vielmehr um eine pauschale Kürzung von dem Beklagten unangemessen erscheinenden Aufwendungen nach seinem eigenen Ermessen ohne Berücksichtigung objektiver Kriterien. Die Festlegung einer Obergrenze für notwendige Anschaffungskosten stehe jedoch nicht im Ermessen der Finanzbehörde. 34

4. AfA für die Anschaffungskosten des Fernsehgeräts 35

Insoweit beruft sich die Klägerin abermals auf das Urteil des Niedersächsischen FG vom 11. März 1998 II 459/96, in dem der Abzug der GEZ-Gebühren als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung zugelassen wurde, und leitet daraus ihr weitergehendes Begehren ab, auch die Anschaffungskosten für den Fernseher im Wege der AfA steuerlich zu berücksichtigen. 36

Der Beklagte hat dem letztgenannten Begehren am 5. März 2013 durch Erlass eines gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Klageverfahrens gewordenen 37

Teilabhilfebescheids entsprochen, mit dem die Einkommensteuer der Klägerin auf 63.960 € herabgesetzt worden ist. Darin hat der Beklagte die AfA für das Fernsehgerät (333 €) und die GEZ-Gebühren (216 €) als weitere Werbungskosten der Klägerin im Rahmen ihrer doppelten Haushaltsführung anerkannt.

Die Klägerin beantragt, 38

den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 5. März 2013 dahingehend abzuändern, dass 39
weitere Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung i.H. von 3.843 € bei
der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt, 40

die Klage abzuweisen. 41

Er hält an seiner im Vorverfahren vertretenen Auffassung fest und trägt hierzu ergänzend und 42
vertiefend vor:

Bei der ortsüblichen Vergleichsmiete handele es sich um einen Durchschnittswert. Es liege in 43
der Natur der Sache, dass bei der Berechnung eines Durchschnittswerts größere wertmäßige
Unterschiede zwischen den einzubeziehenden Parametern bestehen könnten. Gerade dies
mache einen Durchschnittswert aus. Dieser Durchschnittswert setze sich in einem
Ballungsraum wie E aus vielen Mietpreisen zusammen und bei kleineren Gemeinden aus
wenigen.

Dem Begehren der Klägerin, die ortsübliche Vergleichsmiete auf einzelne Stadtgebiete zu 44
beschränken, sei entgegenzuhalten, dass dann im Extremfall auch die Vergleichsmiete einer
besonders teuren Straße oder gar eines besonders exklusiven Mehrfamilienhauses
herangezogen werden könnte, um ein steuerlich möglichst günstiges Ergebnis zu erzielen.
Um eben solche Extreme zu vermeiden, werde ein Durchschnittswert gebildet, der im
vorliegenden Fall aus der ortsüblichen Miete der Stadt E berechnet werde.

Die Überlegung der Klägerin, dass dies im Vergleich zu kleineren Gemeinden dem Grundsatz 45
der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zuwiderliefe, greife zu kurz. Auch in kleineren
Gemeinden seien die einzelnen Mietpreise Ausfluss verschiedenster Faktoren, die nicht nur
innerhalb der Gemeinde - also unabhängig von Gemeindegrenzen - zu suchen seien. So
spiele z.B. eine gute oder schlechte Infrastruktur eine Rolle bei der Mietpreisfindung, die
letztlich die ortsübliche Vergleichsmiete ergebe. Ob die durchschnittliche Miete dabei (in
Großstädten) aus vielen Mietpreisen oder (in kleineren Gemeinden) aus wenigen bestehe,
führe am Ende zu keinem anderen Ergebnis.

Darüber hinaus sei der Hinweis auf die umliegenden preiswerteren Stadtgebiete sehr wohl 46
zielführend. Diese Argumentation habe keineswegs zur Folge, dass zur Ermittlung der
notwendigen Unterkunftskosten eine durchschnittliche Miete von mehreren Gemeinden rund
um den Beschäftigungsort zugrunde gelegt würde. Der Hinweis auf preiswertere Stadtgebiete
in unmittelbarer Nähe stütze lediglich die Auffassung, dass eben nicht auf einen Stadtteil
abzustellen sei, sondern auf den Durchschnittswert der gesamten Gemeinde, die im Streitfall
das ganze Stadtgebiet von E umfasse. Dabei werde nicht zwischen kleinen und großen
Gemeinden unterschieden.

Abgesehen davon werde die Klägerin durch den Umstand, dass sie in einer Großstadt lebe, 47
gerade nicht benachteiligt, weil in einer Großstadt die ortsübliche Vergleichsmiete

erfahrungsgemäß deutlich höher sei als in kleineren außerhalb der Großstadt liegenden Gemeinden.

Mit Schreiben vom 7. Juli 2014 hat der Beklagte der Aufforderung des Gerichts, den offiziellen Mietspiegel der Stadt E für das Streitjahr zu übersenden, entsprochen und auf dessen Grundlage die ortsübliche Durchschnittskaltmiete unter Einbeziehung aller Gebäudeklassen (Kategorien 1-5) für eine 60 qm-Wohnung mit 8,27 €/qm ermittelt. Nach Hinzurechnung der tatsächlichen (anteiligen) Nebenkosten und der Hausratsversicherung ergebe sich danach ein Betrag i.H. von 7.214,40 € (statt bisher 7.099 €), der als Kosten für die Unterkunft am Beschäftigungsort im Rahmen der doppelten Haushaltsführung abziehbar sei.

