

---

**Datum:** 19.02.2020  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 1. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 1 K 1209/18  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2020:0219.1K1209.18.00

---

**Tenor:**

Der Einkommensteuerbescheid 2015 vom 06.12.2016 sowie der Einkommensteuerbescheid 2016 vom 30.11.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.04.2018 werden nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 2/3 und der Beklagte zu 1/3.

---

**Tatbestand:**

1

Die Beteiligten streiten über die Berücksichtigung von Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

2

Der Kläger ist Eigentümer der Mehrfamilienhäuser A-Straße in X und B-Straße in Y (Gemeinde X), eines Zweifamilienhauses C-Straße in Z sowie einer Eigentumswohnung D-Straße in Z. Daneben ist er an der Realgemeinschaft X beteiligt, aus der er Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft bezieht. Letztere werden beim Finanzamt T unter der Steuernummer 20/241/20428 gesondert und einheitlich festgestellt. Seit 1997 ist der Kläger in Z nichtselbständig tätig. Das Objekt A-Straße enthält insgesamt fünf Wohneinheiten (EG: 100 m<sup>2</sup>, OG: 45 m<sup>2</sup> und 53 m<sup>2</sup>, DG: 35 m<sup>2</sup> und 35 m<sup>2</sup> = insgesamt 268 m<sup>2</sup>). In den Streitjahren nutzte der Kläger die im Erdgeschoss des Objekts A-Straße gelegene Wohnung zu eigenen Wohnzwecken und lagerte dort daneben von Mietern hinterlassene Sachen sowie Werkzeug. Das Objekt B-Straße ist in vier Wohneinheiten unterteilt. Das Zweifamilienhaus C-Straße weist eine selbstgenutzte Wohneinheit im Erdgeschoss (86 m<sup>2</sup>), einen als Arbeitszimmer genutzten Raum im Untergeschoss (20 m<sup>2</sup>) sowie eine fremdvermietete Wohneinheit im Obergeschoss (83 m<sup>2</sup>) auf.

3

- Nach einer Google-Maps-Abfrage vom 17.02.2020 beträgt die kürzeste und zugleich verkehrsgünstigste Entfernung von der Wohnung des Klägers zur C-Straße in X 320 km und zum B-Straße in Y 315 km. Die Entfernung zwischen den beiden Objekten beträgt 4 km. 4
- Mit seiner Einkommensteuererklärung 2015 machte der Kläger Fahrkosten für 21 Wochenendfahrten nach X, insgesamt 14.776 km mit einem Kilometersatz von 0,42 € je gefahrenen Kilometer (insgesamt 6.206 €) geltend und ordnete diese mit 45 % dem Objekt B-Straße, mit 50 % dem Objekt A-Straße sowie mit 5 % den Einkünften aus Land und Forstwirtschaft zu. Für Besorgungsfahrten machte der Kläger 1.476 km mit 0,42 € je gefahrenen Kilometer (insgesamt 620 €) geltend, die er mit 58 % auf das Objekt B-Straße, mit 40 % auf das Objekt A-Straße sowie mit je einem Prozent auf die Objekte in Z verteilte. Den Kilometersatz von 0,42 € ermittelte der Kläger vor 2010 anhand eines Vergleichszeitraums von drei Monaten. Der Kläger nutzte in den Streitjahren ein Dieselfahrzeug, das im Oktober 2011 erstmals zum Verkehr zugelassen wurde. Der Kläger erwarb das Fahrzeug im November 2012 zum Kaufpreis von 20.000 €. Daneben machte der Kläger Verpflegungsmehraufwendungen i.H.v. 768 € sowie 800 € Übernachtungskosten (40 Pauschalen zu je 20 €) geltend und verteilte diese mit 45 % auf das Objekt B-Straße, mit 50 % auf das Objekt A-Straße sowie mit 5 % auf die Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft. 5
- Die beim Objekt A-Straße geltend gemachten Nebenkosten von 3.435 € reduzierte der Kläger um 17 % auf 2.851 €. Der Prozentsatz von 17 % resultiert aus früheren Klageverfahren und war die tatsächliche Verständigung eines Privatanteils. 6
- Beim Objekt C-Straße erklärte der Kläger für die selbstgenutzte Wohneinheit einen Privatanteil von 45,5 % bei den Aufwendungen für AfA (4.706 €), Erhaltungsaufwendungen (5 €) und Nebenkosten (3.077 €). Bei der Ermittlung des Prozentsatzes ordnete der Kläger den als Arbeitszimmer genutzten Raum (20 m<sup>2</sup>) dem vermieteten Teil zu (86 m<sup>2</sup> eigene Wohnzwecke: 103 m<sup>2</sup> (20 m<sup>2</sup> Arbeitszimmer + 83 m<sup>2</sup> fremdvermietet) = 45,5 % : 54,5 %). 7
- Mit Einkommensteuerbescheid 2015 vom 06.12.2016 erhöhte der Beklagte beim Objekt C-Straße den Privatanteil auf 56 % und reduzierte die geltend gemachten Werbungskosten um 816 €. Daneben ließ der Beklagte die geltend gemachten pauschalen Übernachtungskosten sowie Verpflegungsmehraufwendungen nicht zum Abzug zu. Die geltend gemachten Fahrkosten reduzierte der Beklagte von 6.206 € auf 1.330 €. Hierbei halbierte er die gefahrenen Kilometer von 14.776 auf 7.388 Entfernungskilometer, multiplizierte diese mit der Entfernungspauschale von 0,30 € und reduzierte den sich so ergebenden Betrag von 2.216 € um einen Privatanteil von 40 % auf 1.330 €. 8
- Die im Rahmen der Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft geltend gemachten anteiligen Reisekosten erkannte der Beklagte i.H.v. 349 € mit der Begründung nicht an, dass diese im Rahmen des Feststellungsverfahrens zu berücksichtigen seien. 9
- Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein. Diesen begründete er damit, dass die Kosten für das Arbeitszimmer Werbungskosten seien und eine Reduzierung der Fahrkosten auf die Entfernungspauschale nicht möglich sei, da X nicht seine erste Tätigkeitsstätte darstelle (Hinweis auf BMF-Schreiben vom 23.12.2014). Schließlich sei ein Eigenanteil von 40 % nicht nachvollziehbar. 10
- Mit seiner Einkommensteuererklärung für 2016 machte der Kläger bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für 18 Fahrten nach X und 5 Fahrten nach Y 14.616 km sowie 795 km für Fahrten zwischen den Objekten in X und Y geltend. Er ermittelte hierfür 4.624 € Fahrkosten und für 2.077 km Beschaffungsfahrten 623 € (0,30 € je gefahrenen Kilometer). 11

Daneben machte er 900 € Übernachtungskosten (45 Nächte x pauschal 20 €) und 960 € Verpflegungsmehraufwendungen geltend. Beim Objekt C-Straße erklärte der Kläger wiederum einen Privatanteil von 45,5 % auf die geltend gemachten 4.708 € AfA, 106 € Geldbeschaffungskosten, 3.228 € Erhaltungsaufwendungen sowie 2.101 € flächenabhängige Betriebskosten. Bei den 1.178 € personenbezogenen Betriebskosten machte der Kläger einen Abschlag von 25 %, bei den 2.328 € verbrauchsabhängigen Betriebskosten einen Abschlag von 21 %.

