

# Urteil vom 23. Oktober 2019, VI R 1/18

## Vorab entstandene Werbungskosten bei doppelter Haushaltsführung

ECLI:DE:BFH:2019:U.231019.VIR1.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 31. Mai 2017, Az: 3 K 3278/14

## Leitsätze

NV: Aufwendungen für eine Wohnung sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG nur dann als vorab entstandene Werbungskosten einer doppelten Haushaltsführung abziehbar, wenn der Steuerpflichtige endgültig den Entschluss gefasst hat, die Wohnung zukünftig im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung zu nutzen. Ob dies der Fall ist, ist aufgrund einer Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalls zu entscheiden.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 01.06.2017 - 3 K 3278/14 aufgehoben und die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war seit 1998 als ...ärztin (Oberärztin) an einer Klinik in X tätig, spätestens ab dem Jahr 2000 in einem unbefristeten Arbeitsverhältnis. Seit dem Jahr 1998 bewohnte sie in X eine 2 1/2-Zimmer-Wohnung mit einer Größe von 65 qm. Die monatliche Miete betrug zuletzt 760,62 € warm.
- 2** Im März 2010 brachte die Klägerin eine Tochter zur Welt. Im Juni 2010 beantragte sie Elternzeit für den Zeitraum vom ... .07.2010 bis zum ... .03.2012. Im Dezember des Streitjahres (2011) beantragte sie die Verlängerung der Elternzeit bis zum ... .03.2013.
- 3** Nach der Geburt ihrer Tochter zog die Klägerin zu ihrem Lebensgefährten (L) nach Y. Die Wohnung in X kündigte die Klägerin zunächst nicht.
- 4** Ende des Jahres 2010 zogen die Klägerin und L zusammen nach Z, wo L eine Stelle antrat. Seit Anfang des Streitjahres war die Klägerin in Z als ...ärztin an einer Klinik in Teilzeit tätig und beendete ihre Habilitation. In X betreute die Klägerin im Streitjahr noch ein zu Ende gehendes Forschungsprojekt. Sie hielt sich deshalb an etwa zwei Tagen pro Monat in ihrer dortigen Wohnung auf. Einkünfte aus der Betreuung des Forschungsprojekts erzielte die Klägerin nicht.
- 5** Von September 2010 bis April 2012 vermietete die Klägerin ein Zimmer ihrer Wohnung in X nacheinander an zwei Untermieter. In dem nicht untervermieteten Zimmer befanden sich weiterhin Möbel der Klägerin. Für die Wohnung wandte die Klägerin im Streitjahr --nach Abzug der Einnahmen aus der Untervermietung-- noch 5.563,30 € auf.
- 6** Im März 2012 schloss die Klägerin mit der A-Klinik einen Arbeitsvertrag über eine Vollzeitstelle als wissenschaftliche Mitarbeiterin ab dem 01.04.2012. Mit Schreiben vom ... .04.2012 kündigte sie ihre Wohnung in X.

Im Dezember 2012 kündigte die Klägerin auch ihr dortiges Arbeitsverhältnis zum Ablauf der Elternzeit. Im Laufe des Jahres 2013 verlegten die Klägerin und L ihre gemeinsame Familienwohnung nach A.