48

Die Beteiligten haben mit Schriftsätzen vom 9. Juli 2014 und 22. Juli 2014 übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

49

Entscheidungsgründe

50

I. Die Klage ist nicht begründet.

51

Der angefochtene Einkommensteueränderungsbescheid vom 5. März 2013 ist im Ergebnis rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, über die bereits anerkannten Beträge hinaus weitere Aufwendungen der Klägerin für ihre Unterbringung am Beschäftigungsort gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) zu berücksichtigen. Dabei hat er der Ermittlung des ortsüblichen Durchschnittsmietzinses rechtsfehlerfrei den Mietspiegel für das gesamte Gebiet des Stadt E zugrunde gelegt. Ebenfalls nicht zu beanstanden ist im Hinblick auf die „Notwendigkeit“ der streitigen Aufwendungen die - allerdings der Höhe nach unzureichende Kürzung der AfA für diverse Einrichtungsgegenstände, namentlich für acht COR-Designerstühle und einen Sessel.

52

1. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG in der bis zum 31. Dezember 2013 geltenden Fassung (a.F.) gehören zu den Werbungskosten (u.a.) notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach Nr. 5 Satz 2 der Vorschrift a.F. vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Unter diesen Voraussetzungen kann auch ein Alleinstehender einen doppelten Haushalt führen (BFH-Urteile vom 5. Oktober 1994 VI R 62/90, BStBl II 1995, 180, vom 4. November 2003 VI R 170/99, BStBl II 2004, 16, und vom 9. August 2007 VI R 10/06, BStBl II 2007, 820, m.w.N.).

53

a) „Hausstand“ i.S. der gesetzlichen Terminologie bezeichnet die Hauptwohnung, an der sich der Arbeitnehmer - abgesehen von den Zeiten seiner Arbeitstätigkeit und ggf. Urlaubsfahrten - regelmäßig aufhält, die er fortwährend nutzt und von der aus er sein Privatleben führt, d.h. wo er seinen örtlichen Lebensmittelpunkt hat. Nicht als Unterhalten eines „Hausstands“ i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG anzusehen ist indes das bloße Vorhalten einer Wohnung außerhalb des Beschäftigungsorts für gelegentliche Besuche oder Ferienaufenthalte ist (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. BFH in BStBl II 2007, 820, m.w.N.). Ob die außerhalb des Beschäftigungsorts belegene Wohnung des Arbeitnehmers den örtlichen Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bildet und daher seinen „Hausstand“ darstellt, ist anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des jeweiligen Einzelfalls festzustellen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22. Februar 2001 VI

54

R 192/97, BFH/NV 2001, 1111, vom 14. Oktober 2004 VI R 82/02, BStBl II 2005, 98, und BFH in BStBl II 2007, 820). Bei nicht verheirateten Arbeitnehmern spricht, je länger ihre Auswärtstätigkeit dauert, immer mehr dafür, dass die eigentliche Haushaltsführung und auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen an den Beschäftigungsort verlegt wurden und die Heimatwohnung nur noch für Besuchszwecke vorgehalten wird (vgl. BFH-Urteil vom 10. Februar 2000 VI R 60/98, BFH/NV 2000, 949, und BFH in BStBl II 2007, 820). Eine besondere Prüfung der Frage, ob sich der örtliche Lebensmittelpunkt verschoben hat, ist daher mit zunehmender Dauer der Auswärtstätigkeit angezeigt. Indizien im Rahmen der gebotenen Gesamtwürdigung können dabei insbesondere Anzahl und Länge der Aufenthalte in der einen und der anderen Wohnung, deren jeweilige Größe und Ausstattung, ihre Entfernung zueinander sowie die Anzahl der Heimfahrten sein. Erhebliches Gewicht misst der BFH darüber hinaus dem Umstand bei, zu welchem Wohnort der Arbeitnehmer die engeren persönlichen Beziehungen unterhält (BFH in BFH/NV 2011, 1111, und in BStBl II 2007, 820).

b) Vorliegend hat der Beklagte die Frage, ob die alleinstehende Klägerin im Streitjahr dem Grunde nach einen steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushalt unterhalten hat, stillschweigend bejaht. Ob diese Auffassung zutrifft, ist ausgehend vom Inhalt der vorliegenden Akten nicht zweifelsfrei feststellbar. 55

Für die Annahme, dass sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im Jahr 2010 (noch) in A befand, spricht zunächst die Tatsache, dass die Vorstandstätigkeit der Klägerin bei der B ungeachtet vertraglicher Verlängerungsmöglichkeiten auf sechs Jahre (bis zum 31. Dezember 2014) befristet war und dass sie in A, ihrem melderechtlichen Erstwohnsitz, Eigentümerin einer mit 209 qm ungleich größeren Wohnung war (und ist), die sie im Streitjahr ausweislich ihrer - der Veranlagung zugrunde liegenden - Erklärungsangaben trotz nennenswerter Entfernung regelmäßig an den Wochenenden aufgesucht hat. 56