Mit Einkommensteuerbescheid 2016 vom 30.11.2017 erhöhte der Beklagte wie bereits für 2015 beim Objekt C-Straße den Privatanteil von 45,5 % auf 56 % und reduzierte die geltend gemachten Werbungskosten um 1.065 €. Daneben ließ der Beklagte beim Objekt A-Straße die geltend gemachten pauschalen Übernachtungskosten sowie Verpflegungsmehraufwendungen nicht zum Abzug zu. Die Fahrtkosten nach X reduzierte der Beklagte in entsprechender Weise wie für 2015 auf 1.394 €. Hierbei kürzte er die gefahrenen Kilometern (15.411 km) auf 7.706 Entfernungskilometer, multiplizierte diese mit der Entfernungspauschale von 0,30 € und reduzierte den sich so ergebenden Betrag von 2.312 € um einen Privatanteil von 40 % auf 1.394 €. Für Beschaffungsfahrten rechnete der Beklagte 2.077 km x 0,30 € = 623 € hinzu. Diesen Betrag wies er entsprechend der beantragten prozentualen Verteilung mit 1.046 € dem Objekt A-Straße und mit 1.003 € dem Objekt B-Straße zu. Die rechnerische Differenz ergibt sich aufgrund von Rundungsdifferenzen sowie der beantragten Aufteilung der Beschaffungsfahrten zu 12 € auf das Objekt C-Straße und zu 6 € auf das Objekt D-Straße.

12

Seinen hiergegen erhobenen Einspruch begründete der Kläger damit, dass das Arbeitszimmer dem vermieteten Anteil zuzuordnen sei, eine private Veranlassung der Fahrten nach X nicht vorliege und Verpflegungsmehraufwendungen Bestandteil der Reisekosten seien. Sollte es sich in X um seine regelmäßige Arbeitsstätte handeln, seien die Fahrten nach Z Reisekosten und es läge dort eine doppelte Haushaltsführung vor.

13

Mit Einspruchsentscheidung vom 18.04.2018 hat der Beklagte die Einsprüche gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung verweist der Beklagte auf die Einspruchsentscheidung der Jahre 2012 -2014 vom 26.09.2016. Ergänzend führt er aus, dass sich der Kläger hinsichtlich der Einwendungen gegen die Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft an das Betriebsstättenfinanzamt T wenden müsse.

14

Hiergegen hat der Kläger am 20.05.2018 die vorliegende Klage erhoben. Diese begründet er damit, dass er die 9 Wohneinheiten im Landkreis T ausschließlich in Eigenleistung vermietbar hergestellt habe bzw. dies bei Bedarf auch nach wie vor tue. Verwaltung, anfallende Reparaturen und Pflegemaßnahmen sowie Hausmeisterarbeiten führe er ebenfalls fast ausschließlich in Eigenleistung durch. Für die anfallenden Arbeiten nutze er die Wohnung in der A-Straße in X. Die auf diese Wohnung entfallenden Betriebskosten habe er zu 100 % der privaten Veranlassung zugerechnet und somit nicht steuermindernd in Abzug gebracht. Den Büroraum in Z nutze er ausschließlich für Zwecke der Vermietung und Verpachtung. Hinsichtlich der Fahrtkosten wiederholt der Kläger sein Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren. Es sei nicht nachvollziehbar, wie der Beklagte den Privatanteil von 40 % ermittelt habe. Der Aufwand, um 4-6 mal im Jahr für 2-10 Minuten beim Grab seiner vor vielen Jahren verstorbenen Eltern nach dem Rechten zu sehen, sei geringer als 1 % und somit bei der Aufteilung der Kosten nicht zu berücksichtigen. Der Beklagte könne den Ausschluss der privaten Veranlassung der Fahrten zwar bezweifeln, dies aber in keiner Weise belegen. Auch seien die Verpflegungsmehraufwendungen Teil der Reisekosten.

15

Hilfsweise lägen die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung in Z vor. Denn wenn die Annahme des Beklagten richtig sei, dass er zu einem großen Teil aus privater Veranlassung nach X fahre, läge dort sein Lebensmittelpunkt. Schließlich seien die Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft 2015 nicht Gegenstand der Klage. Der Anteil der Reiseaufwendungen hierzu sei so gering, dass eine Aufteilung nicht zu erfolgen habe. Die Reisekosten seien daher im vollen Umfang bei der Vermietung und Verpachtung anzusetzen. Im Einzelfall habe er auch private Besorgungen anlässlich der Beschaffungsfahrten erledigt, eine Abgrenzung sei ihm jedoch nicht möglich. Schließlich beruft sich der Kläger auf Vertrauensschutz, da der Beklagte über 20 Jahre anders entschieden habe.

Der Kläger beantragt, 16

1. unter Änderung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung für 2015 und 2016 die Einkommensteuer nach folgender Maßgabe festzusetzen: 17

2. die zu versteuernden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Steuerjahr 2016 werden gemäß Erklärung und abweichend zum Bescheid zu insgesamt 15.249 € festgesetzt, 18

die zu versteuernden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Steuerjahr 2015 werden gemäß Erklärung und abweichend zum Bescheid zu insgesamt 14.941 € festgesetzt, 19

3. hilfsweise, die Revision zuzulassen 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen 22

In der Sache führt der Beklagte aus, dass es sich bei den Fahrtkosten nach X um Reisekosten handle. Die fast 17.000 km in 2015 seien jedoch nachzuweisen. Der Kläger habe selbst die privat veranlasste Pflege der Gräber seiner Eltern eingeräumt. Diese Tatsache sei nicht von untergeordneter Bedeutung, da er zu diesem Zweck ebenfalls nach X fahren müsse. Im Übrigen seien Zweifel an der Behauptung des Klägers angebracht, er habe keinerlei private Kontakte in seiner Heimat, wo er aufgewachsen sei. Auch seien die Besorgungsfahrten zu kürzen, da es unglaublich sei, dass der Kläger insoweit ausschließlich für den Vermietungsbereich unterwegs gewesen sei. Abschließend anzuerkennende Fahrkosten könnten mit einem Kilometersatz von 0,30 € berücksichtigt werden. Die Kosten für ein zusätzliches Arbeitszimmer in Z seien neben dem steuerlich zu berücksichtigenden Bereich der Wohnung in X nicht abzugsfähig. Auch sei davon auszugehen, dass der Kläger sein Büro im Keller im nicht unerheblichen Umfang auch für private Zwecke genutzt habe. 23

In Erwiderung hierauf erklärt der Kläger, er habe versehentlich 2016 nur die pauschalen Fahrtkosten von 0,30 € geltend gemacht und begehre nunmehr die tatsächlichen Fahrtkosten in Höhe von 0,42 € je gefahrenen Kilometer. Auch betrage der tatsächliche Betriebskostenanteil der selbstgenutzten Wohnung A-Straße nur 12 % und nicht 17 %. Schließlich rechtfertigte der Umfang der Arbeiten für 11 Wohnungen und die dafür zu lagernden Akten die ausschließliche Nutzung des Büros für Zwecke der Vermietung und Verpachtung. Die Bearbeitung der Steuererklärung begründe kein Recht zur Aufteilung, da der Aufwand hierfür zu 99 % auf den Bereich Vermietung und Verpachtung entfalle. 24

Mit Verfügung vom 02.01.2019 hat das Gericht dem Kläger unter Fristsetzung nach § 79 b Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bis zum 11.02.2019 aufgegeben, die Veranlassung 25

der Fahrten zu den Objekten in T durch geeignete Angaben und Unterlagen nachzuweisen sowie eine Grundrisszeichnung des Arbeitszimmers und Fotografien auf alle vier Wände einzureichen. Weiterhin wurde der Kläger aufgefordert mitzuteilen, welche Tätigkeiten in den Streitjahren im Arbeitszimmer ausgeführt wurden und welcher zeitliche Umfang hierauf entfalle.

