

**Doppelter Haushalt: Geht es zurück, dann ist der Beruf Privatsache**

Geht ein Arbeitnehmer, der an einen anderen Ort versetzt worden ist, wieder zurück an seinen vorherigen Beschäftigungsort, so kann erden durch den Verkauf seines Eigenheimes am bisherigen Arbeitsort entstandenen Verlust ebensowenig als Werbungskosten vom steuerpflichtigen Einkommen abziehen wie zwischenzeitliche Finanzierungskosten. Bei beruflich veranlassten Umzügen müssen nicht alle damit verbundenen Aufwendungen anerkannt werden.

Im Rahmen einer steuerlich anerkannten doppelten Haushaltsführung ist bei der Ermittlung der Kosten für das Wohnen im eigenen Haus grds. von den tatsächlich angefallenen Aufwendungen auszugehen — allerdings nur insoweit, als sie „notwendig“, also nicht überzogen waren.

Maklerkosten im Zusammenhang mit dem Kauf eines selbstgenutzten Hauses (oder einer Eigentumswohnung) sind auch dann keine steuerlich abzugsfähigen Werbungskosten, wenn aus beruflichen Gründen umgezogen wurde, weil es sich um Anschaffungskosten einer privat genutzten Immobilie handelt. Auch die für die Vermittlung einer Mietwohnung fiktiv aufzuwendenden Maklergebühren mindern die Steuer nicht.

Quelle: Wolfgang Büser

**Veräußerungsverlust; Verkauf eines Eigenheims; Finanzierungskosten; Werbungskosten ; Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit; Doppelte Haushaltsführung; Unterkunftskosten**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 24.05.2000

**Aktenzeichen:** VI R 28/97

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2000, 12858

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Köln (EFG 1997, 1017)

**Rechtsgrundlagen:**

§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG

§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG

**Fundstellen:**

BFHE 191, 552 - 557

BB 2000, 1774 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2000, 1295

BStBl II 2000, 474-476 (Volltext mit amtl. LS)

BuW 2001, 64

DB 2000, 2102-2103 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2000, 1469-1471 (Volltext mit amtl. LS)  
DStRE 2000, 966 (amtl. Leitsatz)  
DStZ 2000, 757-758 (Volltext mit amtl. LS)  
EStB 2000, 304  
FR 2000, 1001-1003  
HFR 2000, 794-795  
INF 2000, 667-668  
KFR 2000, 361  
KÖSDI 2000, 12543 (Kurzinformation)  
NJW 2001, 2912 (amtl. Leitsatz) "Notwendige Unterkunftskosten"  
NWB DokSt 2001, 1007  
NZA 2000, 1278  
NZM 2001, 683-684  
RdW 2000, 727-728  
SteuerBriefe 2001, 366-368  
StSem 2001  
WPg 2000, 1066

---

## BFH, 24.05.2000 - VI R 28/97

### Amtlicher Leitsatz:

1. Wegen einer (Rück-)Versetzung angefallene Veräußerungsverluste beim (Wieder-)Verkauf eines Eigenheims einschließlich zwischenzeitlich angefallener Finanzierungskosten sind keine Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.
2. Im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist bei der Ermittlung der Unterkunftskosten im eigenen Haus von den tatsächlich angefallenen Aufwendungen auszugehen. Die so ermittelten Kosten sind aber nur insoweit abziehbar, als sie auch notwendig waren (Anschluss an BFH-Urteil vom 27. Juli 1995 VI R 32/95 , BFHE 178, 348 [BFH 27.07.1995 - VI R 32/95] , BStBl II 1995, 841).

### Gründe

#### 1 I.

Die Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden als Eheleute vom Beklagten, Revisionsbeklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) im Streitjahr 1993 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte als bauleitender Architekt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Bereits im Jahr 1992 war der Kläger von seinem Arbeitgeber aufgefordert worden, seinen Wohnsitz in den Raum H zu verlegen. Die Kläger erwarben deshalb mit Vertrag vom 31. August 1992 ein Eigenheim in G in der Absicht, dieses Haus zu renovieren und dann ihren Wohnsitz dorthin zu verlegen.