Dass das zunächst aktenführende Finanzamt A die Akten der Klägerin unter Hinweis auf deren überwiegenden Aufenthalt in E im Juni 2011 an den Beklagten abgegeben hat, steht der Beibehaltung ihres örtlichen Lebensmittelpunkts in A nicht entgegen. Für dessen Bestimmung kann zwar - wie vorab dargelegt - auch die Aufenthaltsdauer in der jeweiligen Wohnung von Bedeutung sein. Sie ist jedoch nur eines von zahlreichen in die gebotene Gesamtwürdigung einzubeziehenden Indizien, das schon deshalb nicht ausschlaggebend sein kann, weil sich bei Arbeitnehmern mit unterstellter Fünftageswoche und Präsenzpflcht nach Abzug von Feier- und Urlaubstagen regelmäßig ein zeitlich überwiegender Aufenthalt am Beschäftigungsort ergeben wird. 57

Dem Umstand, dass die Klägerin für ihre Mietwohnung in E hochwertiges Mobiliar angeschafft hat, käme als Indiz für eine Verlagerung ihres Lebensmittelpunkts nach E nur dann gesteigerte Bedeutung zu, wenn die Ausstattung ihrer A Eigentumswohnung erheblich hinter ihrem Wohnstandard in E zurückbliebe. Ob dies tatsächlich der Fall ist und ob ggf. weitere Umstände, wie z.B. persönliche Beziehungen, für eine Verlegung ihres örtlichen Lebensmittelpunkts sprechen, bedarf jedoch keiner abschließenden Prüfung, da die Klage bereits aus den nachstehend ausgeführten Gründen keinen Erfolg haben kann. 58

2. Ausgehend von einer danach grundsätzlich steuerlich zu berücksichtigenden doppelten Haushaltsführung sind jedoch die geltend gemachten Mehraufwendungen für Miete und Wohnungseinrichtung, soweit sie den bereits vom Beklagten anerkannten Betrag übersteigen, mangels „Notwendigkeit“ i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG nicht als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar. 59

a) Zu den i.S. der gesetzlichen Bestimmung „notwendigen“ Mehraufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung gehören auch die Kosten der Wohnung am Beschäftigungsort. Als derartige Unterkunftskosten sind grundsätzlich die tatsächlich angefallenen Aufwendungen, namentlich für Miete einschließlich Nebenkosten (Unterkunftskosten im engeren Sinne) und für die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen (Unterkunftskosten im weiteren Sinne), anzusetzen. Die Ermittlung fiktiver (Miet-)Kosten ist nach der Rechtsprechung des BFH allerdings dann geboten, wenn die tatsächlichen Kosten so hoch sind, dass es sich nicht mehr um „notwendige“ Mehraufwendungen für die Unterkunft i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG handelt (vgl. BFH-Urteile vom 24. Mai 2000 VI R 28/97, BStBl II 2000, 474, und vom 16. März 2010 VIII R 48/07, BFH/NV 2010, 1433, sowie BFH in BStBl II 2007, 820).

Da im Rahmen der doppelten Haushaltsführung nur die zu den Wohnungsaufwendungen am Lebensmittelpunkt hinzukommenden Werbungskosten abziehbar sind, hat sich das Merkmal „notwendig“ am Abzugszweck, nämlich der Berücksichtigung des zusätzlichen Wohnbedarfs am Beschäftigungsort, zu orientieren, also daran, welcher Wohnungszuschnitt für einen Steuerpflichtigen als Einzelperson erforderlich ist, der von dort aus seiner Arbeit nachgeht, aber an einem anderen Ort, an dem sich auch sein Lebensmittelpunkt befindet, seinen Haupthausstand beibehalten hat (vgl. BFH in BStBl II 2005, 98, BFH-Beschlüsse vom 24. Juni 2005 VI B 25/05, BFH/NV 2005, 1560, und vom 19. Juli 2004 VI B 160/03, BFH/NV 2005, 39, sowie BFH in BStBl II 2007, 820, und in BFH/NV 2010, 1433).

Seit der Grundsatzentscheidung des VI. Senats des BFH vom 9. August 2007 VI R 10/06 (BStBl II 2007, 820), der sich inzwischen auch der für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zuständige VIII. Senat des BFH angeschlossen hat (vgl. BFH in BFH/NV 2010, 1433), sieht die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung wegen der von Beschäftigungsort zu Beschäftigungsort erheblich schwankenden Wohnkosten eine feste betragsmäßige Obergrenze nicht als sachgerecht an. Vielmehr hält sie Mehraufwendungen für „notwendig“ i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG, soweit diese sich für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 qm bei einem ortsüblichen Mietszins je qm für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung (Durchschnittsmietszins) ergeben. Der Wohnflächenbegrenzung auf 60 qm liegt als gedanklicher Anknüpfungspunkt der für die Wohnung am Lebensmittelpunkt anerkannte sozialhilferechtliche Mindestbedarf für Unterkunft und Wohnen einer Einzelperson zugrunde, für den die sozialrechtliche Rechtsprechung zu § 22 des Zweiten Sozialgesetzbuchs (SGB II) und vormals §§ 12, 22 Bundessozialhilfegesetz (BSHG) eine Wohnfläche zwischen 45 und 50 qm genügen lässt (vgl. z.B. BSG-Urteil vom 7. November 2006 B 7b AS 18/06R, Fürsorgerechtliche Entscheidungen der Verwaltungs- und Sozialgerichte FEVS - 58, 271, BVerwG-Urteil vom 31. August 2004 5 C 8.04, NJW 2005, 310, sowie BFH in BStBl II 2007, 820, m.w.N.). Vor dem Hintergrund der Erkenntnis, dass die sozialrechtlichen Vorgaben lediglich einer existenziellen Grundversorgung dienen, während bei einer steuerlich zu berücksichtigenden doppelten Haushaltsführung die (Zweit-) Wohnung am Beschäftigungsort durch eigene Berufstätigkeit finanziert wird, hält der BFH es allerdings für sachgerecht, bei der Bestimmung der „Notwendigkeit“ i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG von einer Wohnfläche auszugehen, die mit 60 qm um 17 bis 25 v.H. über dem sozialhilferechtlichen Mindestbedarf liegt.

