

Titel:

Aufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung

Normenkette:

FGO § 100 Abs. 1 S. 1, § 135 Abs. 1

ESTG § 4 Abs. 3, § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S.1

Leitsatz:

Werbungskosten für eine doppelte Haushaltsführung können bei einer Wegezeit von regelmäßig deutlich unter einer Stunde nicht angesetzt werden. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Werbungskosten

Fundstellen:

GmbH-Stpr 2020, 378

LSK 2019, 37770

BeckRS 2019, 37770

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die Voraussetzungen für die Geltendmachung von Aufwendungen wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen.

2

Der Kläger (Wohnort P) ist Arzt und erzielte aus einer Allgemeinarztpraxis in P Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die er mit Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte. Die Klägerin (Wohnort P) erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb und beide Kläger aus Vermietung und Verpachtung. Die Kläger wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

3

Die Klägerin war alleinige Anteilsinhaberin und Geschäftsführerin der am xx.xx.2010 gegründeten C GmbH. Auf Antrag der Klägerin vom xx.xx.2013 eröffnete das Amtsgericht mit Beschluss vom xx.02.2014 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der C GmbH. Zum Insolvenzverwalter wurde I bestimmt. Der Geschäftsbetrieb wurde zum 31.01.2014 eingestellt.

4

Die C GmbH hielt alle Anteile an der am xx.xx.2010 gegründeten D GMBH. Mit notariellem Vertrag vom xx.02.2014 übertrug die C GmbH ihren Geschäftsanteil an der D GMBH an den Kläger.

5

Das Amtsgericht eröffnete mit Beschluss vom xx.03.2014 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der D GMBH. Zum Insolvenzverwalter wurde J bestimmt.

6

Die D GMBH ist eine fachübergreifend ärztlich geleitete Einrichtung, in der im Klagezeitraum und auch heute noch Ärzte als Angestellte oder Vertragsärzte tätig sind. Das Personal wird von der D GMBH gestellt. Nach der Handelsregistereintragung vom xx.05.2014 wurde der Sitz der D GMBH nach Q, Zstraße 0 (Erdgeschoss) verlegt.

7

Der Insolvenzverwalter J setzte die Klägerin mit Geschäftsführervertrag vom 01.11.2014 mit Wirkung ab diesem Tag als Geschäftsführerin der D GMBH in Insolvenz, Q ein. Sie erhält nach dem Vertrag ein monatliches Bruttogehalt in Höhe von 1.600 €.

8

Die Klägerin mietete ab dem 01.07.2013 eine Wohnung (3 Zimmer, Küche, Bad, Toilette, 100 qm) in R zum Mietzins von 450 € zuzüglich 200 € Nebenkosten. Beide Kläger mieten seit dem 01.07.2015 eine 3 Zimmer Dachgeschosswohnung in Q, Zstraße 0 (3. Obergeschoss) zur Gesamtmiete von 961 € (Mietzins 671 €; Stellplatz 40 €, zuzüglich 250 € Nebenkosten).

9

Das Finanzamt veranlagte die Kläger mit Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 18.03.2015.

10

Mit dem Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 18.03.2015 und mit Einreichung der Einkommensteuerklärungen für 2014 und 2015 machte die Klägerin Aufwendungen wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung in Höhe von 4.843,80 € (2013), 9.347,74 € (2014) und 12.000 € (2015) als Werbungskosten für nichtselbständige Arbeit geltend.

11

Zur Begründung trug der damalige Prozessbevollmächtigte vor, dass die Klägerin seit dem 01.11.2014 angestellte Geschäftsführerin der D GMBH in Insolvenz in Q sei und hierfür Arbeitslohn beziehe. Die Wohnung ab Juli 2013 in R bzw. ab Juli 2015 in Q sei deshalb genommen worden, um nach einem langen Tag in der D GMBH bis ca. 22 Uhr und bei einem am nächsten Tag anstehenden Beginn um 7 Uhr nicht die Fahrt nach P zurücklegen zu müssen. Für den Zeitraum von Juli 2013 bis Oktober 2014 sei sie zwar unentgeltlich für die D GMBH tätig geworden. Die Aufwendungen seien jedoch vorweggenommene Werbungskosten der Klägerin bei deren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Ohne das Engagement und die Anwesenheit der Klägerin in Q wäre der Betrieb der D GMBH nicht realisierbar gewesen. Auch sei es keine Voraussetzung für den Werbungskostenabzug, dass der Arbeitslohn im selben Jahr zuflüsse. Ohne diese unentgeltliche Tätigkeit wäre sie nicht ab November 2014 als entgeltliche Geschäftsführerin eingesetzt worden.

12

Der Insolvenzverwalter J habe mit Schreiben vom 01.02.2016 bescheinigt, dass die Klägerin von Juli 2013 bis Oktober 2014 unentgeltlich für die D GMBH tätig gewesen und ihr in Aussicht gestellt worden sei, entgeltlich angestellt zu werden, sobald die Massesituation dies zulasse. Auf die Bescheinigung werde verwiesen.

13

Das Finanzamt veranlagte die Kläger mit geändertem Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 27.06.2016 und Bescheiden für 2014 vom 27.06.2016 und für 2015 vom 22.03.2017 (2015 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung). Die geltend gemachten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung wurden 2013 und 2015 nicht, 2014 erst ab dem Beginn des Arbeitsverhältnisses mit der D GMBH mit 1.558 € (2/12 von 9.348 €) angesetzt.