- 7 Die Aufwendungen für die Wohnung in X machte die Klägerin beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) auch im Einspruchsverfahren erfolglos als Werbungskosten geltend.
- 8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1580 veröffentlichten Gründen statt.
- 9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Aufwendungen der Klägerin für ihre Wohnung in X zu Unrecht als Werbungskosten anerkannt.
- 13 1. Die Klägerin kann die fraglichen Aufwendungen nicht gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung als Werbungskosten abziehen, wie das FG im Ergebnis zutreffend entschieden hat.
- 14 a) Nach dieser Vorschrift sind Werbungskosten auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG).
- 15 Beschäftigungsort i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG ist der Ort der langfristig und dauerhaft angelegten Arbeitsstätte (Senatsurteil vom 16.11.2017 - VI R 31/16, BFHE 260, 143, BStBl II 2018, 404, Rz 11, m.w.N.).
- 16 b) Die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Denn die Klägerin hatte nach dem vom FG für den Senat bindend festgestellten Sachverhalt (§ 118 Abs. 2 FGO) im Streitjahr keine regelmäßige Arbeitsstätte (mehr) in X.
- 17 aa) Die Klägerin befand sich im Streitjahr in Elternzeit. Während der Elternzeit ruhte ihr Arbeitsverhältnis mit der Klinik in X kraft Gesetzes; die Elternzeit führte zur Befreiung der Klägerin von ihrer Arbeitspflicht als Arbeitnehmerin (s. Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht/Gallner, 19. Aufl., 2019, BEEG § 15 Rz 10; Gaul, in: Henssler/Willemsen/ Kalb, Arbeitsrechtskommentar, 8. Aufl., 2018, BEEG vor §§ 15 bis 21 Rz 3, m.w.N.). Dementsprechend suchte die Klägerin die Klinik in X im Streitjahr im Rahmen ihres Arbeitsverhältnisses nicht mehr nachhaltig, fortlaufend und immer wieder auf. Die Klägerin musste aufgrund der Elternzeit im Streitjahr keine Arbeitsleistungen mehr für die Klinik erbringen. Die Klinik war nicht (mehr) der ortsgebundene Mittelpunkt ihrer beruflichen Tätigkeit.
- 18 bb) Die Klägerin hatte in X auch wegen der Betreuung des Forschungsprojekts keine regelmäßige Arbeitsstätte/Betriebsstätte.
- 19 (1) Das FG hat nicht festgestellt, dass die Klägerin ihre Tätigkeiten im Rahmen des Forschungsprojekts als Arbeitnehmerin der Klinik in X erbracht hat. Eine --grundsätzlich mögliche-- Vereinbarung über eine Teilzeitbeschäftigung während der Elternzeit hatte die Klägerin mit der Klinik in X nach den Feststellungen des FG nicht getroffen. Solches hat die Klägerin auch selbst nicht behauptet. Sie trägt lediglich vor, das Forschungsprojekt

sei Teil ihrer nichtselbständigen Arbeit für die Klinik in X gewesen, ohne dies allerdings näher zu substantiieren und zu belegen.