- 2 Das Haus wurde den Klägern am 16. April 1993 übergeben. Sofort danach begannen die Umbau- und Renovierungsarbeiten. Am 3. Mai 1993 nahm der Kläger seine Tätigkeit in H auf, wobei er in G behelfsmäßig wohnte. Diese Tätigkeit dauerte aber nur bis zum 17. Mai 1993, weil der Arbeitgeber des Klägers diesem mitteilte, dass das Bauvorhaben in H nicht fortgeführt werde. Der Kläger hatte unmittelbar danach ein Projekt in B zu betreuen. Die Kläger verkauften deshalb das Haus alsbald nach Abschluss der Renovierungsarbeiten mit Vertrag vom 13. August 1993.
- 3 Die Kläger machten in ihrer Steuererklärung für das Streitjahr einen Verlust aus dem Grundstücksverkauf in Höhe von 35 108 DM als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers geltend. Der Verlust errechnet sich aus den Finanzierungskosten (26 469 DM) sowie aus der Differenz zwischen Verkaufspreis einerseits und höheren Anschaffungskosten zuzüglich Renovierungskosten andererseits (8 639 DM). Das FA berücksichtigte den Verlust nicht.
- 4 Das Finanzgericht (FG) hielt die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1997, 1017 veröffentlichten Gründen teilweise insoweit für begründet, als der Verlust dem geplanten Arbeitszimmer zuzurechnen sei (2 415 DM) und fiktive Mietkosten für ein halbes Jahr im Rahmen der doppelten Haushaltsführung abziehbar seien (10 000 DM). Gegen dieses Urteil wenden sich sowohl die Kläger als auch das FA mit der Revision.
- 5 Die Kläger rügen die Verletzung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes ( EStG ). Mit der Vorinstanz sei von einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung auszugehen. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe in seinem Urteil vom 27. Juli 1995 VI R 32/95 (BFHE 178, 348 [BFH 27.07.1995 - VI R 32/95] , BStBl II 1995, 841) entschieden, dass im Rahmen der doppelten Haushaltsführung auch Aufwendungen für eine Eigentumswohnung dem Grunde nach berücksichtigungsfähig seien. Während der Kauf des Hauses für den Kläger hinsichtlich des Vermögens und Einkommens neutral gewesen sei, habe der Verkauf zu einem Aufwand geführt, der dem Grunde nach ebenfalls als beruflich veranlasst anzusehen sei.
- 6 Die Höhe dieses Aufwands bestimme sich allein durch die tatsächlich im Zusammenhang mit dem Eigenheim angefallenen Kosten. Zum gleichen Ergebnis käme man, wenn die Argumentation der Vorinstanz folgerichtig zu Ende gedacht werde. Denn bei einem auf fünf Jahre angelegten Projekt sei es unrealistisch, nur von einer Mietdauer eines halben Jahres auszugehen. Schon bei einer Mietzeit von 21 Monaten käme man unter Zugrundelegung der Schätzungshöhe des FG zu einem den Revisionsantrag übersteigenden Betrag. Ein Vermieter hätte den Kläger kaum vor Ablauf der üblicherweise vereinbarten Mindestlaufzeit von 3 Jahren aus dem Vertrag entlassen.
- 7 Die Kläger beantragen sinngemäß,  
  
unter Abänderung des angefochtenen Urteils, weitere Aufwendungen in Höhe von 24 448 DM zum Abzug zuzulassen.
- 8 Das FA beantragt sinngemäß,  
  
die Revision der Kläger zurückzuweisen.
- 9 Der geltend gemachte Veräußerungsverlust sei auch nicht insoweit als Werbungskosten zu berücksichtigen, als er auf das geplante Arbeitszimmer entfalle. Hinsichtlich der Finanzierungskosten handele es sich um Aufwendungen, die wirtschaftlich mit dem Erwerb und nicht mit der Veräußerung des Hauses zusammenhängen. Folglich könnten nur die auf den etwaigen Nutzungszeitraum des häuslichen Arbeitszimmers entfallenden Finanzierungskosten Werbungskosten sein. Bei 14 Tagen berechne sich ein Betrag in Höhe von 69 DM.
- 10 Der übrige, nicht auf Finanzierungskosten beruhende Verlust aus der Veräußerung des Hauses in Höhe von 8 639 DM sei nicht unter dem Gesichtspunkt des "Arbeitsvermögens" relevant. Denn bei

den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gebe es kein Arbeitsvermögen, weil diese Einkünfte nicht durch Bestandsvergleich ermittelt würden. Verluste von beruflich genutztem Vermögen seien grundsätzlich keine Werbungskosten.

