
Datum: 15.05.2025
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 1916/21 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2025:0515.12K1916.21F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2019 vom 28.01.2021 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 14.07.2021 wird dahingehend geändert, dass die festgestellten laufenden Einkünfte (Gesamthand) aus Vermietung und Verpachtung um X € gemindert werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 85 % und der Beklagte zu 15 %.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist, inwieweit für den Feststellungszeitraum 2019 (Streitjahr) Fahrtkosten, Unterbringungskosten und Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden können.

1

2

3

Die Klägerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die im Streitjahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung von zwei Ferienwohnungen in E erzielte, und zwar aus der Wohnung Nr. 1, Wohnung 1, in der A-Straße 1, einer möblierten Zwei-Zimmer-Wohnung mit einer Wohnfläche von 54 m² in einem 1967 errichteten Gebäude, sowie aus der Wohnung Nr. 2 in der B-Straße 2, ebenfalls einer möblierten Zwei-Zimmer-Wohnung mit einer Wohnfläche von 55 m² in einem 1978 errichteten Gebäude. Gesellschafter der GbR waren und sind Herr A 1 (A 1, geb. 1946) und sein Sohn Herr A 2 (A 2, geb. 1975) mit einer Beteiligung von jeweils 50 %.

Das Wohnungseigentum an der Wohnung Nr. 1 hatten die Gesellschafter mit notariellem Kaufvertrag vom 26.08.2000 erworben. Der Übergang von Nutzen und Lasten erfolgte zum 01.10.2000. Die Wohnung wurde bis einschließlich 2013 von den Gesellschaftern selbstgenutzt und ab 2014 vermietet. Hinsichtlich der Wohnung Nr. 1 schloss die Klägerin beginnend zum 01.02.2014 einen Vermittlungsvertrag mit der L-GmbH, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. 4

Die Wohnung Nr. 2 wurde mit Kaufvertrag vom 31.05.2019, auf den Bezug genommen wird, von A 1 und A 2 erworben. Ausweislich § 4 des Kaufvertrages bestanden bei dem Objekt verschiedene Mängel. Die Vermietung dieser Wohnung erfolgt über die Appartementvermietung R. Nach einer Bestätigung der Appartementvermietung R vom 1.12.2021 müssen die Mängel und die Reparaturen grundsätzlich bei Herrn A gemeldet werden, der sich persönlich darum kümmere. 5

A 1 und A 2 sind zudem Eigentümer des mit Kaufvertrag vom 11.01.2014 zu gleichen Teilen erworbenen Wohnungseigentums an der Wohnung Nr. 3 in der B-Straße 2. Die Anschaffungskosten dieses Wohnungseigentums betragen insgesamt X €. Diese Wohnung wird von den Gesellschaftern der Klägerin bei Aufenthalten in E genutzt und nicht vermietet. Die Kosten der Wohnung beliefen sich im Streitjahr auf insgesamt X €. 6

Die Klägerin machte seit Beginn der Vermietung in 2014 jährlich Reisekosten nach E in Zusammenhang mit Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten als Werbungskosten geltend (2014: X €, 2015: X €, 2016: X €, 2018: X €). 7

Für das Streitjahr sind die Einzelheiten zu diesen Aufenthalten/Arbeiten kontrovers. Nach Angaben der Klägerin hielt sich der Gesellschafter A 1 im Streitjahr zusammen mit seiner Ehefrau 8

- vom 01.01. bis 05.01.2019 (Anreise bereits am 3.12.2018), 9

- vom 12.02. bis 19.02.2019, 10

- vom 30.04. bis 06.05.2019, 11

- vom 21.05. bis 30.05.2019 und 12

- vom 02.08. bis 07.08.2019 13

in E auf, um Reinigungs- und Instandhaltungsarbeiten an der Wohnung Nr. 1 durchzuführen und an Eigentümerversammlungen teilzunehmen, sowie 14

- vom 12.08. bis 20.08.2019, 15

- vom 15.09. bis 24.09.2019, 16

- vom 02.10. bis 05.10.2019,	17
- vom 06.10. bis 19.10.2019 und	18
- vom 28.12. bis 31.12.2019 (Abreise in 2020),	19
um Reinigungs- und Instandhaltungsarbeiten an der Wohnung Nr. 2 durchzuführen sowie an Eigentümerversammlungen teilzunehmen.	20
Darüber hinaus verbrachten A 1 und seine Ehefrau, insoweit unstreitig, anschließend an die Aufenthalte zu Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten an 54 Tagen wie folgt ihren Urlaub in E:	21
- vom 06.01. bis 16.01.2019,	22
- vom 20.02. bis 04.03.2019,	23
- vom 31.05. bis 03.06.2019,	24
- vom 25.09. bis 30.09.2019 und	25
- vom 20.10. bis 08.11.2019.	26
Der Gesellschafter A 2 hielt sich nach den Angaben der Klägerin zusammen mit seiner Ehefrau	27
- vom 26.12. bis 31.12.2019 (6 Tage, Abreise in 2020)	28
für Reinigungs- und Instandhaltungsarbeiten in E auf.	29
Während dieser Zeiträume der Reinigungs- und Instandhaltungsarbeiten war, insoweit unstreitig, die Wohnung Nr. 1	30
- vom 28.12.2018 bis zum 03.01.2019,	31
- vom 29.05. bis zum 1.06.2019 und	32
- vom 3.07. bis zum 21.08.2019	33
vermietet, die Wohnung Nr. 2 war in der Zeit	34
- vom 04.08. bis zum 11.08.2019,	35
- vom 11.08. bis zum 24.08.2019,	36
- vom 10.09. bis zum 1.09.3019,	37
- vom 18.09. bis zum 02.10.2019,	38
- vom 02.10. bis zum 07.10.2019,	39
- vom 07.10. bis zum 16.10.2019,	40
- vom 16.10. bis zum 19.10.2019,	41
	42

- vom 20.10. bis zum 24.10.2019 und
 - vom 3.12. bis zum 31.12.2019 43
- vermietet. Wegen der übrigen Vermietungszeiten wird auf die Schriftsätze der Klägerin (nebst Anlagen) verwiesen. 44
- In der am 10.12.2020 abgegebenen Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensbesteuerung 2019 wurden für die Wohnung Nr. 1 Reisekosten und Verpflegungsmehraufwendungen i.H.v. X € als Werbungskosten der Gesamthand geltend gemacht. Diese setzten sich zusammen aus X € Bahnkosten, X € Fahrtkosten (X gefahrenen km x 0,30 €) sowie 1.488,00 € für Verpflegungsmehraufwendungen (26 Tage x 2 Personen x 24,00 €, 10 Tage x 2 Personen x 12,00 €). Für die Wohnung Nr. 2 wurden Reisekosten und Verpflegungsmehraufwendungen i.H.v. X € als Werbungskosten der Gesamthand geltend gemacht. Diese setzten sich zusammen aus X € Bahnkosten, X € Fahrtkosten (X gefahrenen km x 0,30 €) sowie 1.986,00 € für Verpflegungsmehraufwendungen (35 Tage x 2 Personen x 24,00 €, 12 Tage x 2 Personen x 12,00 €). 45
- Der Beklagte stellte mit Bescheid vom 28.01.2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf insgesamt -X € fest.. Die geltend gemachten Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen wurden mit der Begründung, dass aus den eingereichten Belegen ersichtlich sei, dass der Aufenthalt an insgesamt 83 Tagen für zwei Personen nicht ausschließlich durch die Renovierungsarbeiten veranlasst sei, nicht berücksichtigt. 46
- Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Sie trug vor, dass die Ferienwohnungen bereits älter seien (55 bzw. 45 Jahre) und die Gesellschafter daher häufig vor Ort sein müssten. Es bestünden Verpflichtungen gegenüber der Gebäude- und Hausratversicherung, der Hausverwaltung und der Wohngemeinschaft. Die Wohnungen müssten winterfest gemacht werden, im Frühjahr müssten Garten- und Balkonmöbel und Zubehör gereinigt und repariert werden und in den Wintermonaten müssten die Leitungen laut Hausverwaltung mindestens alle vier Wochen gespült werden. Die Wohnung Nr. 2 sei mit erheblichem Renovierungsbedarf erworben worden. Zudem würden die Wohnungen durch die ständig wechselnden Mieter stark strapaziert. Handwerker seien in E sehr schwer zu finden und würden auch nur zu stark überhöhten Preisen arbeiten. Daher würden viele Reparaturen in Eigenleistung verrichtet. Die Klägerin fügte diesem Schreiben Belege über die Kosten [] nach E sowie eine Berechnung der Fahrtkosten/Verpflegungsmehraufwendungen und Beschreibungen der einzelnen Tätigkeiten bei, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, und beantragte erneut die Berücksichtigung der Reisekosten. 47
- Der Beklagte wies mit Schreiben vom 08.03.2021 darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) im Urteil vom 25.11.1993 IV R 37/97 entsprechende Kosten nur abzugsfähig seien, wenn dargelegt werden würde, dass der Aufenthalt in den Ferienwohnungen während der normalen Arbeitszeit vollständig durch Arbeiten für die Wohnungen bedingt gewesen sei. Die Erläuterungen und Belege der Klägerin belegten zwar, dass der Gesellschafter A 1 sich für Erhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten in E aufgehalten hätte, aber nicht, dass die Aufenthaltstage ausschließlich mit den aufgeführten Arbeiten ausgefüllt gewesen seien. Es seien bei der Prüfung der Unterlagen und Belege Ungereimtheiten festgestellt worden, die dazu geführt hätten, dass die rein berufliche Veranlassung der Reise nicht erkennbar gewesen sei. Es könne nicht ausgeschlossen 48