Nachfolgend reichte der Kläger eine Ermittlung der tatsächlichen Fahrzeugkosten für die Monate September und Oktober 2015 ein, die zu Kilometerkosten von 0,43 € führte. Daneben reichte er die angeforderten Unterlagen ein und verwies zum Nachweis der tatsächlich gefahrenen Kilometer auf noch vorzulegende TÜV-Berichte vom 10.12.2014 (80.767 km) und 10.02.2017 (130.036 km) sowie ein Schadensgutachten vom 12.12.2016 (125.281 km). Für nicht durch Belege nachgewiesenen Anlässe der Fahrten benannte er G und H für das Objekt B-Straße und I für das Objekt A-Straße als Zeugen. Insoweit wird auf den Akteninhalt verwiesen und entsprechend Bezug genommen. 26

Die Sach- und Rechtslage wurde mit den Beteiligten am 21.01.2020 vor dem Berichtersteller erörtert. Insoweit wird auf das Protokoll vom 21.01.2020 verwiesen und entsprechend Bezug genommen. 27

Ergänzend führt der Kläger mit Schreiben vom 09.02.2020 aus, dass er die Kosten des Büroraums zu 50% dem Objekt B-Straße, zu 45% dem Objekt A-Straße und zu 5% dem Objekt D-Straße zuordne. Die Unterlagen der auch selbstgenutzten C-Straße hätten sich in den Streitjahren nicht im Büroraum befunden. Hinsichtlich der Frage der regelmäßigen bzw. ersten Arbeitsstätte in X sei der Sachverhalt des BFH-Urteils vom 01.12.2015 IX R 18/15 nicht auf den vorliegenden Fall zu übertragen, da der dortige Kläger die Objekte jeden Werktag aufgesucht habe. Auch führe der Abzug eines Privatanteils von 17 % bei den Betriebskosten des Objekts A-Straße dazu, dass mehr als 100% der auf ihn entfallenden dortigen Betriebskosten (dies seien nur 14 %) in Abzug gebracht würden. 28

Hinsichtlich weiterer Erörterung und Sachverhaltsaufklärung in der mündlichen Verhandlung vom 18.02.2020 wird auf das Protokoll Bezug genommen. 29

**Entscheidungsgründe:** 30

**A.** 31

Die Klage ist teilweise begründet und im Übrigen unbegründet. 32

Die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 sind nur im nachfolgend ausgeführten Umfang hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung rechtswidrig und der Kläger ist nur insoweit in seinen Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 33

**I. Fahrtkosten Z– X/Y** 34

Die Fahrtkosten nach X bzw. Y können mit der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 3, Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) ohne Reduzierung um einen Privatanteil in Abzug gebracht werden. 35

1. Nach § 9 Abs. 3 EStG gilt § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG auch im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Steuerpflichtige, die im Zusammenhang mit ihrer Vermietungstätigkeit außerhalb ihrer Wohnung eine erste Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 EStG haben, können die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nur mit der Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer geltend machen (vgl. BFH- 36

Urteil vom 01.12.2015, IX R 18/15, BFHE 253, 61, BStBl II 2016, 532, Rn. 139).

- a) Die beiden Mehrfamilienhäuser in X und Y sind für den Kläger jeweils die erste Tätigkeitsstätte i.S. von § 9 Abs. 4 EStG hinsichtlich der Einkünfte aus dem jeweiligen Objekt. 37
- aa) Die Regelung in § 9 Abs. 3 EStG ist zur Gleichstellung von Nichtarbeitnehmern mit Arbeitnehmern in das Gesetz eingefügt worden (vgl. Erster schriftlicher Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des Steueränderungsgesetzes 1966 zu BT-Drucks V/1187, S. 6; Krüger in Schmidt, EStG, 38. Aufl., § 9 Rn. 300). 38
- bb) Dieser Gleichstellungsansatz von Arbeitnehmern und Nichtarbeitnehmern gebietet bei den vorliegenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich der Frage der ersten Tätigkeitsstätte eine Betrachtung der einzelnen Einkunftsquellen, also eine objektbezogene Betrachtungsweise. Denn auch ein Arbeitnehmer mit mehreren Arbeitsverhältnissen kann bei jedem Arbeitsverhältnis und damit jeder Einkunftsquelle derselben Einkunftsart (nur) eine erste Tätigkeitsstätte haben (Umkehrschluss aus § 9 Abs. 4 Satz 5 EStG). 39
- cc) Eine erste Tätigkeitsstätte ist nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Die Zuordnung zu einer solchen Einrichtung wird gemäß § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Fehlt eine dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte nach § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll (Nr. 1) oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll (Nr. 2). Mithin kommen neben der Entscheidung des Arbeitgebers hilfsweise quantitative Kriterien zur Anwendung, um die erste Tätigkeitsstätte zu bestimmen (BT-Drucks 17/10774, S. 15; ebenso BMF-Schreiben vom 24.10.2014 - IV C 5 S 2353/14/10002, BStBl I 2014, 1412, Rn. 2; Krüger in Schmidt, EStG, 38. Auflage § 9 Rn. 303). 40
- (1) Eine Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber kommt bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht in Betracht. Hier mangelt es bereits an einer einem Arbeitgeber vergleichbaren Person. Soweit in der Literatur teilweise die Ansicht vertreten wird, der Steuerpflichtige habe das Dispositionsrecht, seine Wohnung als erste Tätigkeitsstätte zu bestimmen (so Geserich in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 273. Lfg. Stand: 10/2016, § 9 Rn. J 7; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 287. Lieferung, Stand 08/2018, § 9 Rn. 544; Thürmer in Blümich, EStG, 149. Lieferung, Stand 08/2019, § 9 Rn. 542), vermag der Senat dem nicht zu folgen. Die Frage der ersten Tätigkeitsstätte bestimmt sich ausschließlich nach der entsprechenden Anwendung des § 9 Abs. 4 EStG und dem Grundsatz der Gleichstellung von Arbeitnehmern und Nichtarbeitnehmern. Der Arbeitnehmer hat aber gerade kein Recht, bei mehreren Tätigkeitsstätten seine erste Tätigkeitsstätte zu bestimmen. Würde man dem Vermieter dieses Recht zugestehen, könnte er stets seine Wohnung als erste Tätigkeitsstätte bestimmen. Dies hätte zur Folge, dass der Vermieter auch bei arbeitstäglichen Fahrten zum Vermietungsobjekt stets die tatsächlichen Fahrtkosten geltend machen könnte. Hierdurch würde die Regelung des § 9 Abs. 3 EStG in Bezug auf die Fahrtkosten zur ersten Tätigkeitsstätte leer laufen. 41
- (2) Vielmehr sind nach Ansicht des Senats bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte die quantitativen Elemente des § 9 42

Abs. 4 Satz 4 Nr. 1 und Nr. 2 EStG maßgeblich. Zwar wird der Kläger für die Vermietung der einzelnen Objekte weder arbeitstäglich (Nr. 1), noch je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage tätig (Nr. 2 Alt. 1), doch sind die Voraussetzungen des § 9 Abs. 4 Satz 4 Nr. 2 Alt. 2 EStG erfüllt. Hiernach liegt eine erste Tätigkeitsstätte dort vor, wo der Arbeitnehmer mindestens ein Drittel der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Übertragen auf einen Vermieter ist dies der Ort, an dem er mindestens 1/3 der für dieses Objekt erbrachten Tätigkeiten ausübt.