- 11 Der Abzug fiktiver Mietzinsausgaben in der vom FG geschätzten Höhe von 10 000 DM für die Unterbringung am Beschäftigungsort sei nicht gerechtfertigt. Die streitigen Aufwendungen dürften nur berücksichtigt werden, soweit § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG eingreife. Danach seien Werbungskosten nur die tatsächlichen Aufwendungen, die allerdings nicht überhöht sein dürften. Das BFH-Urteil in BFHE 178, 348 [BFH 27.07.1995 - VI R 32/95] , BStBl II 1995, 841 stehe dem nicht entgegen. Dort seien nämlich die tatsächlichen Kosten auf die üblichen Kosten einer angemessenen Mietwohnung begrenzt worden.
- 12 Auch könnten dem Grunde nach nur die Kosten der Unterkunft berücksichtigt werden, die durch die doppelte Haushaltsführung veranlasst seien. Im Streitfall seien dies die Aufwendungen in der Zeit vom 3. bis zum 17. Mai 1993. Für die Folgezeit seien die Kosten längstens bis zum Zeitpunkt des Verkaufs des Hauses am 13. August 1993 zu berücksichtigen. Falls dieser Zeitpunkt aber so gut wie ausschließlich auf die Beendigung der Renovierungsarbeiten zurückzuführen sein sollte, läge insoweit kein Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung mehr vor.
- 13 Die Schätzung der fiktiven Kosten durch die Vorinstanz in Höhe von 10 000 DM für sechs Monate erscheine schließlich als überhöht. Die Schätzung sei nicht anhand der örtlichen Verhältnisse in G nachvollziehbar. Insoweit werde eine weitere Sachaufklärung für notwendig erachtet.
- 14 Das FA beantragt,  
  
unter Abänderung des Urteils des FG die Klage abzuweisen.
- 15 Die Kläger beantragen sinngemäß,
- 16 die Revision des FA zurückzuweisen.
- 17 **II.**  
  
Die Revision der Kläger ist unbegründet, die des FA dagegen begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 18 **1.**  
  
Revision der Kläger
- 19 Der Verlust aus dem Verkauf des Hauses führte nicht zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ( § 19 EStG ).
- 20 a)  
  
Nach der Rechtsprechung des BFH sind Werbungskosten alle Aufwendungen, die durch den Beruf des Steuerpflichtigen veranlasst sind. Dazu können auch Umzugskosten gehören (z. B. BFH-Urteile vom 30. März 1982 VI R 162/78 , BFHE 136, 79, BStBl II 1982, 595, und vom 22. November 1991 VI R 77/89 , BFHE 166, 534 [BFH 22.11.1991 - VI R 77/89] , BStBl II 1992, 494). Die Tatsache allein, dass ein Umzug in ein Eigenheim erfolgt, steht dem nicht entgegen (BFH-Urteile vom 15. November 1991 VI R 36/89 , BFHE 166, 456 [BFH 15.11.1991 - VI R 36/89] , BStBl II 1992, 492, und vom 15. Oktober 1976 VI R 162/74 , BFHE 121, 27, BStBl II 1977, 117). Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn ein Umzug wegen der Beendigung einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung erfolgt (vgl. BFH-Urteil vom 29. April 1992 VI R 146/89 , BFHE 167, 446, BStBl II 1992, 667).

21 b)

Die Anerkennung von Werbungskosten wegen eines beruflich veranlassten Umzugs gilt jedoch nicht für alle damit verbundenen Aufwendungen (BFH-Urteil vom 24. August 1995 IV R 27/94 , BFHE 178, 359, BStBl II 1995, 895, zu 2. b).

22 Denn nach dem EStG sind Aufwendungen nur dann als durch eine Einkunftsart veranlasst anzusehen, wenn sie hierzu in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Maßgebend dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments und zum anderen die Zuweisung dieses maßgebenden Besteuerungsgrundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre (BFH-Beschluss vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88 , BFHE 161, 290, 303, BStBl II 1990, 817, zu C. II. 2. a bb; BFH-Urteil vom 17. April 1997 VIII R 47/95 , BFHE 184, 275, BStBl II 1998, 102). So kann einem Abzug als Werbungskosten § 12 Nr. 1 EStG entgegenstehen, soweit es sich um Kosten der privaten Lebensführung handelt. Die Anschaffung bürgerlicher Kleidung anlässlich des beruflich veranlassten Umzugs eines aus einer anderen Klimazone stammenden Ausländers in das Inland ist deswegen im BFH-Urteil vom 27. Mai 1994 VI R 67/92 (BFHE 175, 57, BStBl II 1995, 17) einkommensteuerrechtlich unberücksichtigt geblieben.