werden, dass die Zeit während dieses Aufenthalts auch zu Erholungszwecken in der nicht vermieteten ausschließlich für private Zwecke zur Verfügung stehenden Wohnung Nr. 3 genutzt worden sei. Dies ergebe sich auch aus den vorgelegten Nachweisen bezüglich der Fahrtkosten. Mangels objektiven Aufteilungsmaßstabes könne ein Abzug der Kosten insgesamt nicht erfolgen.

Am 12.03.2021 teilte der Gesellschafter A 1 telefonisch mit, es sei mit der Hausverwaltung der Ferienwohnungen vereinbart, dass diese ihn bei Mängeln oder Störungen benachrichtigen würde. Er reise dann selber an, um die Mängel zu beseitigen. Oft wisse er aber im Vorfeld nicht, wo genau die Probleme lägen und müsse dann zeitweise auch nochmal abreisen, um passendes Werkzeug zu beschaffen; so sei es am 06.10. der Fall gewesen. Er reise zeitweise mit seiner Ehefrau an, die ihm dann bei den Reparaturarbeiten zur Hand gehen würde. Seltener würde eine Anreise mit A 2 erfolgen. Natürlich würde er beim Streichen in den Trocknungszeiten [„.....“] Die Zeit, die für Erholung genutzt worden sei, würde sich jedoch bei einem zweiwöchigen Aufenthalt auf wenige Stunden belaufen.

49

Mit Schreiben vom 18.03.2021 trug die Klägerin ergänzend vor, dass es bei einzelnen Arbeitsschritten, die zum Teil auch nur zu zweit durchgeführt werden könnten, nicht möglich sei, die Tage vollständig mit den zu verrichtenden Tätigkeiten zu füllen. Material und Werkzeug müsse mangels Verfügbarkeit in E und zum Teil in O besorgt werden. Dies sei auch der Grund für die vom Beklagten angeführten Ungereimtheiten bei der An- und Abreise. Hinsichtlich der Reisekosten für die Zeit vom 06.10. bis 19.10.2019 führte sie aus, dass Stemmarbeiten angefallen seien, da die Fliesen im Duschwannenbereich hätten entfernt werden müssen. Fliesen, sonstiges Material und Werkzeug seien in O besorgt worden, da in E keine passenden Fliesen lieferbar gewesen seien. Es seien Maurer- und Fliesenlegearbeiten mit zwischenzeitlichen Trocknungszeiten angefallen. Abschließend seien Verfugungs-, Putz- und Reinigungsarbeiten erforderlich gewesen. A 1 habe zwischendurch zur Beschaffung des Materials nach O zurückfahren müssen. Die als Werbungskosten aufgeführten Reisekosten seien ausschließlich aus Gründen der Vermietung und zur Instandsetzung bzw. für die Verwaltung der Ferienwohnungen durchgeführt worden. Sie hätten nicht in einer typischen Reisezeit gelegen, sondern seien oftmals kurzfristig auf Grund festgestellter Mängel erfolgt. Zudem sei zu berücksichtigen, dass beide Eigentümer eine handwerkliche Ausbildung hätten und daher auch in der Lage seien, die Reparaturen selbst durchzuführen.

50

Mit Einspruchsentscheidung vom 14.07.2021 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen Folgendes aus: Die Rechtsprechung habe bislang für die Beurteilung der Frage, ob für eine Reise zu betriebsbezogenen Reisezielen in nicht unerheblichem Umfang Gründe der privaten Lebensführung eine Rolle gespielt hätten, in erster Linie auf den Zweck der Reise abgestellt. Der Zweck der Fahrten zu den Ferienwohnungen durch den Gesellschafter A 1 sei unstrittig unter anderem die Instandsetzung der Wohnungen für Vermietungszwecke. Enthalte eine Reise abgrenzbare berufliche und auch private Veranlassungsbeiträge, die jeweils nicht von völlig untergeordneter Bedeutung seien, so sei nur der beruflich veranlasste Teil der Reisekosten zum Abzug zugelassen. Allerdings setze der Abzug von Reisekosten voraus, dass sie nach objektiven und einfach nachprüfbaren Kriterien unmittelbar dem beruflichen Bereich zugeordnet werden könnten. Dies sei bei einer nicht unerheblichen privaten Mitveranlassung nicht der Fall. Die beruflichen Zeiteile des Aufenthalts seien wegen der eingeschränkten Verifikationsmöglichkeiten als Aufteilungsmaßstab unbrauchbar. Die von der Klägerin erklärte Dauer der Aufenthalte stehe in einem ungewöhnlichen Verhältnis zu den beschriebenen durchgeführten Tätigkeiten durch zwei erwachsene Personen. Für eine Reise,

51

die nahezu ausschließlich aus betrieblichen Gründen unternommen werde, müssten die Reisetage jedoch wie normale Arbeitstage mit betrieblichen Tätigkeiten ausgefüllt sein. Dies erscheine nach Prüfung der eingereichten Belege und Tätigkeitsbeschreibungen als unwahrscheinlich. Die private Mitveranlassung könne daher nicht als von untergeordneter Bedeutung eingestuft werden. Die Aufteilung der Kosten anhand eines objektiven Aufteilungsmaßstabes sei aufgrund des Ineinandergreifens der beruflichen und privaten Nutzung nicht möglich. Zudem seien nach ständiger Rechtsprechung des BFH Aufwendungen für das Wohnen grundsätzlich den typischen Kosten der Lebensführung nach § 12 Nr. 1 S. 2 EStG zuzuordnen. Das gelte erst recht für die Nutzung einer Ferienwohnung in einem typischen Feriengebiet.