Bei dieser Beurteilung können im vorliegenden Fall die beiden Objekte in X und Y zusammengefasst werden, weil sich beide Objekte in einer politischen Gemeinde befinden und die Fahrtaufwendungen stets durch beide Objekte veranlasst sind. 43

Der Kläger erbringt sowohl Verwaltungstätigkeiten für die Objekte in seinem Arbeitszimmer in Z als auch umfassende Handwerker- und Hausmeistertätigkeiten vor Ort. Den Umfang der Verwaltungstätigkeit hat der Kläger im Erörterungstermin vom 21.01.2020 mit 2 – 3 mal in der Woche im Mittel mit je 30 Minuten für alle Objekte angegeben. Dies entspricht einer Arbeitszeit von ca. 4 Stunden und 18 Minuten bis 6 Stunden und 27 Minuten pro Monat (2 - 3 mal pro Woche x 4,3 Wochen pro Monat x ½ Stunde), also im Schnitt 5 Stunden und 23 Minuten für alle Objekte. Hiervon entfallen auf die Objekte in X und Y 9/10 (9 von 10 Wohneinheiten, wenn man davon ausgeht, dass das Haus C-Straße, wie vom Kläger erklärt, nicht im Arbeitszimmer verwaltet wird), also 4 Stunden 51 Minuten pro Monat. Dem gegenüber war der Kläger 2015 an 40 Übernachtungstagen und 2016 an 45 Übernachtungstagen in X bzw. Y. Berücksichtigt man lediglich eine Arbeitszeit von 8 Stunden am Tag, so ergeben sich 320 Stunden bzw. 360 Stunden pro Jahr, was monatlich 26 Stunden und 40 Minuten in 2015 und 30 Stunden in 2016 entspricht. Bei dieser Berechnung wurde davon ausgegangen, dass der Kläger an den Fahrtagen in der Regel nicht tätig war. Der Senat geht insgesamt jedoch von wesentlich längeren täglichen Arbeitszeiten aus, da der Kläger in der mündlichen Verhandlung glaubhaft versichert hat, dass er ausschließlich arbeite und schlafe, wenn er in X sei, und daher dort keine Zeit für sonstige Aktivitäten und soziale Kontakte habe. Stellt man nun dieser Arbeitszeit die durchschnittliche Verwaltungszeit von 4 Stunden und 51 Minuten gegenüber, so erbrachte der Kläger 84,6 % in 2015 % und 86 % in 2016 seiner auf die Objekte entfallenden Arbeitszeit in X bzw. Y. 44

(3) Dieses Ergebnis steht auch im Einklang mit der zur regelmäßigen Arbeitsstätte (Rechtslage bis einschließlich 2013) ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Mit Urteil vom 01.12.2015 IX R 18/15, BFHE 253, 61, BStBl II 2016, 532 hat dieser entschieden, dass ein Vermieter seine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. von § 9 Abs. 3, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (i.d.F. 2009) am Belegenheitsort des Vermietungsobjekts hat, wenn er dieses nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit aufsucht, also fortdauernd und immer wieder, und dort schwerpunktmäßig tätig wird. Diese Voraussetzungen erfüllt der Kläger hinsichtlich der Objekte in X und Y. Er sucht diese nicht nur zu Kontroll- und Verwaltungszwecken auf, sondern übernimmt dort die regelmäßig wiederkehrenden Aufgaben eines Hausmeisters (Heckenschnitt, Rasen mähen, Reinigung von Gehweg und Gosse etc.) und darüber hinaus auch die Tätigkeit eines Handwerkers (Streichen von Außentüren, Wartung der Heizung, Dachreparaturen etc.). Auch führt der Kläger, die wesentlichen Sanierungs- und Renovierungsarbeiten an den Objekten selbst durch. 45

b) Damit ermitteln sich die abzugsfähigen Fahrten zwischen Wohnung und erster Arbeitsstätte nach den Entfernungskilometern wie folgt: 46

**2015:** 47

48

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |   |            |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------------|----|
| 21 Fahrten nach X x 320 km x 0,30 €                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | = | 2.016,00 € |    |
| 50% je Objekt                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | = |            | 49 |
| 1.008,00 €                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |   |            |    |
| <b>2016</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |   |            | 50 |
| 5 Fahrten nach Y x 315 km x 0,30 €                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | = | 472,50 €   | 51 |
| 18 Fahrten nach X x 320 km x 0,30 €                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | = | 1.728,00 € | 52 |
| Gesamt                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |   |            | 53 |
| 2.200,50 €                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |   |            |    |
| 50% je Objekt                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |   | 1.100,25   | 54 |
| €                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |   |            |    |
| Die Kosten werden entsprechend dem Antrag des Klägers hälftig den Objekten A-Straße in X und B-Straße in Y zugeordnet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |   |            | 55 |
| 2. Die Fahrtkosten sind entgegen der Ansicht des Beklagten weder um einen Privatanteil von 40% zu kürzen, noch in 2015 um einen auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entfallenden Anteil von 5% zu reduzieren.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |   |            | 56 |
| a) Die Fahrtkosten sind nicht um einen Privatanteil zu kürzen. Zwar sind bei einer privaten Mitveranlassung die Aufwendungen nach den Grundsätzen des Großen Senats in der Sache GrS 1/06 --notfalls durch Schätzung-- aufzuteilen (BFH-Beschluss vom 21.09.2009, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Jedoch entfällt eine Aufteilung, wenn die private Mitveranlassung nur in unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzuordnenden Umständen beruht (BFH-Beschluss vom 04.07.1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, Rn. 71). Zur Überzeugung des Senats wurden die Fahrten des Klägers nach X und Y durch die Erwirtschaftung der dortigen Vermietungseinkünfte veranlasst. Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung anschaulich geschildert, dass er ausschließlich für Zwecke der Vermietung nach X und Y gefahren ist und dort keine privaten Kontakte unterhält. Diese Behauptung wird durch die vom Kläger dort durchgeführten umfangreichen Arbeiten gestützt, die vom Rasenmähen bis zur Sanierung ganzer Wohnungen reichen. Ob die Besuche des Friedhofs oder der Eigentümerversammlung der Realgemeinschaft überhaupt zu einer privaten Mitveranlassung führen, kann der Senat offen lassen, da diese lediglich unbedeutend wären und damit nicht zu einer Aufteilung der Aufwendungen führen würden. |   |            | 57 |
| b) Die Zuordnung von 5% der Fahrtkosten zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft hat der Kläger nicht aufrechterhalten. Er hat im Rahmen des Klageverfahrens die gesamten Fahrtkosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht. Eine Aufteilung der Fahrtkosten zwischen den beiden Einkunftsarten muss nicht zwingend erfolgen, da deren Veranlassung durch die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zum einen bereits fraglich ist und zum anderen für diesen Fall unbedeutend wäre. Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung bekundet, dass die zunächst erfolgte Aufteilung daraus resultiere, dass er in 2015 bei der jährlichen Eigentümerversammlung der Realgemeinschaft gewesen sei. Er sei jedoch nicht wegen der Eigentümerversammlung nach X gefahren. Vielmehr habe er zufällig von dieser aus dem Info-Blättchen der Gemeinde erfahren.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |   |            | 58 |
| <b>II. Fahrtkosten zwischen den ersten Tätigkeitsstätten in X und Y</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   |            | 59 |

1. Die Kosten der Fahrten zwischen den Objekten in X und Y sind nach § 9 Abs. 3, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG mit den tatsächlichen Kosten anzusetzen. Es handelt sich insoweit nämlich nicht um Fahrten zwischen Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte, sondern um Fahrten zwischen zwei ersten Tätigkeitsstätten. 60

