

**Eigenheimzulage: Auf doppelten Haushalt verzichten bringt 40.000**

Einem Arbeitnehmer, der einen aus beruflichen Gründen eingerichteten „doppelten Haushalt“ führt und am Ort seiner Beschäftigung in einer eigenen Eigentumswohnung lebt, steht die Eigenheimzulage (bis zu 40.000 Mark) zu, wenn er statt seiner Aufwendungen für den doppelten Haushalt die Kilometerpauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und Beschäftigungsort geltend macht.

Quelle: Wolfgang Büser

**Doppelte Haushaltsführung; Eigentumswohnung am Beschäftigungsort; Steuerbegünstigung; Vorkostenabzug; Werbungskosten ; Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 27.07.2000

**Aktenzeichen:** X R 91/97

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2000, 18040

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

Hessisches FG (EFG 1998, 34)

**Rechtsgrundlagen:**

§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG

§ 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG

§ 10e Abs. 1 EStG

§ 10e Abs. 6 EStG

**Fundstellen:**

BFHE 192, 333 - 339

BB 2000, 2142 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2000, 1550-1552

BStBl II 2000, 692-695 (Volltext mit amtl. LS)

BuW 2001, 193

DStR 2000, 1820-1823 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2000, 1180 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2000, 901-903 (Volltext mit amtl. LS)

FR 2000, 1217-1220

HFR 2000, 877-878

INF 2001, 59-60

KFR 2001, 13

KÖSDI 2000, 12617 (Kurzinformation)

NJW 2001, 2350 (amtl. Leitsatz) "Finanzierungsaufwendungen und Vorkostenabzugsfähigkeit"

NWB 2000, 3814

NWB DokSt 2001, 360

NZM 2001, 596-598

WPg 2001, 35

---

## BFH, 27.07.2000 - X R 91/97

### Amtlicher Leitsatz:

1. Einem Arbeitnehmer, der einen aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushalt führt und am Beschäftigungsort in einer eigenen Eigentumswohnung wohnt, steht ein Abzugsbetrag nach § 10e Abs. 1 EStG sowie der Vorkostenabzug nach § 10e Abs. 6 EStG für diese Wohnung zu, wenn er statt der notwendigen, durch die doppelte Haushaltsführung entstandenen Mehraufwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Beschäftigungsort und Wohnort gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abzieht (Fortführung der Senatsurteile vom 14. Dezember 1994 X R 74/91, BFHE 176, 117, BStBl II 1995, 259; vom 11. Dezember 1996 X R 15/96, BFHE 182, 153, BStBl II 1997, 221).

2. Macht der Arbeitnehmer für die Eigentumswohnung am Arbeitsort keine Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG geltend, kann er auch die vor Beginn der erstmaligen Eigennutzung der Wohnung entstandenen Finanzierungsaufwendungen nach § 10e Abs. 6 EStG als Vorkosten abziehen, die in einem Veranlagungszeitraum bezahlt worden sind, in dem er noch in einer Mietwohnung am Beschäftigungsort wohnte, deren Kosten er nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Werbungskosten abzog.

### Gründe

1 I.

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

2 Aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit außerhalb des Ortes seiner Familienwohnung mietete der Kläger am 1. Juli 1992 eine Wohnung am Beschäftigungsort. Durch notariellen Vertrag vom 6. November 1992 erwarben die Kläger als Miteigentümer je zur Hälfte eine (noch zu errichtende) Eigentumswohnung in der Nähe des Beschäftigungsortes, die im April 1994 bezugsfertig wurde und seitdem vom Kläger zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) zogen die Kläger im Veranlagungszeitraum 1994 Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nur für die Zeit bis zum Bezug der Eigentumswohnung als Werbungskosten ab.

3 In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 1992 und 1993 beantragten die Kläger jeweils den Abzug von Mehraufwendungen wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Werbungskosten (1992: 14 128 DM, 1993: 24 951 DM). Die Finanzierungskosten (Schuldzinsen) für die Eigentumswohnung machten sie als Vorkosten gemäß § 10e Abs. 6 EStG (1992: 6 420 DM, 1993: 28 536 DM) geltend.

- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte im geänderten Einkommensteuerbescheid für 1992 und im erstmaligen Einkommensteuerbescheid für 1993 die Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung --mit Ausnahme der für 1992 geltend gemachten Telefonkosten-- antragsgemäß als Werbungskosten; die Schuldzinsen ließ das FA dagegen nicht zum Abzug als Vorkosten zu. Es war der Auffassung, neben dem Abzug von Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG sei der Abzug von Vorkosten nach § 10e Abs. 6 EStG für eine Wohnung am Beschäftigungsort ausgeschlossen. Der Einspruch war erfolglos.
- 5 Das FG gab der Klage statt. Sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1998, 34 veröffentlicht.
- 6 Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Es trägt vor: Neben dem Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG komme die Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG für eine Wohnung am Beschäftigungsort wegen des Vorrangs des Werbungskostenabzugs vor dem Abzug "wie Sonderausgaben" nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht in Betracht. Unerheblich sei, ob der Kläger die Eigentumswohnung in den Streitjahren bereits bewohnt habe.
- 7 Das FA beantragt, das finanzgerichtliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 9 II.
- Die Revision ist unbegründet.
- 10 Im Ergebnis zu Recht hat das FG die Aufwendungen für die Finanzierung der in den Streitjahren noch nicht fertig gestellten Eigentumswohnung zum Abzug als Vorkosten gemäß § 10e Abs. 6 EStG zugelassen.
- 11 1. Nach der Rechtsprechung des Senats hat ein Arbeitnehmer, der einen aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushalt führt und am Beschäftigungsort in einer eigenen Wohnung wohnt, keinen Anspruch auf die Grundförderung nach § 10e Abs. 1 EStG und den Vorkostenabzug nach § 10e Abs. 6 EStG, wenn er die (notwendigen) Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abzieht (Urteile vom 14. Dezember 1994 X R 74/91, BFHE 176, 117, BStBl II 1995, 259; vom 11. Dezember 1996 X R 15/96, BFHE 182, 153, BStBl II 1997, 221). Der Senat hat unter Berufung auf das gesetzliche Schema der Einkommensermittlung ausgeführt, § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG ("Sonderausgaben sind die folgenden Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind") enthalte einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der auch für das Verhältnis von Werbungskostenabzug zum Abzug von Beträgen nach § 10e EStG "wie Sonderausgaben" gelte. Jedenfalls dann, wenn der Arbeitnehmer den Abzug von Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG beanspruche, stehe ihm daneben die Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG nicht zu.
- 12 Der Senat hält an dieser Rechtsprechung fest. Entgegen der Auffassung des FG geben auch die Gesetzesmaterialien keinen Anlass, von der bisherigen Rechtsprechung abzuweichen.
- 13 Maßgebend für die Auslegung einer gesetzlichen Vorschrift ist der in ihr zum Ausdruck gekommene, objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt. Die Vorstellungen der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten können daher nur insoweit berücksichtigt werden, als sie aus dem Gesetz selbst erkennbar sind (ständige Rechtsprechung: z. B. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 17. Mai 1960 2 BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, 126, 130; vom 9. November 1988 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, 121 [BVerfG 09.11.1988 - 1 BvR 243/86]; BFH-Urteil vom 5. Dezember 1995 VIII R 10/91, BFHE 179, 119 [BFH 05.12.1995 - VIII R 10/91], BStBl II 1996, 281).