Die danach bestimmenden Merkmale der Wohnfläche und des ortsüblichen Mietzinses haben zur Folge, dass die Grenze des Notwendigen einerseits (z.B. bei einer Luxuswohnung) bereits bei einer Wohnfläche unter 60 qm überschritten, andererseits (z.B. bei tatsächlichen qm-Kosten unterhalb des ortsüblichen Mietniveaus) bei einer Wohnfläche von mehr als 60

qm noch eingehalten sein kann. Die solchermaßen bewirkte Anknüpfung an zwei Parameter soll es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, bei der Wahl seiner Wohnung am Beschäftigungsort eigene Prioritäten zu setzen. Auch insoweit recurriert der BFH auf die sozialgerichtliche Rechtsprechung, die auf das in der Wohnungsmiete zum Ausdruck kommende Produkt aus angemessener Wohnfläche und Wohnungsstandard abstellt (BSG in FEVS 58, 271, sowie hierauf Bezug nehmend BFH in BStBl II 2007, 820).

b) Dass die der Klägerin tatsächlich entstandenen Mietaufwendungen nach Maßgabe dieser Rechtsprechungsgrundsätze anteilig zu kürzen sind, weil ihre Wohnung in der F?Straße ... mit 66, 66 qm oberhalb der Wohnflächenbegrenzung von 60 qm liegt und die tatsächlichen qm-Kosten jedenfalls das ortsübliche Mietniveau für eine 60qm?Wohnung nicht unterschreiten, ist zwischen den Beteiligten dem Grunde nach unstrittig. Meinungsverschiedenheiten bestehen lediglich bei Beantwortung der für den Kürzungsumfang erheblichen Frage, ob bei Bestimmung der ortsüblichen Durchschnittsmiete - wie die Klägerin meint - ausschließlich und spezifisch auf den Stadt- bzw. Ortsteil abzustellen ist, in dem sich ihre Wohnung befindet, hier also E, oder ob insoweit die stadtteilübergreifenden Daten des Mietspiegels für das gesamte Stadtgebiet Es sowie ein ggf. hieraus zu bildender Mittelwert maßgebend sind. 64

Unter Berücksichtigung der vorab zitierten BFH-Rechtsprechung und der hiervon wiederholt in Bezug genommenen sozialrechtlichen Grundsätze versteht der erkennende Senat die Anknüpfung an den sogenannten „Durchschnittsmietzins“ in der Weise, dass seiner Ermittlung der im fraglichen Zeitraum gültige offizielle Mietspiegel für das gesamte Gebiet der Stadt oder Gemeinde (Beschäftigungsort) zugrunde zu legen ist, in der/dem sich die betreffende Wohnung befindet. 65

aa) Zwar ist den einschlägigen BFH-Entscheidungen - worauf die Klägerin insoweit zutreffend hinweist - eine klare Definition dessen, was der BFH unter „ortsüblich“ versteht, nicht ausdrücklich zu entnehmen. Vielmehr umschreibt der BFH den Klammerbegriff des die Notwendigkeit begrenzenden „Durchschnittsmietzinses“ als einen „ortsüblichen Mietzins je qm für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung“ (BFH in BStBl II 2007, 820, und in BFH/NV 2010, 1433, sowie BFH-Urteil vom 9. August 2007 VI R 23/05, BStBl II 2009, 722). Dabei entwickelt er seine Überlegungen erkennbar auf der Basis der im Sozialrecht geltenden Grundsätze. Danach sind bei der Festlegung des Vergleichsraums zur Ermittlung einer angemessenen Referenzmiete am Wohnort oder im weiteren Wohnumfeld des Sozialhilfebedürftigen „ausreichend große Räume (nicht bloße Orts- und Stadtteile) der Wohnungsbebauung zugrunde zu legen sind, die aufgrund ihrer räumlichen Nähe zueinander, ihrer Infrastruktur und insbesondere ihrer verkehrstechnischen Verbundenheit einen insgesamt betrachtet homogenen Lebens- und Wohnbereich bilden“ (Entscheidungen des BSG in vom 26. Mai 2011 B 14 AS 132/10 R, vom 19. Februar 2009 B 4 AS 30/08 R, BSGE 102, 263, und vom 19. Oktober 2010 B 14 AS 50/10 R, SozR 4-4200 § 22 Nr. 42). Hintergrund dieser den „Ortsbegriff“ weit fassenden Auslegung ist die Erwägung, dass ein (Durchschnitts- bzw. Mittel-) Wert wie der „Durchschnittsmietzins“ den Querschnitt einer Grundmenge umso repräsentativer abbildet, je größer diese Vergleichsmenge ist. 66