2. Die vom Kläger ermittelten Kosten von 0,42 € je gefahrenen Kilometer können jedoch nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden. 61

a) Zwar sieht R 9.5 Abs. 1 Satz 3 der Lohnsteuerrichtlinien vor, dass der Arbeitnehmer auf Grund der für einen Zeitraum von zwölf Monaten ermittelten Gesamtkosten für das von ihm gestellte Fahrzeug einen Kilometersatz errechnen kann, der so lange angesetzt werden darf, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern. Der Kläger kann sich hierauf jedoch nicht berufen. Die Kosten wurden nämlich weder für einen Zeitraum von 12 Monaten ermittelt, noch sind die Verhältnisse gegenüber dem vor 2010 erfolgten 3-monatigen Ermittlungszeitraum unverändert geblieben, da der Kläger in 2012 ein neues Fahrzeug erworben hat. 62

b) Auch führt die vom Kläger durchgeführte Ermittlung der Kfz-Kosten für September und Oktober 2015, die zu Kilometerkosten von 0,43 € führt, zu keiner anderen Beurteilung. Der Zeitraum von 2 Monaten ist kein ausreichender Zeitraum, um auf die Jahreskosten eines Kfz zu schließen. Dies wird im vorliegenden Fall bereits anhand der geltend gemachten Kfz-Abschreibung deutlich. Der Kläger macht 841,13 € Abschreibung für 2.957 gefahrene Kilometer geltend, was zu Kosten von 28,45 ct je Kilometer führt. Verteilt man jedoch die geltend gemachte Jahres-Abschreibung von 5.046,80 € auf die Jahresfahrleistung von 21.436 Kilometern, so entfallen 23,54 ct Abschreibung auf jeden Kilometer. Dies entspricht einer Abweichung von 20,9 %. Dies gilt entsprechend für Auswirkungen aufgrund von unterschiedlichen Tankständen zu Beginn und am Ende des Ermittlungszeitraums (bspw. leerer Tank zu Beginn und voller Tank am Ende). Diese wirken sich wesentlich stärker bei einem kurzen Ermittlungszeitraum auf die Kilometerkosten aus als bei einem längeren Zeitraum. 63

Daneben legt der Kläger eine falsche Jahres-AfA seiner Ermittlung zugrunde. Er hat das im Oktober 2011 erstmals zugelassene Kfz im November 2012 gekauft. Der Kläger legt dem Jahreswagen beim Erwerb eine Restnutzungsdauer von 4 Jahren zugrunde, da das Fahrzeug Ende 2017 einen Kilometerstand von ca. 127.000 km aufweise. Zwar ist es richtig, dass der BFH bei der Ermittlung der Nutzungsdauer von Kraftfahrzeugen bei einer jährlichen Fahrleistung von 15.000 km eine Nutzungsdauer von 8 Jahren annimmt (BFH-Urteil vom 26.07.1991 VI R 82/89, BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000), diese Ermittlung bezieht sich aber ausschließlich auf die Nutzungsdauer eines neuen PKW. Die AfA beim Erwerb eines gebrauchten Wirtschaftsguts bestimmt sich nach der gewöhnlichen Restnutzungsdauer, die unter Berücksichtigung des Alters und des voraussichtlichen Einsatzes des PKW zu schätzen ist (BFH-Beschluss vom 17.04.2001 VI B 306/00, BFH/NV 2001, 1255). Unter Berücksichtigung des Umstands, dass der Kläger das Fahrzeug eines deutschen Markenherstellers mit einem grundsätzlich langlebigen Dieselmotor fährt, schätzt der Senat bei einer Jahresfahrleistung zwischen 21.000 Km und 23.500 km die Restnutzungsdauer des Wagens auf mindestens 6 Jahre. Somit würde sich eine Jahres-AfA von 3.364,50 € ergeben (20.187,20 € Anschaffungskosten / 6 Jahre Restnutzungsdauer). 64

Damit schätzt der Senat die Kilometerkosten der Streitjahre nach § 162 der Abgabenordnung (AO) unter Einbeziehung der Kostenermittlung des Klägers für September und Oktober 2015 wie folgt (vgl. BFH-Urteil vom 07.04.1992 VI R 113/88, BFHE 167, 421, BStBl II 1992, 854): 65

|                                                         |                |    |
|---------------------------------------------------------|----------------|----|
| AfA                                                     | 3.364,50 €     |    |
| Ersatzteile                                             | 78,14 €        | 67 |
| ADAC                                                    | 89,00 €        | 68 |
| TÜV                                                     | 89,00 €        | 69 |
| Versicherung                                            | 549,92 €       | 70 |
| Steuer                                                  | 190,00 €       | 71 |
| Kraftstoff für 21.436 km (x 265,08 € / 2.957 km (s.o.)) | 1.921,63 €     | 72 |
| Gesamt                                                  | 6.282,69 €     | 73 |
| / Gesamtkilometer 21.436                                | 29,31 ct je km | 74 |

3. Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG kann der Kläger wahlweise die pauschalen Kilometersätze nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG) für PKW i.H.v. 0,30 € für jeden gefahrenen Kilometer in Abzug bringen. Der Senat legt diesen höheren Betrag seinen weiteren Berechnungen zugrunde. 75

Da der Kläger in 2015 die Fahrtkosten von X nach Y (zwischen den beiden Objekten) zusammen mit den Beschaffungsfahrten erklärt hat, sind die von ihm angegebenen 46 Fahrten aus den Beschaffungsfahrten herauszurechnen. 76

|                                                               |          |    |
|---------------------------------------------------------------|----------|----|
| <b>2015:</b> 46 Fahrten x 2 Strecken x 4 km = 368 km x 0,30 € | 110,40 € | 77 |
| 50% je Objekt                                                 | 55,20 €  |    |
| <b>2016:</b> 795 km x 0,30 €                                  | 238,50 € |    |
| 50% je Objekt                                                 | 119,25 € |    |

### III. Beschaffungsfahrten 78

Auch die vom Kläger geltend gemachten Beschaffungsfahrten sind nach § 9 Abs. 3, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer anzusetzen. Allerdings hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung bekundet, dass er im Einzelfall auch private Besorgungen anlässlich der Beschaffungsfahrten erledigt habe; eine Abgrenzung sei ihm jedoch nicht möglich. Zur Überzeugung des Senats liegt bei den Beschaffungsfahren des Klägers damit eine nicht untergeordnete private Mitveranlassung vor, was nach den Grundsätzen des Großen Senats in der Sache GrS 1/06 zu einer Aufteilung der Kosten -- notfalls durch Schätzung-- führt (BFH-Beschluss vom 21.09.2009, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Der Senat hält hier, mangels anderweitiger Erkenntnisse, die hälftige Aufteilung der Kosten für sachgerecht (vgl. BFH-Urteil vom 24.02.2011 VI R 12/10, BFHE 233, 123, BStBl II 2011, 796, a.E.). 79

Damit ergeben sich nachfolgende Kosten für Beschaffungsfahrten, die entsprechend den Anträgen des Klägers auf die Objekte verteilt werden. 80

|                                                                |          |    |
|----------------------------------------------------------------|----------|----|
| <b>2015:</b> 2.838 km - 368 km (Fahrten Y s.o.) x 0,30 € x 50% | 370,50 € | 81 |
| 58% B-Straße, Y                                                | 214,89 € |    |
| 40% A-Straße , X                                               | 148,20 € |    |
| 1% C-Straße 199, Z                                             | 3,71 €   |    |
| 1% D-Straße, Z                                                 | 3,71 €   |    |

|                                      |          |    |
|--------------------------------------|----------|----|
| <b>2016:</b> 2.077 km x 0,30 € x 50% | 311,55 € | 82 |
| 57% B-Straße, Y                      | 177,58 € |    |
| 40% A-Straße , X                     | 124,62 € |    |
| 2% C-Straße 199, Z                   | 6,23 €   |    |
| 1% D-Straße, Z                       | 3,12 €   |    |

#### IV. Kosten der selbstgenutzten Wohnung in X 83

Der Kläger unterhält in X eine doppelte Haushaltsführung, deren Kosten nach § 9 Abs. 3, § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Werbungskosten bei den Einkünften der Objekte X und Y zu berücksichtigen sind. 84

Im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG hat der Kläger außerhalb der Orte seiner ersten Tätigkeitsstätte in X einen eigenen Hausstand in Z und wohnt aber zusätzlich in X. Z ist aber weiterhin der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Klägers (vgl. BFH-Urteil vom 28.03.2012 VI R 25/11, BFHE 237, 429, BStBl II 2012, 831). Der Kläger geht in Z seiner Haupterwerbstätigkeit als Arbeitnehmer nach, unterhält in Z eine umfassender eingerichtete Wohnung und hat dort auch seine Freundin. 85