Die Klägerin hat am 26.07.2021 die vorliegende Klage erhoben. In der Klageschrift hat sie zunächst vorgetragen, dass sie sich gegen die Nichtberücksichtigung von Werbungskosten in Form von Verpflegungsmehraufwendungen und Reisekosten i.H.v. X € anlässlich der Durchführung von Reparaturmaßnahmen wende. 52

Zur Begründung trägt die Klägerin im Wesentlichen Folgendes vor: Es seien verschiedene Arbeiten in der Wohnung A-Straße 1 durchgeführt worden. Vom 01.01. bis 05.01.2019 sei eine aufwendige Fußboden- und Generalreinigung erfolgt. Vom 12.02. bis 19.02.2019 habe wegen Feuchtigkeitsschäden das Schlafzimmer ausgeräumt, der Schlafzimmerschrank abgebaut und nach den Feuchtigkeitsschäden gesucht werden müssen. Es sei ein Trocknungs- und Heizgerät eingesetzt worden. Anschließend sei der Schrank wieder aufgebaut worden. Der Auf- und Abbau des Schlafzimmerschranks sei naturgemäß nur mit zwei Personen möglich. Im April 2019 habe sich herausgestellt, dass die durchgeführten Arbeiten im Februar nicht ausreichend gewesen seien. Es sei noch einmal notwendig gewesen, den Schlafzimmerschrank abzubauen, dann seien Schimmel beseitigt und Malerarbeiten durchgeführt worden. Im Zeitraum vom 21.05. bis 30.05.2019 seien Kleinreparaturarbeiten sowie Instandhaltungsmaßnahmen durchgeführt worden. Es seien diverse Klagen der Feriengäste aufgetreten, die Veranlassung gegeben hätten, das Bett zu reparieren. In dem Zusammenhang seien auch der Balkon gereinigt und die Schließmechanismen der Fenster und Türen gewartet worden. Vom 02.08. bis 08.08.2019 seien im Kellerraum des Objektes Regale eingebaut und Trennwände repariert worden. Hierzu sei das Betreten der Wohnung nicht notwendig geworden. 53

Hinsichtlich der Wohnung Nr. 2 in der B-Straße 2 sei im Kaufvertrag unter § 4 bereits benannt, dass die Wohnung diverse Schäden aufgewiesen habe und somit Reparaturmaßnahmen notwendig gewesen seien. Im August seien dann diverse Undichtigkeiten in der Küche beseitigt worden. Ursache dafür, dass die Reparaturarbeiten sich hinzogen hätten, sei u.a. gewesen, dass die Undichtigkeiten zunächst hätten gesucht werden müssen. Vom 12.08. bis 20.08.2019 seien die Undichtigkeiten im Küchenbereich, verursacht durch ein Kochwasser-/Untertischgerät, beseitigt worden. Vom 15.09. bis 24.09.2019 seien Reparatur- und Reinigungsarbeiten am Balkongeländer durchgeführt worden. Des Weiteren seien häufiger Meldungen gekommen, dass der WC-Abfluss verstopft sei. Hierzu sei der Abfluss gereinigt, das WC demontiert und gereinigt und wieder neu montiert worden. Vom 02.10. bis 06.10.2019 seien im Küchenraum diverse Maßnahmen durchgeführt worden, nämlich der Austausch von Küchenschrankbändern und Küchentürbohrungen für die Türbänder. Im Kellerraum sei der Schlafzimmerschrank neu gestrichen. Ebenso seien diverse Reinigungsarbeiten in der Wohnung vorgenommen worden. Vom 26.12. bis 31.12.2019 seien durch A 2 und seine Ehefrau diverse Malerarbeiten durchgeführt, Undichtigkeiten am Balkon beseitigt und die Spülmaschine repariert worden. Vom 28.12. bis 30.12.2019 hätten zusätzlich A 1 und seine Ehefrau die Dusche repariert, 54

sowie die Duschtür und Duschtrennung gereinigt. Die Zeiten für die Reparaturmaßnahmen seien von A 1 im Einzelnen nachgehalten und aus seiner langjährigen beruflichen Erfahrung heraus eingeschätzt worden.

Der BFH habe entschieden, dass Reisekosten durchaus aufzuteilen seien. Hierzu sei es erforderlich, dass die beruflich veranlassten Zeitanteile feststünden und nicht von untergeordneter Bedeutung seien. Die Zeiten und Zeiträume, die für die aufgeführten Renovierungsarbeiten benötigt worden seien, seien dargestellt. Hieraus ergebe sich, bezogen auf die Aufenthaltszeiträume, ein mit der Vermietung in Verbindung stehender Anteil von 61,4 % für das Objekt B-Straße 2 und 43,32 % für das Objekt A-Straße 1. 55

Auf Nachfrage der Berichterstatterin hat die Klägerin mit Schriftsatz vom 1.11.2023 unter Vorlage von Unterlagen, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, ergänzend Folgendes vorgetragen. Mit den Vermietungsagenturen sei vereinbart, dass Schäden in den Wohnungen regelmäßig zu melden seien. Dies gehe aus den bereits übermittelten Bestätigungen der Vermietungsagenturen auch hervor. Darüber hinaus würden die Gesellschafter der Klägerin, wenn sie sich selber auf in E aufhielten, nach jedem Mieterwechsel die Wohnungen prüfen. Schäden könnten damit frühzeitig festgestellt und beseitigt werden. Die Reinigungsmaßnahmen würden durch Fremdfirmen – beauftragt von den Vermietungsagenturen – durchgeführt. Im Rahmen der regelmäßigen Besichtigungen durch die Eigentümer würden aber dreckige Stellen, die nicht ordnungsgemäß durch die Reinigungsfirmen ausgeführt worden seien, nachgearbeitet. Es habe sich herausgestellt, dass Einzelheiten – wie z.B. nicht geleerte Aschenbecher auf dem Balkon, nicht sachgerecht gereinigte Fenster, nicht sachgerecht hängende Gardinen (z.B. herabhängende Stangen), Nachputzen der Duschkabinen und Türrahmen, Kühlschrank und Spülmaschine – immer wieder erforderlich seien. Die notwendigen Maßnahmen könnten durch die Reinigungsfirmen aus Zeitmangel nicht immer ordnungsgemäß durchgeführt werden. 56

Grundreinigungen der Wohnungen würden nach Absprache mit den Vermietungsagenturen grundsätzlich durch die Familie A durchgeführt. Notwendige Reparaturmaßnahmen, die während der Aufenthalte der Familie in E gemeldet würden, würden durch die Eigentümer direkt durchgeführt. Das verwendete Reparaturmaterial stamme aus den Beständen der Veräußerer sowie aus den in der eigengenutzten Wohnung (Keller) aufbewahrten Materialien, die sich im Laufe der Jahre angesammelt hätten. Die Reparaturmaßnahmen seien – soweit möglich – in die vermietungsfreie Zeit gelegt worden. Soweit sich einzelne Maßnahmen nicht hätten aufschieben lassen und die Gäste einverstanden gewesen seien, seien die Maßnahmen auch während der Belegung der Wohnungen erledigt worden. Insbesondere bei Belegung der Wohnungen mit den Stammgästen hätten diesbezüglich Absprachen getroffen werden können. Sofern Arbeiten in den Kellerräumen durchgeführt worden seien, wie z.B. Renovierung eines Schlafzimmerschranks im Keller, der in der Wohnung habe aufgestellt werden sollen, sei eine Abstimmung mit den Vermietungsagenturen und Gästen nicht erforderlich gewesen. Reparaturen, die einer sofortigen Handlung bedurft hätten, z.B. Verstopfung eines WC im September 2019, Fugenbehandlung im Oktober 2019 oder Spülmaschinenreparatur im Dezember 2019, hätten sofort ausgeführt werden müssen, damit die Gäste nutzbare Gegenstände in der Wohnung gehabt hätten. Die Reparaturen seien immer nach Absprache erfolgt. An manchen Tagen seien die Wohnungen auch frei gewesen. Es habe zudem auch Mietminderungen gegeben. 57

Sofern die Auffassung vertreten werde, dass hinsichtlich der vermieteten Wohnungen eine erste Tätigkeitsstätte am Belegenheitsort der Wohnungen vorliege, so seien im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung die Kosten der Wohnung Nr. 3 während der Aufenthalte als 58

Werbungskosten abziehen. Diese Kosten hätten sich auf X € (täglich X €) belaufen. Es seien daher für die Arbeiten in der A-Straße 1 37 Tage x X € (X €) und für die Wohnung in der B-Straße 2 47 Tage x X € (X €) zu berücksichtigen.