bb) Dass der BFH es trotz prinzipieller Anlehnung an sozialrechtliche Beurteilungskriterien für steuerliche Zwecke als „angemessen“ ansieht, den lediglich der existenziellen Grundsicherung dienenden Mindestwohnflächenbedarf von 45-50 qm auf 60 qm zu erhöhen, um der Erkenntnis Rechnung zu tragen, dass die (Zweit-)Wohnung im Rahmen der doppelten Haushaltsführung durch eigene Berufstätigkeit finanziert wird, steht der Übernahme des gesamtstädtischen Mietspiegels als örtlicher Bezugsgröße nicht entgegen. Dieser Auffassung 67

folgen auch Teile der einschlägigen Kommentarliteratur, ohne die Problematik jedoch zu vertiefen. So hält etwa Bergkemper (in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, Kommentar, § 9 Anm. 491) den „ortsüblichen Durchschnittspreis (Mietspiegel der Gemeinde)“ für maßgeblich und führt hierzu ergänzend aus, dass es auf „individuelle Umstände wie Mangel an kleineren oder preiswerteren Wohnungen, Eilbedürftigkeit der Wohnungswahl oder einzelne Stadtgebiete“ nicht ankomme. Diese von den Rahmenbedingungen im Einzelfall losgelöste, auf Objektivierung abzielende Betrachtung beruht auf der weiteren Überlegung, dass der Steuerpflichtige es andernfalls in der Hand hätte, durch Wahl einer Wohnung in einem besonders teuren Ortsteil oder Wohnviertel den Maßstab der „Notwendigkeit“ i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG zu seinen Gunsten zu verschieben. Insoweit weist der Beklagte zu Recht darauf hin, dass sich bei zunehmender Verkleinerung der Vergleichsgröße (von der Stadt zum Stadtteil, vom Stadtteil zum Viertel, vom Viertel zum Straßenzug und schließlich zur Wohnsiedlung) der Durchschnittswert dem tatsächlichen Mietzins für die betreffende Wohnung immer mehr annähern, das Tatsächliche letztlich zum „Notwendigen“ würde.

cc) Die vorgenannten Überlegungen haben darüber hinaus auch deswegen ihre Berechtigung, weil der BFH bei der Frage, ob ein die doppelte Haushaltsführung begründendes Wohnen am „Beschäftigungsort“ i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG a.F. vorliegt, diesen Begriff zugunsten des Steuerpflichtigen tendenziell weit auslegt, indem er hierunter „die politische Gemeinde und deren Umgebung (Einzugsbereich)“ versteht (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 2. Oktober 2008 VI B 33/08, n.v., und BFH-Urteil vom 19. April 2012 VI R 59/11, BStBl II 2012, 833).

68

dd) Schließlich bieten §§ 558, 558d des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) und deren Auslegung durch die Zivilrechtsprechung Anhaltspunkte für die Beantwortung der Frage, wie der „ortsübliche Durchschnittsmietzins“ im Rahmen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG zu bestimmen ist. Nach § 558 Abs. 2 Satz 1 BGB wird die „ortsübliche Vergleichsmiete“ gebildet aus den üblichen Entgelten, die in der Gemeinde oder einer vergleichbaren Gemeinde für Wohnraum vergleichbarer Art, Größe, Ausstattung, Beschaffenheit und Lage in den letzten vier Jahren vereinbart ... worden sind. Nach diesen gesetzlichen Vorgaben ist ein objektiver Maßstab anzulegen, der einen repräsentativen Querschnitt der üblichen Entgelte für Wohnraum des allgemeinen Wohnungsmarkts darstellen soll (BGH-Urteil vom 3. Juli 2013 VIII ZR 354/12, NJW 2013, 2963, und Palandt / Weidenkaff, BGB, Kommentar, § 558 Rz. 13, jeweils m.w.N.). Das Erfordernis, bei Ermittlung der Vergleichsmiete ein breites Spektrum von Referenzwohnungen aus der Gemeinde zugrunde zu legen, sieht der BGH dabei als nicht erfüllt an, wenn z.B. nur Vergleichswohnungen aus einer einzigen Siedlung herangezogen werden. Eine andere Beurteilung hält er - wie es im Urteil vom 3. Juli 2013 VIII ZR 354/12 (NJW 2013, 2963) heißt - auch nicht für geboten, wenn der Ortsteil, in dem sich die betreffende Wohnung befindet, gewisse Besonderheiten aufweist. Diese Umstände nötigten - so der BGH wörtlich - „auch nicht dazu, eine Art Spezialmietspiegel für diesen Ortsteil aufzustellen, da Grundlage der ortsüblichen Vergleichsmiete „das Mietniveau der gesamten Gemeinde“ sei (BGH in NJW 2013, 2963). Diese Überlegungen hält der Senat trotz unterschiedlicher Regelungszwecke des Mietrechts einerseits und des Steuerrechts auf der anderen Seite auch bei der Auslegung und Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG für tragfähig.