Die Kosten der 100 m<sup>2</sup> großen Wohnung ermitteln sich anhand der anteiligen Aufwendungen des 268 m<sup>2</sup> großen Objekts A-Straße. Dies entspricht einem Anteil von 37,3 %, der auf die Kosten der doppelten Haushaltsführung entfällt. 86

| Aufwendungen                    | 2015       | 2016       | 87 |
|---------------------------------|------------|------------|----|
| Erhaltungsaufwendungen          | 603,00 €   | 608,00 €   |    |
| umlagefähige Kosten             | 3.435,00 € | 3.223,00 € |    |
| Gesamt                          | 4.038,00 € | 3.831,00 € |    |
| 37,3% doppelte Haushaltsführung | 1.506,17 € | 1.428,96 € |    |

Die Kosten der doppelten Haushaltsführung sind durch die beiden Objekte A-Straße und B-Straße veranlasst und entsprechend der Aufteilung durch den Kläger zu je 50% den Objekten zuzuordnen. 88

Wie bereits zu den Fahrtkosten unter A.I.2. ausgeführt, steht zur Überzeugung des Senats fest, dass hinsichtlich der Fahrten nach X keine relevante private Mitveranlassung besteht. Daher ist auch hinsichtlich der Kosten der doppelten Haushaltsführung entgegen der Ansicht des Beklagten kein Privatanteil in Abzug zu bringen. 89

| Aufwendungen              | 2015       | 2016       |
|---------------------------|------------|------------|
| Doppelte Haushaltsführung | 1.506,17 € | 1.428,96 € |
| A-Straße                  | 753,09 €   | 714,48 €   |
| B-Straße                  | 753,09 €   | 714,48 €   |

 90

## V. Verpflegungsmehraufwand 91

Die vom Kläger geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen sind nicht als Werbungskosten abziehbar. § 9 Abs. 3, § 9 Abs. 4a Sätze 12 und 6 EStG bestimmen, dass im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung der Abzug auf die ersten 3 Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt ist. Die doppelte Haushaltsführung besteht hier jedoch bereits seit Jahren. Auch liegt keine mindestens 4-wöchige Unterbrechung der Vermietungstätigkeit des Klägers in X vor, nach der der 3-Monatszeitraum erneut zu laufen begonnen hätte (§ 9 Abs. 4a Satz 7 EStG). 92

## VI. Übernachtungskosten (-pauschale) in X 93

Der Kläger kann neben den Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung keine Pauschalen für Übernachtungskosten geltend machen. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG werden die Übernachtungskosten in tatsächlicher Höhe für beruflich veranlasste Übernachtungen gewährt, wenn die Tätigkeitsstätte nicht die erste Tätigkeitsstätte ist. Hier wird der Kläger aber gerade an der ersten Tätigkeitsstätte tätig. Daneben sieht die Vorschrift Pauschalen nicht vor. Im Übrigen wurden die Übernachtungskosten bereits im Rahmen der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt. 94

## VII. Arbeitszimmer 95

Dem Kläger steht der Abzug der Kosten für sein im Keller belegenes Arbeitszimmers im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu. 96

Zur Überzeugung des Senats sind die Aufwendungen durch die Erzielung der Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung veranlasst und damit nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen. Eine relevante private Mitveranlassung sieht der Senat als nicht gegeben an. 97

Das Zimmer ist nach seiner auf den eingereichten Fotografien erkennbaren Einrichtung mit Schreibtisch, Computer, Drucker, Regalen, Aktenordnern und Beistelltisch wie ein typisches Arbeitszimmer eingerichtet. Zwar handelt es sich hierbei um aktuelle Fotos, doch hat der Kläger glaubhaft bekundet, dass die Einrichtung – mit Ausnahme des zweiten (kleinen) 98

Schreibtischs – in den Streitjahren genauso gewesen sei.

Die Einlassung des Klägers, er verwalte das teilweise zu eigenen Wohnzwecken genutzte Objekt C-Straße nicht im Arbeitszimmer, sondern in seiner Wohnung, hält der Senat für nicht glaubhaft und für das Bemühen des Klägers, die private Mitbenutzung des Arbeitszimmers aufgrund der Verwaltung der eigenen Wohnung kleinzureden. Doch selbst bei einer Verwaltung der selbstgenutzten Wohnung im Arbeitszimmer wäre aufgrund der Vielzahl der zu verwaltenden fremdvermieteten Wohnungen eine hierin ggf. liegende private Mitbenutzung von untergeordneter Bedeutung. Der Kläger verwaltet 12 Wohneinheiten, von denen er eine zu privaten Wohnzwecken nutzt. Setzt man letztere ins Verhältnis zur Gesamtzahl der Wohneinheiten, so entfallen auf die selbstgenutzte Wohnung 8,3 %. Weitergehend ist jedoch zu berücksichtigen, dass bei der privaten Wohnung wesentlich weniger Verwaltungsarbeiten anfallen: Es sind die Mietzahlungen nicht zu überprüfen, keine Mietverträge abzuschließen, keine Mietstreitigkeiten zu betreuen etc. Der Senat geht insoweit von einer evtl. privaten Nutzung von deutlich unter 5 % aus, die unbedeutend ist. 99

Der Senat kann offen lassen, ob es sich bei dem vom Kläger genutzten Kellerraum um ein häusliches Arbeitszimmer handelt (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.2014 VIII R 3/12, BFHE 248, 10, BStBl II 2015, 382). Denn die Aufwendungen überschreiten nicht den gesetzlichen Höchstbetrag für ein häusliches Arbeitszimmer von 1.250 € nach § 9 Abs. 5 Satz 1, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG. Auch ist die weitere Abzugsvoraussetzung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG erfüllt, da dem Kläger für die Erledigung der Verwaltungsarbeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Insbesondere ist die Wohnung in X hierfür nicht ausgelegt, da der Kläger diese in den Streitjahren sukzessive saniert und nur als Schlafstätte genutzt hat. 100

Bei der Ermittlung der Höhe der abziehbaren Aufwendungen für das Arbeitszimmer ist der Fläche des Arbeitszimmers (20 m<sup>2</sup>) die gesamte Wohnfläche des Objektes zuzüglich der Fläche des im Keller belegenen Arbeitszimmers gegenüberzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.2014 VIII R 3/12, BFHE 248, 10, BStBl II 2015, 382). 101

Die anzuwendenden Prozentsätze ermitteln sich wie folgt: 102

Flächenanteile C-Straße (gerundet) 103

Erdgeschoss 86 m<sup>2</sup> = 45,5% 104

Arbeitszimmer 20 m<sup>2</sup> = 10,5% 105

Obergeschoss fremdvermietet = 44% 106

Gesamtwohnfläche 189 m<sup>2</sup> = 100% 107

Nebenkosten nach Personen 108

25% entfallen auf 106 m<sup>2</sup> (86 m<sup>2</sup> + 20 m<sup>2</sup>) – auf 20 m<sup>2</sup> entfallen 4,72% 109

Nebenkosten nach Verbrauch 110

21% entfallen auf 106 m<sup>2</sup> (86 m<sup>2</sup> + 20 m<sup>2</sup>) – auf 20 m<sup>2</sup> entfallen 3,96% 111