Die Klägerin beantragt, 59

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften 2019 vom 28.01.2021 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 14.07.2021 dahingehend zu ändern, dass die festgestellten laufenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Vermietungsobjekt A-Straße 1 um X € und aus dem Vermietungsobjekt B-Straße 2 um X € gemindert werden, 60

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 61

Der Beklagte beantragt, 62

die Klage abzuweisen, 63

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 64

Reisekosten könnten zwar in einen beruflichen und einen privaten Teil aufgeteilt werden, wenn die beruflich veranlassten Teile feststünden und nicht von untergeordneter Bedeutung seien, jedoch dürfe sich die Finanzverwaltung in der Regel nicht allein auf die Darstellung des Steuerpflichtigen stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehle. Der Steuerpflichtige habe vielmehr die berufliche Veranlassung der Aufwendungen im Einzelnen umfassend darzulegen und nachzuweisen. Einen solchen Nachweis habe die Klägerin bislang nicht erbracht, sondern lediglich eine Aufstellung der angeblich durchgeführten Reparatur- und Wartungsarbeiten vorgelegt. Hierbei falle der enorme Aufwand auf, der für die Reinigung und Wartung von z.B. Fenstern und Türen durch immer jeweils zwei Personen angefallen sein solle. Es seien weder Rechnungen über Verbrauchsmaterial noch Nachweise darüber, wie die Gesellschafter im Einzelnen von den Schäden in den Wohnungen erfahren hätten oder wie eine Abstimmung mit den Vermittlern über das Betreten der Wohnungen erfolgt sei, vorgelegt worden. Nach dem Vermittlungsvertrag zur Wohnung Nr. 1 sei ein Betreten durch den Vermieter nur nach vorheriger Absprache mit dem Vermittler gestattet. Ein entsprechender Vertrag für die Vermietung der Wohnung Nr. 2 sei nicht eingereicht worden. Ebenso gehe aus dem Vermittlungsvertrag zur Wohnung Nr. 1 hervor, dass die jeweiligen Endreinigungen sowie die Winterreinigung durch den Vermittler durchgeführt würden. Dennoch würden Reinigungsarbeiten in nicht unerheblichem Umfang durch die Klägerin geltend gemacht und angegeben, dass die Grundreinigung durch die Familie A durchgeführt werde. 65

Beim Vergleich der Daten der Durchführung der Reparaturarbeiten mit den vorgelegten Belegungsplänen ergäben sich zumindest für die Wohnung 2 zahlreiche Überschneidungen. Die Klägerin habe auch keine Nachweise für die erst jüngst ins Feld geführten Mietminderungen vorgelegt. Soweit sie angegeben hätten, dass der Saisonpreis teilweise unterschritten worden sei, so müsse dies nicht zwingend in Zusammenhang mit Störungen durch Reparaturen stehen. 66

Auch die Relation von personellem und zeitlichem Aufwand zu den durchgeführten Arbeiten bleibe weiterhin unplausibel. So erscheine z.B. der geltend gemachte Aufwand am 29.05. und 30.05. - einem Zeitpunkt zu dem die Wohnung belegt gewesen sei - für das Waschen und Trocknen von Bettwäsche zu hoch. Ebenso sei die Arbeitszeit am 29.12. zum Aufräumen 67

sowie Sortieren, Reinigen und Einräumen von Werkzeug und Material nicht nachvollziehbar. Die Klägerin habe somit weiterhin nicht nachgewiesen, dass die nach E durchgeführten Fahrten beruflich veranlasst gewesen seien. Eine zweifelsfreie Aufteilung in einen beruflichen und privaten Anteil sei weiter nicht möglich. Die von der Klägerin vorgenommene Aufteilung sei nicht belegt worden.

Die Berichterstatterin hat die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten am 24.08.2023 und am 25.01.2025 erörtert. Auf die Protokolle wird Bezug genommen. Der Senat hat in der Sache am 24.01.2024 und am 15.05.2025 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschriften wird verwiesen. 68

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen. 69

Entscheidungsgründe 70

I. Die Klage ist zulässig und teilweise begründet. 71

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften 2019 vom 28.01.2021 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 14.07.2021 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, soweit darin die festgestellten laufenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Vermietungsobjekt A-Straße (Wohnung Nr. 1) um X € zu niedrig festgestellt worden sind (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Im Übrigen sind die angefochtenen Bescheide rechtmäßig. 72

Der Beklagte hat die – im Rahmen der gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung richtigerweise gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzten – Werbungskosten der Klägerin, die in Folge der Ausübung der Tätigkeit des A 1 für die Klägerin entstanden sind, i.H.v. X € (Fahrtkosten i.H.v. X € und Unterkunfts-kosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung i.H.v. X €) zu Unrecht nicht zum Abzug zugelassen. 73

1. Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen sind als Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch sie veranlasst sind (§ 9 Abs. 1 Satz 2 EStG). Die Aufwendungen müssen mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit zusammenhängen und zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 07.02.2012 IX R 3/10; vom 1.07.2007 IX R 2/05, BStBl II 2007, 941; vom 18.12.2001 IX R 24/98). Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die – wertende – Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen "auslösenden Moments", zum anderen dessen Zuweisung zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre. 74

Sind Aufwendungen teils durch die Einkünfteerzielung und teils privat veranlasst und die jeweiligen Veranlassungsbeiträge nicht von völlig untergeordneter Bedeutung, so erfordert es das Nettoprinzip, den beruflich veranlassten Teil der Aufwendungen zum Abzug zuzulassen. Der Umfang des durch die Einkünfteerzielung veranlassten Kostenanteils ist notfalls zu schätzen. Reisekosten, die sowohl durch die Einkünfteerzielung als auch privat veranlasst sind, sind zur Umsetzung des Nettoprinzips ebenfalls aufzuteilen. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG steht einer Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Kosten nicht entgegen (BFH-Beschluss vom 21.09.2009 GrS 1/06, BStBl II 2010, 672). 75

2. Die Fahrtkosten zu den Vermietungsobjekten nach E sind im Streitfall mit der Entfernungspauschale unter Reduzierung um einen Privatanteil in Abzug zu bringen. Abziehbar sind im Ergebnis insgesamt Fahrtkosten in Höhe von X €. 76
- a) Der Ansatz von Reisekosten als Werbungskosten richtet sich nach § 9 Abs. 1 Nr. 4, 4 bis 5a, Abs. 2 und 4a EStG. Diese (für Arbeitnehmer geltenden) Vorschriften sind aufgrund der ausdrücklichen Regelung des § 9 Abs. 3 EStG auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend anwendbar. § 9 Abs. 3 EStG ist zur Gleichstellung von Nichtarbeitnehmern mit Arbeitnehmern in das Gesetz eingefügt worden (BFH-Urteil vom 01.12.2015 IX R 18/15, BStBl II 2016, 532). 77
- Nach § 9 Abs. 3 EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG können Steuerpflichtige, die im Zusammenhang mit ihrer Vermietungstätigkeit außerhalb ihrer Wohnung eine erste Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 EStG haben, die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nur mit der Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer bzw. nach § 9 Abs. 3 EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung nur mit der Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstandes und dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte ansetzen. 78
- b) Die beiden vermieteten Wohnungen in E sind für den für die Klägerin als Gesellschafter tätig werdenden A 1 jeweils eine erste Tätigkeitsstätte im o.g. Sinne. 79
- aa) Eine erste Tätigkeitsstätte ist nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens 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 1/1072, 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, § 9 Rn. 303). 80
- Zwar verweist § 9 Abs. 3 EStG nicht ausdrücklich auf § 9 Abs. 4 EStG. Nach Ansicht des Senats ist § 9 Abs. 4 EStG aber mit Blick auf die Zielsetzung des § 9 Abs. 3 EStG – der Gleichstellung von Nichtarbeitnehmern mit Arbeitnehmern – ebenfalls entsprechend auch auf die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen der Einkünfte aus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung heranzuziehen. Die erste Tätigkeitsstätte ist über § 9 Abs. 3 EStG – entsprechend § 9 Abs. 4 EStG (dort dienstverhältnisbezogen, arg. ex § 9 Abs. 4 Satz 5 EStG) – objektbezogen zu verstehen. Dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – wie im Streitfall – im Rahmen einer (vermögensverwaltenden) Personengesellschaft erzielt werden, steht der Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte bei alledem nicht entgegen; dabei bedarf es im Streitfall keiner Entscheidung, ob die erste Tätigkeitsstätte allein aus der Perspektive der Gesellschaft bestimmt werden kann oder ob hierzu – im Sinne einer Bruchteilsbetrachtung – stets die Perspektive der einzelnen Gesellschafter eingenommen werden muss. 81