69

c) Aus dem danach zu Recht herangezogenen Mietspiegel für die (gesamte) Stadt E hat der Beklagte den „Durchschnittsmietzins“ jedoch im angefochtenen Bescheid insoweit nicht zutreffend ermittelt, als er - ohne nähere Begründung - auf Objekte der sogenannten „Gruppe 3“ (Baujahr 1976 bis 1989) in mittlerer Wohnlage mit Heizung sowie Bad/WC abgestellt hat.

70

- aa) Nach der vorzitierten BFH-Rechtsprechung ist der Ermittlung des ortsüblichen Durchschnittsmietzinses „eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung“ mit einer Wohnfläche von 60 qm zugrunde zu legen. Nicht zu beanstanden ist daher die Entscheidung des Beklagten, hinsichtlich des Standards der Vergleichswohnungen auf Objekte der Querspalte B (Wohnungen um 60 qm Größe) in der Rubrik „mittlere Wohnlage“ zurückzugreifen. Das demgegenüber geäußerte Begehren der Klägerin, der Ermittlung des Durchschnittsmietzinses Objekte der „Gruppe 5“ (Baujahr ab 2005) in sehr guter Lage mit besonderer Ausstattung zugrunde zu legen, widerspricht evident der höchstrichterlichen Rechtsprechung, die als Referenzobjekte ausdrücklich solche Wohnungen heranzieht, die nach Lage und Ausstattung „durchschnittlich“ sind. Der Umstand, dass sich die erst 2008 fertiggestellte Wohnung der Klägerin in einer sehr guten Wohnlage in E befindet und über eine gehobene Ausstattung verfügt, führt weder dazu, dass als Referenzgröße ausschließlich die Daten in Gruppe 5 (Baujahr ab 2005) maßgebend sind, noch hat dies zur Folge, dass der Durchschnittsmietzins auf der Grundlage dieser - bei ihrer Wohnung in E tatsächlich vorhandenen - Merkmale zu bilden ist. 71
- bb) Allerdings hat der Beklagte bei Ermittlung des Durchschnittsmietzinses zu Unrecht allein die Angaben in „Gruppe 3“ (Objekte der Baujahre 1976 bis 1989) des Mietspiegels von E herangezogen. Ausschlaggebend mag die Überlegung gewesen sein, dass diese Gruppe die mittlere von insgesamt fünf Altersklassen bildet. Der erkennende Senat hält es jedoch mit Rücksicht auf das Ziel, auch hinsichtlich des Alters der Vergleichswohnungen einen möglichst repräsentativen Mittelwert zugrunde zu legen, für sachgerecht, die 60qm-Wohnungen mittlerer Ausstattung und Lage aus allen fünf Gruppierungen des Mietspiegels in die Berechnung einzubeziehen. Danach ergibt sich mit 8,27 €/qm eine ortsübliche Durchschnittskaltmiete, die um 16 Cent/qm über dem bisher angesetzten Wert (8,11 € / qm) liegt. 72
- cc) Nach Hinzurechnung der anteiligen, d.h. auf 60 qm gekürzten, tatsächlichen Nebenkosten, deren Ansatz mit insgesamt 1.260 € zwischen den Beteiligten unstreitig ist, ergeben sich im Rahmen der doppelten Haushaltsführung für 2010 zu berücksichtigende Unterkunftskosten (im engeren Sinne) von insgesamt 7.214,40 €. 73
3. Dass dieser Betrag die bislang für das Streitjahr in Abzug gebrachten Unterkunftskosten (im engeren Sinne) geringfügig (um 115,20 €) übersteigt, führt jedoch nicht zu einer der Klage teilstattgebenden Entscheidung. Insoweit macht der Senat von der verfahrensrechtlichen Möglichkeit Gebrauch, den zugunsten der Klägerin zu erhöhenden Werbungskostenabzug bei der Miete mit den AfA-Beträgen für ihre Wohnungseinrichtung (Cor-Designerstühle und ein Sessel mit Hocker) zu saldieren. Denn diese hat der Beklagte mit insgesamt 277 € (200 € für den Sessel und 77 € für die Stühle) in einer Höhe berücksichtigt, die - jedenfalls im Umfang der Saldierung - über das gesetzlich zulässige Maß des „Notwendigen“ hinausgeht. 74
- a) Für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung am Beschäftigungsort gilt - ebenso wie für die Kosten der Unterkunft als solche - sowohl hinsichtlich der Art des jeweiligen Gegenstands als auch hinsichtlich der Höhe seiner Anschaffungskosten die Begrenzung auf das i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG „Notwendige“. Abziehbar sind daher die Kosten für eine angemessene Möblierung und Ausstattung der Wohnung. Gemeint sind Einrichtungsgegenstände, die ihrer Art nach zum Leben in einer (Zweit?)Wohnung erforderlich sind, sofern die hierfür aufgewandten Kosten nicht als überhöht anzusehen sind (BFH-Urteil vom 3.12.1982 VI R 228/80, BStBl II 1983, 467, 471, Littmann / Bitz / Pust, EStG, § 9 Rz. 1073, und FG Köln, Urteil vom 25.1.1989 11 K 3980/87, EFG 1989, 343). Ob dies der Fall ist, richtet sich - wie bei den vorab behandelten Unterkunftskosten im engeren 75