- 14 In der Einzelbegründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung (BTDrucks 10/3633, S. 15) wird ausgeführt: Da sich die Steuerbegünstigung anders als nach bisherigem Recht auf zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnungen beziehe, seien Ferien- und Wochenendwohnungen von der Begünstigung ausgeschlossen. Bei diesen Wohnungen stehe die Befriedigung des allgemeinen Wohnbedürfnisses nicht im Vordergrund. Von der Begünstigung nicht ausgeschlossen sei deshalb z. B. eine weitere Wohnung des Steuerpflichtigen, die dieser am Ort seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit unterhalte. Werde die begünstigte Wohnung in dem Zeitraum zwischen Fertigstellung oder Anschaffung und dem Beginn der Selbstnutzung nicht zur Erzielung von Einkünften genutzt, könnten die auf die Wohnung entfallenden Aufwendungen nach § 10e Abs. 6 EStG abgezogen werden.
- 15 Aus der Gesetzesbegründung selbst ergibt sich, dass bei Berücksichtigung der mit der Wohnung zusammenhängenden Aufwendungen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben die Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG ausgeschlossen sein soll. Angesprochen ist allerdings nur der in § 10e Abs. 6 Satz 2 EStG ausdrücklich geregelte Sachverhalt, dass die Wohnung vor Beginn der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zur "Erzielung von Einkünften" genutzt wird. In diesem Fall dürfen keine Vorkosten abgezogen werden. Die Möglichkeit, dass bei einer beruflich begründeten doppelten Haushaltsführung mit der eigengenutzten Wohnung am Beschäftigungsort zusammenhängende Aufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht werden, wurde offenbar nicht bedacht. Aus der Erwähnung in der Gesetzesbegründung, eine weitere Wohnung am Beschäftigungsort sei --anders als eine Ferien- oder Wochenendwohnung, bei der "die Befriedigung des allgemeinen Wohnbedürfnisses nicht im Vordergrund" stehe-- nicht von der Förderung ausgeschlossen, kann nicht hergeleitet werden, Grundförderung und Vorkostenabzug seien neben dem Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG, der auch die Unterkunftskosten einer eigenen Wohnung am Beschäftigungsort umfasst, zu gewähren.
- 16 2. Ein Nebeneinander von Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG und Wohneigentumsförderung kann aber in Betracht kommen, wenn der Arbeitnehmer von einer Mietwohnung in eine eigene Wohnung umzieht und Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung nur für den Zeitraum geltend macht, in dem er zur Miete wohnt.
- 17 a) Der Senat hat bisher offen gelassen, ob die Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG zu gewähren ist, wenn zwar ein aus beruflichem Anlass begründeter doppelter Haushalt geführt wird, der Arbeitnehmer aber keine Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG geltend macht.
- 18 aa) Bei Arbeitnehmern mit einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung sind die Fahrten zwischen Beschäftigungsort und Wohnort sowohl Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG als auch Fahrten zwischen Beschäftigungsort und Ort des eigenen Hausstands (Familienheimfahrten) i. S. des § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Nach der Rechtsprechung des VI. Senats des BFH hat der Arbeitnehmer ein Wahlrecht, entweder die Aufwendungen für sämtliche Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder die notwendigen Mehraufwendungen aus Anlass der doppelten Haushaltsführung (nur eine Familienheimfahrt pro Woche, Unterkunftskosten, Verpflegungsmehraufwendungen) als Werbungskosten geltend zu machen (Urteile vom 9. Juni 1988 VI R 85/85, BFHE 154, 59, BStBl II 1988, 990; vom 2. Oktober 1992 VI R 11/91, BFHE 169, 190, BStBl II 1993, 113; vom 7. Oktober 1994 VI R 54/91, BFH/NV 1995, 386).
- 19 bb) Wählt der Arbeitnehmer anstelle des Abzugs der Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung den Abzug der Kosten für die Fahrten zwischen Familienwohnung und Arbeitsstätte, gewährt die Finanzverwaltung die Grundförderung und den Vorkostenabzug nach § 10e EStG (Schreiben des Bundesministers der Finanzen --BMF-- vom 10. Mai 1989 IV B 3 -S 2225 a- 50/89, BStBl I 1989, 165; vom 31. Dezember 1994 IV B 3 -S 2225 a- 294/94, BStBl I 1994, 887, Rz. 1; gl. A. z. B. Niedersächsisches FG, Urteil vom 28. März 1996 VII 297/95, EFG 1996, 856; Märkle, Steuerwarte 1989, 173, 177; Lange, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 1995, 584, 587; Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl., § 10e EStG Anm. 24; a. A. z. B. Schmidt/Drenseck,