Die Kosten sind entsprechend der Bestimmung des Klägers mit 50 % dem Objekt B-Straße, mit 45 % dem Objekt A-Straße und mit 5 % dem Objekt D-Straße zuzuordnen. 112

| Aufwendungen 2015      | Gesamt            | Anteil | Arbeitsz.       | Anteil | VuV               |
|------------------------|-------------------|--------|-----------------|--------|-------------------|
| AfA                    | 4.708,00 €        | 10,5%  | 494,34 €        | 44 %   | 2.071,52 €        |
| Erhaltungsaufwendungen | 5,00              | 10,5%  | 0,53 €          |        | 2,20 €            |
| Nebenkosten            | 3.077 €           | 10,5%  | 323,09 €        | 44%    | 1.353,88 €        |
| Sonst. Aufwand         | 65,00 €           |        |                 | 100%   | 65,00 €           |
| <b>Gesamt</b>          | <b>7.855,00 €</b> |        | <b>817,95 €</b> |        | <b>3.492,60 €</b> |
| B-Straße               |                   | 50%    | 408,98 €        |        |                   |
| A-Straße               |                   | 45%    | 368,08 €        |        |                   |
| D-Straße               |                   | 5%     | 40,90 €         |        |                   |

113

| Aufwendungen 2016      | Gesamt             | Anteil | Arbeitsz.       | Anteil | VuV                |
|------------------------|--------------------|--------|-----------------|--------|--------------------|
| AfA                    | 4.708,00 €         | 10,5%  | 494,34 €        | 44 %   | 2.071,52 €         |
| Geldbeschaffung        | 106,00 €           | 10,5%  | 11,13 €         | 44%    | 46,64 €            |
| Erhaltungsaufwendungen | 3.228,00 €         | 10,5%  | 338,94 €        | 44%    | 1.420,32 €         |
| Nebenkosten – Fläche   | 2.101,00 €         | 10,5%  | 220,61 €        | 44%    | 924,44 €           |
| Nebenkosten – Personen | 1.178,00 €         | 4,72%  | 55,60 €         | 75%    | 883,50 €           |
| Nebenkost. – Verbrauch | 2.128,00 €         | 3,96%  | 84,27 €         | 79%    | 1.681,12 €         |
| Sonst. Aufwand         | 65,00 €            |        |                 | 100%   | 65,00 €            |
| <b>Gesamt</b>          | <b>21.369,00 €</b> |        | <b>1.204,89</b> |        | <b>10.585,14 €</b> |
| B-Straße               |                    | 50%    | 602,44 €        |        |                    |
| A-Straße               |                    | 45%    | 542,20 €        |        |                    |
| D-Straße               |                    | 5%     | 60,24 €         |        |                    |

114

## VIII. Vertrauensschutz

115

116

Der Kläger kann sich selbst aufgrund einer abweichenden jahrelangen anderen steuerlichen Beurteilung durch den Beklagten nicht auf die Grundsätze des Vertrauensschutzes berufen. Die Finanzbehörden haben grundsätzlich in jedem Jahr die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen (erneut) zu prüfen und rechtlich zu würdigen. Eine als falsch erkannte Auffassung müssen sie grundsätzlich aufgeben, auch wenn der Steuerpflichtige auf diese Rechtsauffassung vertraut haben sollte (BFH-Beschluss vom 12.07.2006 IV B 9/05, BFH/NV 2006, 2028 m.w.N.). Besondere Umstände, die eine abweichende Beurteilung im vorliegenden Fall rechtfertigen könnten sind weder vorgetragen, noch aus dem Akteninhalt ersichtlich.

**B.** 117

**Zusammenstellung der Änderungen** 118

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2015 119

| <b>2015</b>               |                   |                   |                   | 120 |
|---------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-----|
| <b>A-Straße, X</b>        | <b>erklärt</b>    | <b>FA</b>         | <b>Urteil</b>     |     |
| Einnahmen                 | 13.620,00 €       | 13.620,00 €       | 13.620,00 €       |     |
| Erhaltungsaufwendungen    | - 603,00 €        | - 603,00 €        | - 603,00 €        |     |
| Nebenkosten               | - 2.851,00 €      | - 2.851,00 €      | - 3.435,00 €      |     |
| abzgl. selbstgen. Wohnung |                   |                   | 1.506,17 €        |     |
| Inserate                  | - 17,00 €         | - 17,00 €         | - 17,00 €         |     |
| Verpflegungsmehraufwand   | - 384,00 €        |                   |                   |     |
| Übernachungskosten        | - 400,00 €        |                   |                   |     |
| Fahrtkosten - X           | - 3.103,00 €      | - 665,00 €        | - 1.008,00 €      |     |
| Fahrten X – Y             |                   |                   | - 55,20 €         |     |
| Beschaffungsfahrten       | - 248,00 €        | - 248,00 €        | - 148,20 €        |     |
| doppelte Haushaltsführung |                   |                   | - 753,09 €        |     |
| sonst. Aufwand            | - 243,00 €        | - 243,00 €        | - 243,00 €        |     |
| Arbeitszimmer             |                   |                   | - 368,08 €        |     |
| <b>Summe</b>              | <b>5.771,00 €</b> | <b>8.993,00 €</b> | <b>8.495,60 €</b> |     |

|               |            |  |  |
|---------------|------------|--|--|
| laut Anlage V | 6.171,00 € |  |  |
| Differenz     | 400,00 €   |  |  |

|                                   |                   |                   |                   |
|-----------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| <b>2015</b><br><b>B-Straße, Y</b> | <b>erklärt</b>    | <b>FA</b>         | <b>Urteil</b>     |
| Einnahmen                         | 16.658,00 €       | 16.658,00 €       | 16.658,00 €       |
| Erhaltungsaufwendungen            | - 965,00 €        | - 965,00 €        | - 965,00 €        |
| Nebenkosten                       | - 5.866,00 €      | - 5.866,00 €      | - 5.866,00 €      |
| Inserate                          | - 6,00 €          | - 6,00 €          | - 6,00 €          |
| Verpflegungsmehraufwand           | - 345,60 €        |                   |                   |
| Übernachungskosten                | - 360,00 €        |                   |                   |
| Fahrtkosten Y                     | - 2.793,00 €      | - 598,43 €        | - 1.008,00 €      |
| Fahrten Mengersh. - X             |                   |                   | - 55,20 €         |
| Beschaffungsfahrten               | - 360,00 €        | - 360,00 €        | - 214,89 €        |
| doppelte Haushaltsführung         |                   |                   | - 753,09 €        |
| sonst. Aufwand                    | - 243,00 €        | - 243,00 €        | - 243,00 €        |
| Arbeitszimmer                     |                   |                   | - 408,98 €        |
| <b>Summe</b>                      | <b>5.719,40 €</b> | <b>8.619,57 €</b> | <b>7.137,85 €</b> |
| laut Anlage V                     | 6.080,00 €        |                   |                   |
| Differenz                         | 360,60 €          |                   |                   |

121

|                                   |                |            |               |
|-----------------------------------|----------------|------------|---------------|
| <b>2015</b><br><b>C-Straße, Z</b> | <b>erklärt</b> | <b>FA</b>  | <b>Urteil</b> |
| Einnahmen                         | 5.250,00 €     | 5.250,00 € | 5.250,00 €    |