Sinne - nach objektiven Kriterien, die unabhängig von den Einkommens- und Lebensverhältnissen des jeweiligen Steuerpflichtigen gelten (von Bornhaupt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rdnr. G 300 „Haustratsgegenstände“). Notwendig sind Aufwendungen für Mobiliar danach insbesondere dann nicht, wenn sie als überhöht gelten müssen, weil - wie der BFH es formuliert - „mit ihnen gesellschaftliche Bedürfnisse befriedigt werden sollen“ (BFH in BStBl II 1983, 467, 471, unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 16.3.1979 VI R 126/78, BStBl II 1979, 473). Die Beantwortung der Frage, in welcher Höhe Kosten für Einrichtungsgegenstände nach objektiven Maßstäben notwendig bzw. angemessen sind, steht nicht im Ermessen der Finanzbehörden. Es handelt sich vielmehr um eine in vollem Umfang justiziable Entscheidung, deren Überprüfung sich allerdings insofern als schwierig erweist, als die Vorstellung darüber, was zum unabdingbaren Muss der Führung eines zweiten Haushalts gehört und was als Luxusaufwendung anzusehen ist, nicht nur subjektiv variiert, sondern auch einem zeitlichen Anschauungswandel unterliegt (ähnlich Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 9 Rz. 1071 a.E.). Anhaltspunkte für das Maß des „Notwendigen“ können sich dabei u.a. aus anderen Bereichen der Rechtsordnung, etwa dem Sozialhilferecht, aber auch aus den Regelungen des Bundesumzugskostengesetzes ergeben (so z.B. FG Köln, Urteil vom 5.2.1992 4 K 5056/87, EFG 1993, 144, vgl. auch Lochte in Frotcher, EStG, § 9 Rz. 209, und von Bornhaupt, a.a.O., § 9 Rdnr. G 300 „Haustratsgegenstände“).

b) Hiervon ausgehend hat der Beklagte dem Grunde nach zu Recht Aufwendungen für vier Stühle sowie einen Sessel mit Hocker im Wege der AfA als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG berücksichtigt. Dass Sitzgelegenheiten in Form von Stühlen und einem Sessel - auch in einer (Zweit-)Wohnung am Beschäftigungsort - zur normalen Grundausstattung gehören, steht vorliegend außer Streit. Unterschiedliche Ansichten vertreten die Beteiligten indes hinsichtlich der Frage, ob und inwieweit die Anzahl der Stühle sowie die Höhe der Anschaffungskosten für diese und den Sessel die Grenze des objektiv „Notwendigen“ überschreiten. 76

aa) Soweit die Klägerin zunächst in rechtlicher Hinsicht einwendet, die Aufwendungen für ihre acht Stühle unterfielen per se nicht der in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG normierten Beschränkung auf das „Notwendige“, da es sich um Arbeitsmittel handele, teilt der Senat ihre Auffassung nicht. Zum einen hat die insoweit die Feststellungslast tragende Klägerin trotz richterlichen Hinweises weder nachgewiesen noch unter Beweis gestellt, dass die behaupteten Treffen mit ihren Vorstandskollegen tatsächlich in ihrer Wohnung in der F-Straße stattgefunden haben. Zum anderen wäre - ihr tatsächliches Stattfinden unterstellt - die berufliche Veranlassung dieser Treffen „in privatem Rahmen“ nicht substantiiert dargelegt, geschweige denn nachgewiesen. Auch aus dem Inhalt der Akten konnte sich das Gericht nicht die nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO erforderliche Überzeugung von der Richtigkeit ihrer diesbezüglichen Behauptungen verschaffen. 77

bb) Die danach der Beschränkung auf das „Notwendige“ unterliegenden Aufwendungen für Stühle und Sessel hat der Beklagte zu Recht der Höhe nach gekürzt. 78

(1) Dabei hat er die Anzahl der „notwendigen“ und daher steuerlich zu berücksichtigenden Stühle in nicht zu beanstandender Weise auf vier beschränkt. Die Ausstattung einer von einer Einzelperson am Beschäftigungsort bewohnten (Zweit-)Wohnung mit mehr als vier Stühlen erscheint im Hinblick auf den Zweck dieser Wohnung, dem Steuerpflichtigen unter der Woche das Aufsuchen seiner Arbeitsstätte zu ermöglichen, unangemessen. 79

(2) Allerdings hält der erkennende Senat den vom Beklagten anerkannten AfA-Betrag von insgesamt 277 € (für vier Stühle und den Sessel mit Hocker) - trotz Kürzung - weiterhin für 80

überhöht.