23 Ein Abzug kann auch insoweit ausgeschlossen sein, als die grundsätzlich nicht einkommensteuerbare private Vermögenssphäre betroffen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 4. Juli 1990 GrS 1/89 , BFHE 160, 466, 479, BStBl II 1990, 830). Insbesondere sind Verluste beim Verkauf des im Privatvermögen gehaltenen Eigenheims, das aus beruflichen Gründen nicht mehr vom Steuerpflichtigen selbst bewohnt werden kann, keine Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (BFH-Urteil in BFHE 166, 456 [BFH 15.11.1991 - VI R 36/89] , BStBl II 1992, 492; Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Hannover vom 15. Mai 1992 S 2353-224-StH 212/ S 2353-95-StO 213, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1992, 948; Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz, 19. Aufl. , § 19 Rz. 60 Stichwort Umzugskosten, S. 1601; vgl. auch Urteile des FG Rheinland-Pfalz vom 20. Dezember 1995 1 K 1467/95 , EFG 1996, 646, und des Niedersächsischen FG vom 21. Oktober 1996 VIII 164/96, EFG, 1997, 465). Denn Veräußerungsverluste im Privatvermögen sind grundsätzlich nicht steuerbar (BFH-Beschluss in BFHE 160, 466, 479, BStBl II 1990, 830; vgl. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 9. Juli 1969 2 BvL 20/65 , BVerfGE 26, 302, 311 f. , BStBl II 1970, 156, und vom 30. September 1998 2 BvR 1818/91 , BVerfGE 99, 88, 96). Umzugsbedingte Verluste aus dem Verkauf eines Eigenheims betreffen auch bei einer beruflichen Motivation des Verkaufs vorrangig die private Vermögenssphäre, weil es einem Arbeitnehmer in der Regel frei steht, statt des Verkaufs das Haus im Wege der Fremdvermietung zu nutzen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 166, 456 [BFH 15.11.1991 - VI R 36/89] , BStBl II 1992, 492).

24 Nichts anders gilt für einen Veräußerungsverlust, wenn er aus dem Verkauf eines Eigenheims resultiert, das im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung bewohnt wird und dessen Nutzung als Familienwohnung sich wegen einer alsbaldigen Rückversetzung aus beruflichen Gründen zerschlägt. Ein solcher Verlust ist ebenfalls der privaten Vermögenssphäre zuzuordnen.

25 c)

Soweit das FG im Streitfall das Vorliegen von Werbungskosten verneint hat, ist es von diesen Grundsätzen ausgegangen. Zwar war die Beendigung der doppelten Haushaltsführung des Klägers beruflich veranlasst, doch hat das FG zutreffend erkannt, dass der Veräußerungsverlust aus dem Verkauf des Hauses der privaten Vermögenssphäre zuzuordnen und deshalb nicht im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen ist. Dies gilt --entgegen der Ansicht des FG-- ungeachtet der Tatsache, dass der Kläger einen Teil des Hauses später als Arbeitszimmer nutzen wollte.

26 d)

Der Spekulationsverlust aufgrund des kurzfristigen Verkaufs des Hauses ( § 22 Nr. 2 , § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a , Abs. 4 Satz 1 EStG 1990) ist nach § 23 Abs. 4 Satz 3 EStG 1990 (entsprechend § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG 1998) nicht mit den von den Klägern erzielten positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aus Kapitalvermögen auszugleichen.

**27**     **2.**

Revision des FA

**28**     Die Sache ist zurückzuverweisen, weil das FG im Rahmen der doppelten Haushaltsführung zu Unrecht fiktive Mietkosten anstelle der tatsächlich angefallenen --aber ggf. zu begrenzenden-- Aufwendungen des Klägers angesetzt hat.

**29**     a)

Werbungskosten sind auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen ( § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG ). Die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung lagen im Streitfall dem Grunde nach vor, weil der Kläger in G --also bei seinem Arbeitsplatz-- im eigenen Haus gewohnt hat und außerhalb des Beschäftigungsortes einen beibehaltenen Familienwohnsitz unterhalten hat.

**30**     Der Höhe nach sind, was die Unterkunftskosten am Arbeitsplatz betrifft, auch im Falle des Wohnens im eigenen Haus die während der Dauer der doppelten Haushaltsführung tatsächlich angefallenen Aufwendungen anzusetzen. Die Ermittlung fiktiver Mietkosten ist lediglich dann geboten, wenn die tatsächlich angefallenen Kosten so hoch sind, dass es sich nicht mehr um "notwendige" Mehraufwendungen für die Unterkunft i. S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG handelt (BFH-Urteil in BFHE 178, 348 [BFH 27.07.1995 - VI R 32/95] , BStBl II 1995, 841). Auszugehen ist also vom tatsächlich verwirklichten Sachverhalt, nämlich den durch die Nutzung des eigenen Hauses angefallenen Aufwendungen, und nicht davon, ob beim Anmieten einer Wohnung höhere Kosten angefallen wären.

**31**     b)

Da das FG abweichend hiervon nicht die tatsächlichen Aufwendungen, sondern fiktive Mietkosten zugrunde gelegt hat, war die Sache zurückzuverweisen. Das FG wird nunmehr Feststellungen zu den notwendigen Unterkunftskosten des Klägers im Mai 1993 zu treffen und diese neben den anderen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung zu berücksichtigenden Beträgen als Werbungskosten abzuziehen haben.

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.