- 20** Der Senat teilt die Auffassung, dass allein die rechtliche Möglichkeit zum Abzug der notwendigen Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht zum Ausschluss der Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG führt. Der Vorrang des Werbungskostenabzugs gilt nur, wenn der Arbeitnehmer tatsächlich Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten geltend macht. Nimmt er die gesetzlich eingeräumte Möglichkeit, die notwendigen Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten abzuziehen, nicht in Anspruch, sondern macht er stattdessen wie bei einer privat veranlassten doppelten Haushaltsführung die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Familienwohnung und Arbeitsstätte gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG geltend, kann die Wohneigentumsförderung nicht unter Hinweis darauf versagt werden, es handle sich bei den Aufwendungen für die eigene Zweitwohnung am Beschäftigungsort um beruflich veranlasste Aufwendungen (Werbungskosten), die unabhängig von ihrer steuerlichen Geltendmachung der Wohneigentumsförderung entgegenstehen. Wählt der Arbeitnehmer den Abzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG , ist der Abzug von Aufwendungen wegen einer beruflich begründeten doppelten Haushaltsführung ausgeschlossen. Der Ausschluss, mit der Wohnung am Beschäftigungsort zusammenhängende Aufwendungen als Werbungskosten abzuziehen, eröffnet die Möglichkeit, Wohneigentumsförderung in Anspruch zu nehmen.
- 21** b) Im Streitfall hat der Kläger in den Streitjahren zwar Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Werbungskosten abgezogen. Anders als in den bisher entschiedenen Fällen hat er aber die eigene Eigentumswohnung am Beschäftigungsort in den Streitjahren mangels Fertigstellung noch nicht bewohnt. Im Jahr der Fertigstellung hat er nach den Feststellungen des FG Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung nur bis zum Bezug der Eigentumswohnung geltend gemacht.
- 22** aa) Zu den nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Werbungskosten abziehbaren Mehraufwendungen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung gehören auch die Kosten für die Unterkunft am Beschäftigungsort. Hat der Arbeitnehmer eine Wohnung gemietet, ist daher grundsätzlich die gezahlte Miete einschließlich der Nebenkosten abziehbar.
- 23** Bewohnt der Arbeitnehmer am Beschäftigungsort eine eigene Eigentumswohnung, sind die damit zusammenhängenden Aufwendungen wie z. B. Absetzungen für Abnutzung, Finanzierungskosten, laufende Grundstückskosten und Erhaltungsaufwendungen --unabhängig davon, ob sie vor oder nach Bezug der Wohnung entstanden sind-- dem Grunde nach Werbungskosten. Da nur die notwendigen Mehraufwendungen berücksichtigt werden, sind diese Aufwendungen aber nur als Werbungskosten abziehbar, soweit sie die Kosten für eine übliche Unterkunft (angemessene Mietwohnung für eine Person) nicht übersteigen (BFH-Urteile vom 27. Juli 1995 VI R 32/95 , BFHE 178, 348 [BFH 27.07.1995 - VI R 32/95] , BStBl II 1995, 841; vom 24. Mai 2000 VI R 28/97 , Deutsches Steuerrecht 2000, 1469). Macht der Arbeitnehmer Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG geltend, sind mit dem Abzug der notwendigen Kosten für die Unterkunft alle Aufwendungen, die durch den Erwerb und den Unterhalt der am Beschäftigungsort bewohnten eigenen Wohnung entstehen, abgegolten, auch die vor Bezug entstandenen, sonst als Vorkosten i. S. des § 10e Abs. 6 EStG abziehbaren Finanzierungskosten.
- 24** bb) Geht der Arbeitnehmer mit Bezug der eigenen Eigentumswohnung vom Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG zum Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG über, hat er Anspruch auf die Wohneigentumsförderung, welche sowohl die Grundförderung nach § 10e Abs. 1 EStG als auch den Abzug der vor Beginn der erstmaligen Eigennutzung entstandenen Finanzierungskosten nach § 10e Abs. 6 EStG umfasst. Die Finanzierungskosten sind in dem Veranlagungszeitraum "wie Sonderausgaben" zu berücksichtigen, in dem sie gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG abfließen (Senatsurteil vom 27. August 1997 X R 105/94 , BFHE 184, 344, BStBl II 1998, 18, m. w. N. ). Da die wirtschaftlich dem Zeitraum vor Bezug zuzuordnenden Finanzierungskosten zumeist auch vor Bezug gezahlt werden, fallen sie in der Regel in einem Zeitraum an, in welchem der Arbeitnehmer noch die gemietete Wohnung nutzt und die Aufwendungen hierfür als Werbungskosten geltend macht. Geht der Arbeitnehmer --wie im Streitfall

der Kläger-- ab Bezug der eigenen Eigentumswohnung vom Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG zum Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG über, werden mit der als Werbungskosten abgezogenen Miete nicht auch die im gleichen Veranlagungszeitraum vor Bezug anfallenden Finanzierungskosten der Eigentumswohnung abgegolten.

- 25** cc) Der Senat ist ebenso wie die Finanzverwaltung (R. 43 Abs. 6 der Lohnsteuer-Richtlinien ) der Auffassung, dass der Arbeitnehmer das Wahlrecht zwischen dem Abzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 EStG bei derselben doppelten Haushaltsführung für jedes Kalenderjahr nur einmal ausüben kann. Er darf daher im Regelfall nicht innerhalb des Veranlagungszeitraums vom Abzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG zum Abzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG und umgekehrt übergehen. Zieht der Arbeitnehmer während des Kalenderjahres von einer Mietwohnung in eine eigene Wohnung um, ist aufgrund der geänderten Umstände aber ein Wechsel möglich. Das FA hat dementsprechend den Übergang von § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG innerhalb des --nicht im Streit befindlichen-- Kalenderjahres 1994 akzeptiert.

**26**