- 20** (2) Die Klägerin war im Rahmen des Forschungsprojekts auch nicht als Arbeitnehmerin eines anderen Arbeitgebers tätig. Nach ihrer Einkommensteuererklärung stand die Klägerin im Streitjahr lediglich in einem Arbeitsverhältnis zu der Klinik in Z.
- 21** (3) Das FG hat auch nicht festgestellt, dass die Tätigkeit der Klägerin im Rahmen des Forschungsprojekts Teil ihrer Habilitation war und die Aufwendungen für die Wohnung in X daher unter diesem Gesichtspunkt als (vorab entstandene) Werbungskosten abziehbar sein könnten (s. dazu Senatsurteile vom 07.08.1967 - VI R 25/67, BFHE 90, 32, BStBl III 1967, 778, und vom 19.09.2012 - VI R 78/10, BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284). Ebenso wenig hat die Vorinstanz festgestellt, dass die Klägerin durch ihre Tätigkeit in dem Forschungsprojekt die Grundlage für eine zukünftige Beschäftigung schaffen wollte (s. dazu Thüringer FG, Urteil vom 11.05.2017 - 1 K 408/15, EFG 2017, 1152).
- 22** (4) Die Klägerin erzielte ausweislich ihrer Einkommensteuererklärung auch sonst keine Einnahmen in Zusammenhang mit der Betreuung des Forschungsprojekts, insbesondere keine aus selbständiger Arbeit. Daher scheidet ein Betriebsausgabenabzug gemäß § 4 Abs. 4 EStG wegen einer betrieblich veranlassten doppelten Haushaltsführung ebenfalls aus (s. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.03.2010 - VIII R 48/07, Rz 12 ff.).
- 23** 2. Das FG hat die Aufwendungen der Klägerin für die Wohnung in X jedoch rechtsfehlerhaft gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten zum Abzug zugelassen.
- 24** a) Aufwendungen für eine (Zweit-)Wohnung sind als Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht beruflich veranlasst (Senatsurteil in BFHE 260, 143, BStBl II 2018, 404, Rz 20). Dies gilt für Unterkunftskosten nach der Rechtsprechung des BFH --wenn der Regelungsgegenstand des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG wie im Streitfall betroffen ist-- auch dann, wenn die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung nicht erfüllt sind (BFH-Urteile vom 13.03.1996 - VI R 58/95, BFHE 180, 136, BStBl II 1996, 315; vom 22.04.1998 - XI R 59/97, BFH/NV 1998, 1216; vom 28.08.2014 - V R 22/14, Rz 19; in BFHE 260, 143, BStBl II 2018, 404, Rz 22, und vom 16.01.2018 - VI R 2/16, Rz 36). Denn § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG ist lex specialis zu § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG (Geserich, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz G 5, G 7; Blümich/Thürmer, § 9 EStG Rz 326; jeweils m.w.N.).
- 25** Mietet ein Steuerpflichtiger eine Wohnung an, ohne dass die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorliegen, kann er die Aufwendungen daher grundsätzlich nicht "ersatzweise" gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehen (s. Senatsurteile in BFHE 260, 143, BStBl II 2018, 404, Rz 22, und vom 16.01.2018 - VI R 2/16, Rz 36).
- 26** b) Nach diesen Maßstäben hat das FG die Aufwendungen der Klägerin für die Wohnung in X zu Unrecht als Werbungskosten anerkannt. Denn es hat den Werbungskostenabzug rechtsfehlerhaft auf § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG gestützt, obwohl die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG, der § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in seinem Regelungsbereich als Spezialvorschrift verdrängt, nicht vorlagen.
- 27** 3. Die Klägerin kann die Aufwendungen für die Wohnung in X auch nicht als vorab entstandene (vergebliche) Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG steuermindernd geltend machen.
- 28** a) Aufwendungen, die anfallen, bevor Einnahmen erzielt werden, können nach ständiger Rechtsprechung als vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sofern ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher (Veranlassungs-)Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. Ein solcher Abzug ist von dem Zeitpunkt an gegeben, zu dem sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Entschluss, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst (z.B. BFH-Urteile vom 01.12.2015 - IX R 9/15, BFHE 252, 401, BStBl II 2016, 335, Rz 20; vom 19.08.2004 - VI R 103/01, BFH/NV 2005, 48, und vom 02.12.2005 - VI R 63/03, BFHE 212, 118, BStBl II 2006, 329) und zwischenzeitlich nicht wieder aufgegeben worden ist (BFH-Urteil vom 09.07.2013 - IX R 21/12, Rz 14; Schmidt/Krüger, EStG, 38. Aufl., § 9 Rz 95). Die Aufwendungen können als vergebliche Werbungskosten selbst dann abziehbar sein, wenn es entgegen den Planungen des Steuerpflichtigen nicht zu Einnahmen kommt, sofern nur eine erkennbare Beziehung zu den angestrebten Einkünften besteht (BFH-Urteil in BFHE 252, 401, BStBl II 2016, 335, Rz 20, m.w.N.).
- 29** Die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG sind aber auch dann zu beachten, wenn die Aufwendungen

einer doppelten Haushaltsführung als vorab entstandene (vergebliche) Werbungskosten geltend gemacht werden. Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG sind Aufwendungen für eine Wohnung daher nur dann als vorab entstandene (und wie im Streitfall auch vergebliche) Werbungskosten abziehbar, wenn der Steuerpflichtige endgültig den Entschluss gefasst hat, die Wohnung zukünftig im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung zu nutzen (zu vorab entstandenen Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer s.a. Senatsurteil in BFHE 212, 118, BStBl II 2006, 329, m.w.N.).