bb) Während die hier – zu Recht – nicht streitigen Anforderungen an eine ortsfeste Einrichtung im Wesentlichen übernommen werden können, muss die „dauerhafte Zuordnung“, die bei Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber – durch dessen Festlegung (§ 9 Abs. 4 Satz 2 EStG) bzw. hilfsweise durch quantitative Kriterien (§ 9 Abs. 4 Satz 4 EStG) – aufgrund des bei der Vermietung und Verpachtung fehlenden Zwei-Personen- bzw. auch Über-/Unterordnungsverhältnisses für die dortige Situation übersetzt werden. Dabei ist auch in den Blick zu nehmen, dass das Merkmal der ersten Tätigkeitsstätte im Reisekostenrecht regelmäßig zu einer Einschränkung des objektiven Nettoprinzips führt, die (nur) dadurch gerechtfertigt ist, dass sich der Arbeitnehmer auf immer gleiche Verhältnisse einstellen und auf eine Minderung der Kosten hinwirken kann (vgl. z.B. (BFH-Urteil vom 20.03.2014 VI R 29/13, BStBl II 2014, 849 [zur regelmäßigen Arbeitsstätte]).

Eine Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber scheidet damit bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mangels einer einem Arbeitgeber vergleichbaren Person aus. Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte durch den Vermieter selbst (so z.B. Geserich in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Abs. 3 Rn. J7) kommt nach Auffassung des Senats ausgehend von dem Grundsatz der Gleichstellung von Arbeitnehmern und Nichtarbeitnehmern nicht in Betracht, denn der Arbeitnehmer hat gerade weder das Recht, eine Tätigkeitsstätte zur „ersten Tätigkeitsstätte“ zu widmen noch bei mehreren Tätigkeitsstätten seine erste Tätigkeitsstätte zu bestimmen (ablehnend selbst zum „Wahlrecht“ des Arbeitgebers BFH, Urteil vom 10.04.2019 VI R 17/17). Würde man dem Vermieter dieses Recht zugestehen, könnte er stets seine Wohnung als erste Tätigkeitsstätte bestimmen, mit der Folge, dass selbst bei arbeitstäglichen Fahrten zum Vermietungsobjekt stets die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden könnten. Hierdurch würde die Regelung des § 9 Abs. 3 EStG in Bezug auf die Fahrtkosten zur ersten Tätigkeitsstätte leer laufen (so auch FG Köln, Urteil vom 19.01.2020, 1 K 1209/18, EFG 2020, 1068).

Allerdings liegt entsprechend § 9 Abs. 4 Satz 4 Nr. 2 2. Alternative EStG eine erste Tätigkeitsstätte am Vermietungsobjekt jedenfalls dann vor, wenn der Steuerpflichtige mindestens 1/3 seiner regelmäßigen Arbeitszeit für das Vermietungsobjekt am Vermietungsobjekt selbst verrichtet (FG Köln, Urteil vom 19.01.2020, 1 K 1209/18, EFG 2020, 1068). Denn liegen die quantitativen Voraussetzungen für den Ersatz einer Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers vor, ist eine Gleichbehandlung geboten. Ob in Ansehung der (Mindest-)Anforderungen, die der BFH an eine „Tätigkeitsstätte“ bei Arbeitnehmern stellt (vgl. BFH, Urteil vom 10.04.2019 VI R 17/17), auch bei einem geringeren Tätigkeitsumfang von einer ersten Tätigkeitsstätte ausgegangen werden kann (s. aber bei fehlender Arbeitgeberentscheidung, BFH, Urteil vom 14.09.2023 VI R 3/21, BStBl II 2024, 38), bedarf im Streitfall, wie darzulegen ist, keiner Entscheidung.

cc) Hinzu kommen muss als weiteres eigenständiges Merkmal der ersten Tätigkeitsstätte die Dauerhaftigkeit der Zuordnung, die nach der Gesetzeskonzeption nicht durch die quantitativen Merkmale zur Begründung einer „Zuordnung“ ersetzt wird (vgl. § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG). Über die Dauerhaftigkeit ist in Anlehnung an die Beispiele in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG) im Rahmen einer „ex ante“-Betrachtung zu entscheiden (s. hierzu bei Arbeitnehmern z.B. BFH, Urteil vom 14.09.2023 VI R 3/21, BStBl II 2024, 38).

dd) Da die Klägerin beide Vermietungsobjekte nicht vollständig selbst verwaltet, sondern für beide Objekte Vermittlungs- bzw. Verwaltungsgesellschaften beauftragt hat, fallen in der Wohnung des A 1 in O vom zeitlichen Umfang her allenfalls noch äußerst geringfügige Tätigkeiten an. Die tatsächliche Haupttätigkeit der Klägerin besteht nach den eingereichten Aufstellungen vielmehr in der Erledigung umfassender Handwerker- und

Reinigungstätigkeiten vor Ort. So hat A 1 nach den Aufstellungen an insgesamt 77 Tagen die Vermietungsobjekte mit einer dort aufgewandten Zeit zwischen 1 h bis 7 h täglich aufgesucht. Selbst wenn man davon ausgeht, dass die Klägerin nicht für sämtliche Tage hinreichend dargetan hat, dass dort Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten in dem tatsächlich angegebenen Umfang erledigt worden sind (vgl. nachfolgend unter c), so wäre in Anbetracht der allenfalls geringen in der Wohnung des A 1 verrichteten Tätigkeiten schon bei deutlich weniger am Vermietungsobjekt aufgewendeter Arbeitszeit die Voraussetzung von mindestens 1/3 der für das jeweilige Objekt erbrachten Tätigkeiten erfüllt.

Diese Tätigkeitsstätte wird von A 1 auch dauerhaft aufgesucht, zumal zahlreiche Aufenthalte zu Reparatur- und Reinigungsarbeiten ausweislich der Steuererklärungen der Vorjahre auch bereits in den Vorjahren durchgeführt worden sind. Angesichts all dessen besteht für den Senat auch kein durchgreifender Zweifel daran, dass die Organisation der Vermietung – durch Auslagerung der Verwaltungs- bzw. Vermietungstätigkeit (im engeren Sinn) und der Durchführung wesentlicher Instandhaltungs-, Reparatur- und Reinigungsarbeiten durch die Klägerin selbst vor Ort – in ihrer Struktur von vornherein („ex ante“) so geplant war. Der Belegenheitsort der vermieteten Wohnungen auf E ist mithin als erste Tätigkeitsstätte anzusehen, so dass Fahrtkosten grundsätzlich nur mit der Entfernungspauschale von 0,30 pro Entfernungskilometer berücksichtigt werden können. 87

c) Ausgehend hiervon können Kosten für die Fahrten bzw. Familienheimfahrten von A 1 nur nach Maßgabe einer Entfernungspauschale und nur anteilig angesetzt werden. 88

Der Gesellschafter A 1 hat im Streitjahr insgesamt neun Hinfahrten (12.02., 21.05., 30.05., 02.08., 12.08., 15.09., 02.10., 06.10. und 28.12.) von seiner Wohnung in O zu den Vermietungsobjekten in E und neun Rückfahrten (16.01., 04.03., 06.05., 03.06., 07.08., 20.08., 30.09., 05.10., 08.11.) von E zu seiner Wohnung in O durchgeführt. Da aber zum einen unmittelbar im Anschluss an die Reparatur- und Reinigungsarbeiten Erholungsurlaube in E erfolgten und zum anderen nicht für alle zu Reparatur- und Reinigungszwecken geltend gemachten Aufenthalte hinreichend substantiiert dargetan worden ist, dass diese nicht nur in einem untergeordneten Umfang Erholungszwecken gedient haben, sind die Fahrtkosten nach Ansicht des Senats aufzuteilen. 89