122

|                        |                 |                   |                   |
|------------------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| AfA                    | - 2.566,00 €    | - 2.072,00 €      | - 2.072,00 €      |
| Erhaltungsaufwendungen | - 3,00 €        | - 2,00 €          | - 2,00 €          |
| Nebenkosten            | - 1.675,00 €    | - 1.354,00 €      | - 1.354,00 €      |
| Beschaffungsfahrten    |                 |                   | - 3,71 €          |
| sonst. Aufwand         | - 65,00 €       | - 65,00 €         | - 65,00 €         |
| Arbeitszimmer          |                 |                   |                   |
| <b>Summe</b>           | <b>941,00 €</b> | <b>1.757,00 €</b> | <b>1.753,29 €</b> |
| laut Anlage V          | 941,00 €        |                   |                   |

| <b>2015</b>                      | <b>erklärt</b>     | <b>FA</b>          | <b>Urteil</b>      |
|----------------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| <b>D-Straße, Z</b>               |                    |                    |                    |
| Einnahmen                        | 4.797,00 €         | 4.797,00 €         | 4.797,00 €         |
| AfA                              | - 807,00 €         | - 807,00 €         | - 807,00 €         |
| Erhaltungsaufwendungen           | - 250,00 €         | - 250,00 €         | - 250,00 €         |
| Nebenkosten                      | - 1.964,00 €       | - 1.964,00 €       | - 1.964,00 €       |
| Beschaffungsfahrten              |                    |                    | - 3,71 €           |
| sonst. Aufwand                   | - 67,00 €          | - 67,00 €          | - 67,00 €          |
| Arbeitszimmer                    |                    |                    | - 40,90 €          |
| <b>Summe</b>                     | <b>1.709,00 €</b>  | <b>1.709,00 €</b>  | <b>1.664,39 €</b>  |
| laut Anlage V                    | 1.709,00 €         |                    |                    |
| <b>Einkünfte VuV gesamt 2015</b> | <b>14.901,00 €</b> | <b>21.078,57 €</b> | <b>19.051,13 €</b> |

123

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2016

124

125

| <b>2016</b>               |                   |                   |                   |
|---------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| <b>A-Straße, X</b>        | <b>erklärt</b>    | <b>FA</b>         | <b>Urteil</b>     |
| Einnahmen                 | 11.088,00 €       | 11.088,00 €       | 11.088,00 €       |
| Erhaltungsaufwendungen    | - 608,00 €        | - 608,00 €        | - 608,00 €        |
| Nebenkosten               | - 2.851,00 €      | - 2.851,00 €      | - 3.223,00 €      |
| abzgl. selbstgen. Wohnung |                   |                   | 1.428,96 €        |
| Inserate                  | - 6,00 €          | - 6,00 €          | - 6,00 €          |
| Verpflegungsmehraufwand   | - 135,00 €        |                   |                   |
| Übernachungskosten        | - 144,00 €        |                   |                   |
| Fahrtkosten X             | - 2.311,00 €      | - 691,00 €        | - 1.100,25 €      |
| Fahrten X - Y             |                   |                   | - 119,25 €        |
| Beschaffungsfahrten       | - 312,00 €        | - 312,00 €        | - 124,62 €        |
| doppelte Haushaltsführung |                   |                   | - 714,48 €        |
| sonst. Aufwand            | - 499,00 €        | - 499,00 €        | - 499,00 €        |
| Arbeitszimmer             |                   |                   | - 542,20 €        |
| <b>Summe</b>              | <b>4.222,00 €</b> | <b>6.121,00 €</b> | <b>5.580,16 €</b> |
| laut Anlage V             | 4.222,00 €        |                   |                   |

| <b>2016</b>            |                |              |               |
|------------------------|----------------|--------------|---------------|
| <b>B-Straße, Y</b>     | <b>erklärt</b> | <b>FA</b>    | <b>Urteil</b> |
| Einnahmen              | 16.139,00 €    | 16.139,00 €  | 16.139,00 €   |
| Erhaltungsaufwendungen | - 1.431,00 €   | - 1.431,00 € | - 1.431,00 €  |
| Nebenkosten            | - 4.880,00 €   | - 4.880,00 € | - 4.880,00 €  |
| Inserate               | - 23,00 €      | - 23,00 €    | - 23,00 €     |

|                           |                   |                   |                   |
|---------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Verpflegungsmehraufwand   | - 432,00 €        |                   |                   |
| Übernachungskosten        | - 405,00 €        |                   |                   |
| Fahrtkosten - Y           | - 2.311,00 €      | - 691,00 €        | - 1.100,25 €      |
| Fahrten Y - X             |                   |                   | - 119,25 €        |
| Beschaffungsfahrten       | - 355,00 €        | - 355,00 €        | - 177,58 €        |
| Doppelte Haushaltsführung |                   |                   | 714,48 €          |
| sonst. Aufwand            | - 499,00 €        | - 499,00 €        | - 499,00 €        |
| Arbeitszimmer             |                   |                   | - 602,44 €        |
| <b>Summe</b>              | <b>5.803,00 €</b> | <b>8.260,00 €</b> | <b>8.020,96 €</b> |
| laut Anlage V             | 5.802,00 €        |                   |                   |
| Differenz                 | - 1,00 €          |                   |                   |

| <b>2016</b>                 |                 |                   |                   |
|-----------------------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| <b>C-Straße, Z</b>          | <b>erklärt</b>  | <b>FA</b>         | <b>Urteil</b>     |
| Einnahmen                   | 9.250,00 €      | 9.250,00 €        | 9.250,00 €        |
| AfA                         | - 2.566,00 €    | - 2.072,00 €      | - 2.072,00 €      |
| Geldbeschaffung             | - 58,00 €       | - 47,00 €         | - 47,00 €         |
| Erhaltung direkt zugeordnet | - 125,00 €      | - 125,00 €        | - 125,00 €        |
| Erhaltung flächenmäßig      | - 1.759,00 €    | - 1.420,00 €      | - 1.420,00 €      |
| Nebenkosten flächenabh.     | - 1.145,00 €    | - 924,00 €        | - 924,00 €        |
| Nebenkosten personenabh.    | - 884,00 €      | - 884,00 €        | - 884,00 €        |
| Nebenkosten verbrauchsabh   | - 1.839,00 €    | - 1.839,00 €      | - 1.839,00 €      |
| Beschaffungsfahrten         |                 |                   | - 12,00 €         |
| <b>Summe</b>                | <b>874,00 €</b> | <b>1.939,00 €</b> | <b>1.927,00 €</b> |

|               |          |  |  |
|---------------|----------|--|--|
| laut Anlage V | 874,00 € |  |  |
|---------------|----------|--|--|

|                                  |                    |                    |                    |     |
|----------------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|-----|
| <b>2016</b>                      |                    |                    |                    | 128 |
| <b>D-Straße, Z</b>               | <b>erklärt</b>     | <b>FA</b>          | <b>Urteil</b>      |     |
| Einnahmen                        | 5.052,00 €         | 5.052,00 €         | 5.052,00 €         |     |
| AfA                              | - 807,00 €         | - 807,00 €         | - 807,00 €         |     |
| Erhaltungsaufwendungen           | - 250,00 €         | - 250,00 €         | - 250,00 €         |     |
| Nebenkosten                      | - 1.455,00 €       | - 1.455,00 €       | - 1.455,00 €       |     |
| Beschaffungsfahrten              | - 6,00 €           | - 6,00 €           | - 6,00 €           |     |
| sonst. Aufwand                   | - 199,00 €         | - 199,00 €         | - 125,00 €         |     |
| Arbeitszimmer                    |                    |                    | - 60,24 €          |     |
| Summe                            | 2.335,00 €         | 2.335,00 €         | 2.348,76 €         |     |
| laut Anlage V                    | 2.335,00 €         |                    |                    |     |
| <b>Einkünfte VuV gesamt 2016</b> | <b>13.233,00 €</b> | <b>18.655,00 €</b> | <b>17.876,87 €</b> |     |

**C.** 129

Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten auferlegt; er wird auf die ihn treffende Verpflichtung aus § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO hingewiesen. 130

**D.** 131

Die Kosten waren nach § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO entsprechend dem Verhältnis des Obsiegens und Unterliegen zwischen den Beteiligten aufzuteilen. 132

**E.** 133

Gründe für die Zulassung der Revision im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. Das Urteil beruht auf einer tatrichterlichen Würdigung der Umstände des Einzelfalls unter Beachtung der hierzu ergangenen Rechtsprechung des BFH. 134