- 30** Die bloße Behauptung, dass bestimmte Aufwendungen aus beruflichem Anlass entstanden sind, genügt insoweit nicht (Senatsurteil in BFH/NV 2005, 48, m.w.N.). Ob Aufwendungen der beruflichen Sphäre oder der Lebensführung zuzurechnen sind, entscheidet sich nach ständiger Rechtsprechung vielmehr unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls.
- 31** b) Nach diesen Grundsätzen kommt die Anerkennung der Aufwendungen für die Wohnung in X als vorab entstandene (vergebliche) Werbungskosten nicht in Betracht. Auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) konnte sich der Senat nicht davon überzeugen, dass die Klägerin im Streitjahr endgültig den Entschluss gefasst hatte, die Wohnung in X zukünftig im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung zu nutzen.
- 32** Zwar hat das FG angenommen, die Klägerin habe die Wohnung in X aus beruflichen Gründen vorgehalten. Diese Würdigung ist aber nicht durch die tatsächlichen Feststellungen gedeckt. Vielmehr reichen diese nach den oben dargelegten Maßstäben zur Begründung des Werbungskostenabzugs im Streitfall nicht aus. Die Klägerin unterhielt in X zu keinem Zeitpunkt eine doppelte Haushaltsführung. Bis zum Beginn ihrer Elternzeit hatte sie ihre einzige Wohnung in X am Ort ihrer regelmäßigen Arbeitsstätte. Noch vor Beginn des Streitjahres zog die Klägerin zusammen mit ihrem Lebensgefährten nach Z, wo dieser eine Stelle antrat und die Klägerin während ihrer Elternzeit eine Arbeit an einer Klinik aufnahm. Die Klägerin orientierte sich somit bereits vor Beginn des Streitjahres trotz des fortbestehenden Arbeitsverhältnisses mit der Klinik in X in beruflicher Hinsicht um. Dies belegt auch die weitere Entwicklung. Denn die Klägerin trat im Jahr 2012 eine Stelle in A an und kündigte ihr Arbeitsverhältnis in X. Im Laufe des Jahres 2013 verlegten die Klägerin und L ihre gemeinsame Familienwohnung dann ebenfalls nach A. Die regelmäßige Arbeitsstätte der Klägerin befand sich somit jeweils an dem Ort, an dem sie auch die gemeinsame Familienwohnung mit L unterhielt, zunächst in Z und anschließend in A. Selbst wenn die Klägerin im Streitjahr also noch die Absicht gehabt haben sollte, wieder in X zu arbeiten, folgt daraus noch nicht, dass sie auch endgültig entschlossen war, ihre dortige Mietwohnung als Zweitwohnung zu nutzen, um von dort zu ihrer regelmäßigen Arbeitsstätte zu gelangen.
- 33** Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin die Wohnung in X über einen Zeitraum von mehr als zwei Jahren lediglich vorhielt, ohne sie jemals im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt zu haben. Da Aufwendungen für das Innehaben einer (Zweit-)Wohnung --wie oben bereits dargelegt-- grundsätzlich Kosten der Lebensführung sind, spricht auch der lange Zeitraum des bloßen Vorhaltens der Wohnung gegen den bereits im Streitjahr endgültig gefassten Entschluss der Klägerin, in der Wohnung in X eine doppelte Haushaltsführung zu begründen.
- 34** Der im Streitfall zu beurteilende Sachverhalt unterscheidet sich auch wesentlich von dem Sachverhalt, über den das FG Münster mit Urteil vom 12.06.2019 - 7 K 57/18 E (EFG 2019, 1278) zu entscheiden hatte. Es kann daher dahinstehen, ob das Urteil des FG Münster in EFG 2019, 1278 überhaupt mit den Grundsätzen der Senatsrechtsprechung in Einklang steht.
- 35** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)