Nach der Rechtsprechung des BFH hängt die Frage, inwieweit Aufwendungen für eine Reise in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Reise oder verschiedene Teile einer Reise unternimmt. Die Gründe des Steuerpflichtigen für eine bestimmte Reise sind anhand der gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu bestimmen. Bei einer privaten Mitveranlassung sind – wie bereits ausgeführt – die Aufwendungen notfalls durch Schätzung aufzuteilen (BFH-Beschluss vom 21.09.2009, GrS 1/06, BStBl II 2010, 672). Eine Aufteilung unterbleibt, wenn entweder die privaten Veranlassungsbeiträge oder die durch die Einkunftsart begründeten Veranlassungsbeiträge von untergeordneter Bedeutung sind die (für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden) beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge so ineinandergreifen, dass mangels objektivierbarer Kriterien eine Trennung nicht möglich ist (BFH-Beschluss vom 21.09.2009, GrS 1/06, BStBl II 2010, 672). 90

Bei der tatsächlichen Würdigung verkennt der Senat nicht, dass der Steuerpflichtige die Darlegungs- und Feststellungslast für das Vorliegen steuergünstiger Tatsachen trägt, zumal wenn sie aus dessen Sphäre, noch dazu aus dem Grenzbereich zwischen Berufs- und Privatsphäre, stammen (vgl. auch dazu BFH-Beschluss vom 21.09.2009, GrS 1/06, BStBl II 2010, 672). Allerdings berücksichtigt der Senat auch, dass sich der Steuerpflichtige bei selbst durchgeführten Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten in einer beweisrechtlich schwierigen 91

Situation befindet, die bis zur Beweisnot reichen kann. Das kann es im Einzelfall rechtfertigen, die Anforderungen an die Überzeugungsbildung entsprechend anzupassen

Nach Auffassung des Senats ist bezogen auf den Streitfall daher jede Reise für sich zu betrachten und zu prüfen, inwieweit die Reise auch privat bzw. durch die Einkünfteerzielung veranlasst war und ob der jeweilige Veranlassungsbeitrag die Erheblichkeitsschwelle überschreitet. 92

Hinsichtlich des zum Zwecke der Einkünfteerzielung angegebenen Aufenthalts von A 1 bis zum 05.01.2019 ist der Aufstellung zu entnehmen, dass er in der Wohnung verschiedene Reparatur- und Reinigungsarbeiten (Fußbodenarbeiten und Generalreinigung) in der Wohnung Nr. 1 vorgenommen hat. 93

In Anbetracht dessen, dass die Wohnung allerdings bis zum 03.01.2019 vermietet war, ist es für den Senat nicht nachvollziehbar geworden, dass bzw. wie am 01.01. und 02.01. die angegebenen Arbeiten (Möbel abbauen und aufwendige Fußbodenreinigung) durchgeführt worden sein sollen. Werden substantielle Arbeiten während des laufenden Mietverhältnisses durchgeführt, wäre nach allgemeiner Lebenserfahrung eine klare Absprache mit dem Mieter, wenn nicht eine Mietminderung zu erwarten gewesen. Das hat die Klägerin zwar behauptet, jedoch keine substantiierten Angaben gemacht, geschweige denn Unterlagen wie etwa einen Schriftwechsel oder eine Rückerstattung auf das Konto der Mieter vorgelegt. Die von der Klägerin vorgelegte Aufstellung der Mieten ergibt insoweit nicht, dass wegen der durchgeführten Arbeiten eine Mietminderung erfolgt ist. Dies geht zu Lasten der Klägerin, die hierfür die Beweislast trägt, denn der Steuerpflichtige hat die berufliche Veranlassung der Aufwendungen im Einzelnen umfassend darzulegen und nachzuweisen, zumal der Senat bereits in der mündlichen Verhandlung vom 24.01.2024 darauf hingewiesen hatte, dass eine eingehende und nachvollziehbare Dokumentation umso erforderlicher ist, je ungewöhnlicher der behauptete Sachverhalt ist. Im Ergebnis anders liegt es, nach der Abreise der Gäste, für die vom 03.01. bis 05.01.2019 angegebenen Arbeiten (Fußbodenreparatur und Reinigung), die für den Senat hinreichend substantiiert, nachvollziehbar und, insbesondere nach den persönlichen Schilderungen des Gesellschafters A 1 im Erörterungstermin, glaubhaft sind. Der Senat erkennt bei seiner Sachverhaltswürdigung insoweit an, dass die Klägerin bei der Nachweisführung über eigene Arbeiten des Gesellschafters naturgemäßen Einschränkungen unterliegt, die den Senat unter den Umständen des Streitfalls dazu veranlassen davon auszugehen, dass A 1 an diesen Tagen den ganz überwiegenden Teil eines üblichen Arbeitstages mit Arbeiten am Objekt verbracht hat. Hierbei berücksichtigt der Senat zugunsten der Klägerin auch, dass der Beklagte bei im Kern unveränderter Sachlage im Streitjahr erstmals die Nachweisführung bezüglich der geltend gemachten Reisekosten aufgegriffen hat und die aus seiner Sicht bestehenden Anforderungen an eine vollständige Dokumentation mitgeteilt hat. Anders als für zukünftige Jahre, in denen die Klägerin schon in ihrem eigenen Interesse ausführliche Dokumentationen der eigenen Arbeiten, gegebenenfalls unter Beifügung von Fotos vorlegen können muss, hält der Senat die Sachlage für das Streitjahr (noch) für ausreichend, um sich eine dahingehende Überzeugung zu bilden. 94

Der Umstand, dass der Ort des Objekts sich an einem Ferienort befindet, ist – wie auch bei Arbeitnehmern, die sich zu dienstlichen Zwecken an Ferien-/Urlaubsorten aufhalten – für sich besehen ohne Bedeutung für die Aufteilung, wenn bestimmte Zeiträume der Einkünfteerzielung zugeordnet werden können (vgl. BFH-Beschluss vom 21.09.2009 GrS 1/06, BStBl II 2010, 672). Gleiches gilt für die Mitnahme der Ehefrau des A 1 (vgl. auch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 3 EStG), zumal sie – die zwar nicht selbst Gesellschafterin (Einkünfteerzielerin) ist – A 1, wie für den Senat nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens 95

feststeht, bei den anfallenden Arbeiten „zur Hand“ gegangen ist. Der Senat erachtet daher eine Trennung nach Zeitanteilen für möglich und sachgerecht, wobei er die An- und Abreisetage außer Betracht lässt.

Unter Berücksichtigung dessen, dass sich an diesen Aufenthalt bis zum 05.01.2019 unmittelbar ein Aufenthalt zu ausschließlich privaten Zwecken bis zum 16.01.2019 angeschlossen hat und die Reise bereits am 3.12.2018 angetreten wurde, ist die Reise entsprechend dem Verhältnis der dort verbrachten Tage für Zwecke der Vermietung und Verpachtung und der zu privaten Zwecken verbrachten Tage nach Ansicht des Senats zu 16/19 privat veranlasst, so dass die Kosten der Rückfahrt lediglich i.H.v. $X \text{ km} \times 0,15 \text{ €} \times 3/19 = X \text{ €}$ als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Dass die Entfernungspauschale lediglich eine vereinfachende Zusammenfassung von zwei Fahrten ist, die auch gesondert betrachtet werden können, hat der BFH zur Entfernungspauschale bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bestätigt (vgl. BFH-Urteil vom 12.02.2020 VI R 42/1, BStBl II 2020, 473) und nichts anderes gilt für Familienheimfahrten. 96