Wie vorab dargelegt, sind weder der persönliche Lebensstil des Steuerpflichtigen noch seine berufliche Stellung für die Beurteilung der Notwendigkeit im Rahmen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG von Bedeutung. Vor diesem Hintergrund ist der Hinweis der Klägerin auf ihre herausgehobene berufliche und gesellschaftliche Position als Vorstandsmitglied der B nicht entscheidungserheblich. Ihr ist indes zuzugeben, dass sich eine betragsmäßige Bestimmung dessen, was für die Anschaffung einzelner Möbelstücke objektiv „notwendig“ ist, schon deswegen als schwierig erweist, weil jede zur Beurteilung aufgerufene Person dem Einwand ausgesetzt ist, die Entscheidung werde - bewusst oder unbewusst - durch ihre eigenen Lebensumstände mitgeprägt. Gleichwohl gibt es verallgemeinerungsfähige Vorstellungen über den Wortsinn des Begriffs „notwendig“ und seine Auslegung in Bezug auf Wohnstandards. Dabei folgt der erkennende Senat der Auffassung des 4. Senats des Finanzgerichts Köln, wonach das Erfordernis der Notwendigkeit zwar nicht dazu zwingt, nur Einrichtungsgegenstände der billigsten Preiskategorie zu berücksichtigen (FG Köln, Urteil vom 5. Februar 1992 4 K 5056/87, EFG 1993, 144). Ein Steuerpflichtiger, der seine Aufwendungen für den Zweithaushalt auf das „Notwendige“ beschränken will, ist daher nicht gehalten, seine Wohnung am Beschäftigungsort auf dem Niveau des sozialhilferechtlichen Mindestbedarfs auszustatten (FG Köln in EFG 1993, 144). Die Aufwendungen der Klägerin für ihre Wohnungseinrichtung in E belaufen sich jedoch mit insgesamt ca. 41.000 € auf einen Betrag, der die nach dem Sozialrecht (vgl. §§ 22, 22a SGB II bzw. § 31 SGB XII i.V.m. den dazu ergangenen kommunalen Ausführungsbestimmungen) vorgesehene Regelleistung für die Erstaussstattung einer Wohnung für eine Einzelperson einschließlich Haushaltsgeräten (Wohnungseinrichtungspauschale) um mehr als das 40fache übersteigt. Angesichts der Tatsache, dass der BFH bei Bestimmung der nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG „notwendigen“ Wohnfläche grundsätzlich an die Vorgaben des Sozialhilferechts anknüpft und diese für steuerrechtliche Zwecke lediglich um 17 bis 25 v.H. erhöht, sieht der Senat sich nicht gehindert, auch für die „notwendigen“ Mehraufwendungen der Wohnungseinrichtung am Beschäftigungsort die Regelsätze nach dem SGB II (nebst Ausführungsbestimmungen) zumindest als Orientierungshilfe und zur Verdeutlichung des Ausmaßes der Überschreitung heranzuziehen.

Ausgehend von diesen Überlegungen kann der Senat offenlassen, ab welchem Betrag genau die Aufwendungen für Stühle und Sessel das Maß des „Notwendigen“ übersteigen. Jedoch erscheinen ihm vor dem Hintergrund der Tatsache, dass die kommunalen Ausführungsbestimmungen zum SGB II bzw. SGB XII für die komplette Einrichtung eines Einpersonenhaushalts lediglich Pauschalbeträge von unter 1.000 € vorsehen, jedenfalls Aufwendungen von mehr als 1.000 € für die bloße Anschaffung eines Sessels und mehr als 200 € Anschaffungskosten pro Stuhl als nicht mehr mit Wortsinn und allgemeinem Verständnis des Begriffs „notwendig“ vereinbar. Dabei hat das Gericht auch berücksichtigt, dass die im Umkreis der Klägerin ansässigen Möbelhäuser eine breite Auswahl von alltagstauglichen Sesseln zu Kaufpreisen zwischen 300 und 1.000 € und ein vielfältiges Sortiment von durchaus soliden Stühlen zu Preisen zwischen 100 und 200 € anbieten. Der Klägerin ist es selbstverständlich unbenommen, ihre Wohnung in E entsprechend ihren persönlichen Geschmacksvorstellungen und Qualitätsanforderungen mit sehr viel höherwertigem Mobiliar auszustatten. Die Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG begrenzt lediglich den Umfang, in dem die hierfür getätigten Aufwendungen steuerlich Berücksichtigung finden.

Der erkennende Senat kann im Hinblick auf das Verböserungsverbot des § 96 FGO dahinstehen lassen, ob und inwieweit die Aufwendungen für die weiteren - hier nicht

streitbefangenen - Einrichtungsgegenstände im Gesamtwert von über 40.000 € „notwendig“ i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG sind. Ausdrücklich offen lässt der erkennende Senat zudem die Frage, auf welche Zeiträume die Aufwendungen abzuschreiben sind.

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 84

III. Die Entscheidung ergeht gemäß § 90 Abs. 2 FGO mit Einverständnis der Beteiligten ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung. 85

IV. Die Revision war nicht zuzulassen, da im Streitfall keiner der in § 115 Abs. 2 FGO abschließend aufgeführten Zulassungsgründe vorliegt. Insbesondere kommt der Rechtsfrage, ob der Bemessung der ortsüblichen Durchschnittsmiete der Mietspiegel des gesamten Stadtgebiets zugrunde zu legen oder ob auf den betreffenden Stadtteil abzustellen ist, weder grundsätzliche Bedeutung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu noch dient ihre Beantwortung der Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2, Alt. 2 FGO). 86