Bei dem Aufenthalt von A 1 vom 12.02.2019 bis zum 04.03.2019 geht der Senat in Anbetracht der von A 1 gefertigten Aufstellung der Arbeiten (Beseitigung von Feuchtigkeitsschäden in der Wohnung Nr. 1) davon aus, dass bei dem Aufenthalt vom 12.02. bis zum 19.02.2019 eine private Veranlassung insgesamt nur von untergeordneter Bedeutung war. Auch insoweit hält der Senat die vorgenommenen Arbeiten für hinreichend substantiiert dargelegt und glaubhaft erläutert. Die Klägerin hat diesbezüglich dargetan, dass der Schrank abgebaut, gereinigt und am Ende wieder aufgestellt werden musste, die Ursache des Schadens gesucht werden musste, Trocknungsgeräte und Entfeuchter aufgestellt und entleert, Matratzen und Oberbetten sowie der Fußboden gereinigt werden mussten. Eine parallele Vermietungsbelegung bestand nicht. In Anbetracht des sich anschließenden privaten Aufenthalts bis zum 04.03.2019 sind die Fahrtkosten jedoch nur in Höhe von $X \text{ km} \times 0,30 \text{ €} \times 7/19 = X \text{ €}$ als Werbungskosten zu berücksichtigen. 97

Auch hinsichtlich des Aufenthalts vom 30.04. bis zum 06.05.2019 liegt in Anbetracht der Aufstellung des A 1 (erneute Beseitigung von Feuchtigkeitsschäden in der Wohnung Nr. 1) allenfalls eine untergeordnete private Veranlassung vor, so dass die Fahrtkosten in Höhe von $X \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = X \text{ €}$ berücksichtigt werden können. Auch insoweit hält der Senat die vorgenommenen Arbeiten (erneutes Ab- und Aufbauen des Schrankes, Schimmelbeseitigung, Trocknung, Reinigung) für hinreichend substantiiert dargelegt und glaubhaft erläutert; eine parallele Vermietungsbelegung bestand in dieser Zeit nicht. 98

Hinsichtlich des Aufenthalts vom 21.05. bis zum 03.06.2019 ist der Senat in Ansehung der Aufstellung der in der Wohnung Nr. 1 durchgeführten Arbeiten der Überzeugung, dass während der Zeit vom 21.05. bis zum 28.05.2019 eine private Veranlassung nur von untergeordneter Bedeutung war. Auch insoweit hält der Senat die vorgenommenen Arbeiten für hinreichend substantiiert dargelegt und glaubhaft erläutert. Die Klägerin hat insoweit dargetan, dass das Bett und der Lattenrost repariert werden mussten, Fliesen auf dem Balkon und im Bad erneuert und neu verfugt werden müssten, Dichtungen ausgewechselt sowie die Fenster und Türen gewartet worden sind. Während dieser Zeit war die Wohnung auch nicht vermietet. Ab dem 29.05.2019 lässt sich jedoch die Veranlassung durch die Vermietung aufgrund von parallel zur Vermietung erfolgten Tätigkeiten von nicht lediglich untergeordneter Bedeutung nicht feststellen, zumal nach den Angaben des A 1 lediglich Wäsche und Decken gereinigt worden sind. Für diese Reise können daher die Aufwendungen nur in Höhe von $X \text{ km} \times 0,30 \text{ €} \times 7/12 = X \text{ €}$ berücksichtigt werden. 99

Hinsichtlich des Aufenthalts vom 02.08. bis zum 07.08.2019 ergibt sich nach Ansicht des Senats in Anbetracht der durchgeführten Arbeiten ebenfalls eine allenfalls untergeordnete private Veranlassung. Zwar war die Wohnung Nr. 1 in diesem Zeitraum belegt. Jedoch sind nach den Erläuterungen der Klägerin bzw. des A 1 nachvollziehbar lediglich Arbeiten im zur Wohnung Nr. 1 gehörenden Keller (Entsorgung, Einbau von Regalen, Trennwänden, Zwischen-Deckenboden, Kellertür) durchgeführt worden. Insoweit hält der Senat die vorgenommenen Arbeiten für hinreichend substantiiert dargelegt und glaubhaft erläutert, so dass die Fahrtkosten in Höhe von $X \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = X \text{ €}$ Berücksichtigung finden können.

Insgesamt ergeben sich daher Fahrtkosten, die als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Wohnung Nr. 1 zu berücksichtigen sind, in Höhe von X €. 101

Hinsichtlich der übrigen Fahrten (12.08. bis 20.08., 15.09. bis 30.09., 2.10. bis 6.10., 6.10. bis 8.11. und 28.12. bis 31.12.) können nach Auffassung des Senats keine Fahrtkosten berücksichtigt werden. Die Klägerin hat insoweit nicht hinreichend substantiiert dargetan, dass die Fahrten aufgrund von abgrenzbaren Anteilen mit nicht nur unerheblichem Umfang durch die Vermietung veranlasst waren. Der Senat verkennt dabei angesichts des vorgelegten Kaufvertrages und der vorgelegten Fotos nicht, dass die Wohnung Nr. 2, deren Reinigung und Instandhaltung diese Fahrten gedient haben sollen, einen erhöhten Renovierungsbedarf hatte. Die vorgelegten Aufstellungen des A 1 bieten jedoch in Anbetracht dessen, dass die Wohnung Nr. 2 in den o.g. Zeiträumen bis auf zwei Tage durchgehend vermietet war, keine hinreichend substantiierte Tatsachengrundlage, aufgrund derer eine Beurteilung, inwieweit eine Veranlassung durch die Vermietungstätigkeit gegeben war, möglich wäre. Die in der Aufstellung des A 1 aufgelisteten und im Klageverfahren zusätzlich vorgetragenen Arbeiten, wie z.B. Beseitigung von Undichtigkeiten in der Küche und im Bad, wiederholte Arbeiten am Balkon, Austausch von Küchenschrankbändern und Küchentürbohrungen, Stemmarbeiten, Fliesenlegearbeiten, Verfugungs- und Putzarbeiten im Bad erscheinen dem Senat bei Belegung der Wohnung kaum durchführbar. Jedenfalls hätte nach allgemeiner Lebenserfahrung ein Mieter eine nicht unerhebliche Mietminderung geltend gemacht. Hierfür hat die Klägerin jedoch, wie bereits dargelegt, keine substantiierten Angaben gemacht geschweige denn Unterlagen wie etwa einen Schriftwechsel oder eine Rückerstattung auf das Konto der Mieter vorgelegt. Der Senat sieht angesichts dessen keine tragfähige Tatsachengrundlage für eine entsprechende Schätzung; dies geht zu Lasten der Klägerin. 102

d) Soweit für den Gesellschafter A 2 Reisekosten geltend gemacht worden sind, können diese keine Berücksichtigung finden. 103

Dabei kann dahinstehen, ob für A 2 die Vermietungsobjekte schon deshalb eine erste Tätigkeitsstätte sind, weil sie für den Mitgesellschafter A 1 eine erste Tätigkeitsstätte sind. Denn jedenfalls ist hinsichtlich der Reise des A 2 vom 26.12. bis 31.12.2019 nicht hinreichend substantiiert dargetan, dass sie in mehr als nur unerheblichem Umfang durch die Vermietung veranlasst war. 104

In Anbetracht dessen, dass es sich bei dem Aufenthalt um den Zeitraum zwischen Weihnachten und Sylvester handelt, der häufig für Urlaubsreisen genutzt wird, sowie in Anbetracht dessen, dass die Wohnung Nr. 2, in der die Arbeiten verrichtet worden sein sollen, ab dem 3.12.2019 vermietet war, reichen die Angaben nach den dargelegten Maßgaben zur Sachverhaltswürdigung nicht aus, um eine Aufteilung – auch nicht im Wege der Schätzung – in einen privat veranlassten und in einen durch die Vermietung veranlassten Teil vorzunehmen. Dies geht abermals zu Lasten der Klägerin, die hierfür die Beweislast trägt. 105

- e) Soweit die Klägerin Reisekosten für die Ehefrauen ihrer Gesellschafter geltend gemacht hat, können diese schon deswegen nicht berücksichtigt werden, weil diese zu der Klägerin weder in einem Gesellschaftsverhältnis noch in einem Arbeitsverhältnis standen und es sich insoweit nicht um Kosten der Klägerin handelt. Vielmehr sind die Ehefrauen, soweit eine Tätigkeit an einem Vermietungsobjekt nachgewiesen ist, aufgrund der familiären Verbundenheit zu den Gesellschaftern tätig geworden. 106
3. Neben den Fahrtkosten sind ferner anteilig und, nur sofern es den Gesellschafter A 1 betrifft, die Kosten der von den Gesellschaftern genutzten Wohnung Nr. 3 i.H.v. X € im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Wohnung Nr. 1 zu berücksichtigen. 107
- a) Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG, der über § 9 Abs. 3 EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ebenfalls entsprechend anwendbar ist, sind Werbungskosten auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1.000 € im Monat. 108
- b) Die Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung sind im Streitjahr für A 1 in Bezug auf die selbstgenutzte Wohnung Nr. 3 erfüllt. Die Gesellschafter verfügten außerhalb der Ortes der ersten Tätigkeitsstätte über einen eigenen (Haupt-)Hausstand (O) und unterhielten – über die Klägerin – auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte eine (Zweit-)Wohnung (in E); das ist zwischen den Beteiligten auch nicht kontrovers, sodass von weiteren Ausführungen abgesehen wird. 109
- c) Die Aufwendungen für die (Zweit-)Wohnung in E waren im Streitjahr bei A 1 anteilig durch die Einkünfteerzielung veranlasst. 110
- Der Haushalt in der Wohnung an der ersten Tätigkeitsstätte ist beruflich veranlasst, wenn ihn der Steuerpflichtigen nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort aus erreichen zu können (Oertel in Kirchof/Seer, EStG 24. Auflage 2025, § 9 Rz.111). Diese Anforderungen sind – zur von § 9 Abs. 3 EStG beabsichtigten Gleichstellung mit den Arbeitnehmern – auf die anderen Überschusseinkunftsarten zu übertragen. 111
- Während hinsichtlich A 2 nach den obigen Darlegungen ein Zusammenhang des Aufenthalts mit der Einkünfteerzielung durch die Klägerin nicht festgestellt werden kann, hat A 1 die Vermietungsobjekte zum Zwecke der Einkünfteerzielung von der Wohnung Nr. 3 aus aufgesucht. Insofern sind die Kosten der Wohnung Nr. 3, die im Streitjahr unstreitig insgesamt X € betragen, abzugsfähig, sofern die Nutzung zu Zwecken der Einkünfteerzielung mehr als unerheblich ist. Die Kosten für diese Wohnung, die unstreitig auch zu Urlaubszwecken – nicht nur von den Gesellschaftern der Klägerin A 1 und A 2, sondern auch von ihren Ehefrauen – genutzt wird, sind allerdings nur anteilig zu berücksichtigen, denn die auf Arbeitnehmer zugeschnittene Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG ist im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur entsprechend anzuwenden. Nach Auffassung des Senats scheidet daher eine Berücksichtigung von Kosten der Wohnung für Zeiten und im Umfang der privaten Nutzung aus. Zur privaten Nutzung zählen in vollem Umfang die Zeiten der Nutzung der Wohnung durch A 2 (6 Tage), für den eine einkünfterrelevante Tätigkeit insgesamt nicht festgestellt werden kann, sowie durch die Ehefrauen von A 1 (132 Tage) und A 2 (6 Tage), die beide nicht in einem Gesellschafts- oder Anstellungsverhältnis zur Klägerin gestanden haben. Demgegenüber hat sich, wie dargelegt, A 1 an 30 von insgesamt 131 Tagen (03.01. bis 05.01.2019, 13.02. bis 19.02.2019, 01.05. 112

bis 06.05.2019, 03.08.bis 07.08.2019) in der Wohnung Nr. 3 aufgehalten, um seine erste Tätigkeitstätte – die vermiete Wohnung Nr. 1 – aufzusuchen. Für weitere Nutzungszeiten lässt sich eine mehr als unerhebliche Nutzung zu Zwecken der Einkünfteerzielung nicht feststellen.

Vor diesem Hintergrund ergibt sich im Streitjahr eine mehr als nur unerhebliche Nutzung der Wohnung auch zu Zwecken der Einkünfteerzielung durch die Klägerin, mit der Folge, dass der entsprechende Kostenanteil nach § 9 Abs. 3, Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG als Kosten der doppelten Haushaltsführung abgezogen werden kann. Unter Berücksichtigung der gesamten Nutzungszeiten von 22 Tagen (je 6 Tage A 2 und Ehefrau, je 131 Tage A 1 und Ehefrau) ergeben sich mithin anteilige Kosten i.H.v $X \text{ €} \times 30/22 = X \text{ €}$, die als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. 113

4. Die von der Klägerin geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen können insgesamt nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. 114

Nach § 9 Abs. 4a Satz 1 EStG, der über § 9 Abs. 3 EStG ebenfalls auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend anwendbar ist, sind Mehraufwendungen für die Verpflegung nur nach folgender Maßgabe abzuziehen. Nach § 9 Abs. 4a Satz 2 EStG ist, wenn der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig wird zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen eine Verpflegungspauschale anzusetzen. Gemäß § 9 Abs. 4a Satz 6 EStG ist der Abzug der Verpflegungspauschalen allerdings auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. 115

Die Verpflegungspauschalen und unter anderem auch die Dreimonatsfrist gelten gem. § 9 Abs. 4a Satz 12 EStG entsprechend auch für den Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung, die bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, soweit der Arbeitnehmer vom eigenen Hausstand abwesend ist. Die Dauer einer Tätigkeit im Sinne des § 9 Abs. 4a Satz 2 EStG an dem Tätigkeitsort, an dem die doppelte Haushaltsführung begründet wurde, ist auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist (§ 9 Abs. 4a Satz 13 EStG). 116

Ausgehend hiervon können keine Mehraufwendungen für Verpflegung berücksichtigt werden, denn wie schon ausgeführt, lag – wie auch an den für die dem Streitjahr vorhergehenden Veranlagungszeiträume geltend gemachten Reisekosten ersichtlich – bereits in den vorhergehenden Veranlagungszeiträumen eine erste Tätigkeitsstätte und auch eine doppelte Haushaltsführung vor, so dass wegen des Ablaufs der Dreimonatsfrist Verpflegungsmehraufwendungen im Streitjahr nicht berücksichtigt werden können. Denn ungeachtet einer grundsätzlich objektbezogenen Betrachtung der verschiedenen Vermietungsobjekte ist, wie insbesondere § 9 Abs. 4a Satz 13 EStG erkennen lässt, jedenfalls bei entsprechender Anwendung über § 9 Abs. 3 EStG und teleologischer Betrachtung die Dreimonatsfrist auf den Tätigkeitsort (und nicht die Tätigkeitsstätte) zu beziehen. 117

5. Die zuzuerkennenden zusätzlichen Werbungskosten sind im Rahmen des nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilenden Gesamthandsergebnisses der Klägerin – und nicht als Sonderwerbungskosten für A 1 (Aufwendungen auf den eigenen Anteil des Gesellschafters) – zu erfassen, weil die Kosten in Ausübung der wirtschaftenden Tätigkeit der Klägerin angefallen sind, für die den Gesellschaftern grundsätzlich ein Aufwendungsersatzanspruch zusteht. Sollte dieser nicht durchgesetzt worden sein, wäre dies nach Lage der Dinge auf das familiäre Verhältnis der Gesellschafter (Zuwendung) zurückzuführen, was wiederum einer 118

überquotalen Kostentragung entgegensteht. Im Übrigen ist für die wirtschaftliche Unmöglichkeit einer Erstattung auch nichts ersichtlich (vgl. BFH-Urteile vom 20.01.2009 IX R 18/07; vom 23.11.2004 IX R 59/01, BStBl II 2005, 454).

- II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO. 119
- III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO 120
i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.
- IV. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 FGO zugelassen, weil keine höchstrichterliche 121
Rechtsprechung zu § 9 Abs. 3 EStG vorliegt und hierzu im Streitfall entscheidungserhebliche
Fragen grundsätzlich klärungsbedürftig sind.
-