14

Die Kläger erhoben auch Einspruch gegen die Einkommensteuerbescheide für 2014 und 2015.

15

Das Finanzamt wies die Einsprüche der Kläger mit Einspruchsentscheidung vom 05.06.2018 als unbegründet zurück. Der Vorbehalt der Nachprüfung für 2015 wurde aufgehoben.

16

Die Prozessbevollmächtigten haben für die Kläger Klage erhoben und tragen zur Begründung im Wesentlichen vor:

17

Der Kläger habe im Klagezeitraum eine Allgemeinarztpraxis in P betrieben und betreibe diese auch heute noch. Weiter sei er Gesellschafter der D GMBH. Ab dem 1.1.2016 sei der Kläger auch als Arzt in der D GMBH in Q tätig.

18

Die Klägerin habe ab November 2014 die kaufmännische Leitung bei der D GMBH in Q übernommen und übe damit eine entgeltliche Tätigkeit aus. Sie sei sowohl für die kaufmännische Leitung der D GMBH in Q zuständig gewesen und habe dort auch aushilfsweise als Arzthelferin und Schulungskraft gearbeitet. Zudem habe sie in der Arztpraxis des Klägers als Arzthelferin gearbeitet und die Abrechnungen gegenüber Krankenkassen vorgenommen. Der Vertrag mit der Praxis des Klägers sei mündlich geschlossen worden. Sie pendele mehrmals wöchentlich, teilweise auch täglich, mit dem PKW zwischen den beiden Standorten.

19

Seit dem 01.07.2013 habe die Klägerin ihre Dienste überwiegend vormittags in P und jeweils nachmittags in Q bzw. einmal wöchentlich auch in S (weitere Niederlassung D GMBH) ausgeübt. Darüber hinaus sei regelmäßig (ca. zweimal im Monat) auch ihre Anwesenheit in Q am Samstag, Sonn- oder Feiertag sowie nachts notwendig, um die Bereitschaftsdienste leisten zu können, die der Kassenärztliche Bereitschaftsdienst vorsehe.

20

Die Kläger hätten in Q eine Wohnung angemietet, um dadurch eine Reduzierung der Pendelfahrten zwischen P und Q sowie die unmittelbare Erreichbarkeit der Klägerin für die D GMBH Q sicherzustellen. Die sehr ausgedehnte Öffnungszeit der D GMBH von 07.00 Uhr bis 20.00 Uhr wäre ohne die Vorortwohnung der Klägerin nicht möglich gewesen. Die Fahrtzeit von P nach Q betrage je nach Verkehrslage, Witterung und Tageszeit 35 bis 60 Minuten. Entscheidend für die Anmietung sei also eine Reduzierung der Pendelfahrten für die Klägerin gewesen. Eine öffentliche Nahverkehrsverbindung (Bus, Bahn) zwischen Wohnung und Arbeitsplatz in Q bestehe nicht. Die Hauptwohnung in P werde derzeit nur von Freitagabend bis Sonntagabend genutzt.

21

Der Kläger pendele mehrmals täglich zwischen den beiden Standorten (einfache Entfernung ca. 36 km) um sowohl die Allgemeinarztpraxis in P als auch die D GMBH in Q als Arzt betreuen zu können. Der Tagesablauf stelle sich für den Kläger ab dem 01.01.2016 an einem Montag, Dienstag und Donnerstag wie folgt dar:

- Behandlungszeitraum 07.00-8.00 Uhr: D GMBH in Q
- Behandlungszeitraum 08.30-12.30 Uhr: Allgemeinarztpraxis P
- Behandlungszeitraum 13.30-15.30 Uhr: D GMBH in Q
- Behandlungszeitraum 16.00-18.00 Uhr: Allgemeinarztpraxis P
- Behandlungszeitraum 19.00-20.00 Uhr: D GMBH in Q

22

Der Prozessbevollmächtigte und die Kläger beantragen,

die Einkommensteuerbescheide für 2013 und 2014 vom 27.06.2016 und für 2015 vom 22.03.2017 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 05.06.2018 dahin zu ändern, dass bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit zusätzliche Werbungskosten i.H.v. 4.844 € für 2013, 7.790 € für 2014 und 12.000 € für 2015 angesetzt und die Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird.

23

Das Finanzamt beantragt

Klageabweisung.

24

Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, dass der erforderliche Kausalzusammenhang zwischen der Einkunftsquelle und der Begründung des doppelten Haushalts nicht plausibel dargestellt worden sei. Weiterhin bestünden Unstimmigkeiten und Widersprüche.

25

Fraglich sei bereits die Kausalität der Aufwendungen für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Geschäftsbetrieb der C GmbH sei aufgrund fehlender Möglichkeit den Geschäftsbetrieb dauerhaft

fortzuführen, zum 31.01.2014 eingestellt worden. Bereits hieraus werde deutlich, dass es sich bei der Vergütung, die die Klägerin für ihre Betätigung erhalten habe, nicht um ein auf Entlohnung gerichtetes Entgelt im Rahmen einer nichtselbständigen Betätigung gehandelt habe. Bis zum 01.11.2014 sei die Klägerin sowieso unentgeltlich für die Gesellschaft tätig geworden.

26

Auffällig sei, dass die Kläger einerseits vortragen, eine tägliche Fahrtzeit für die Klägerin von zwei Stunden für eine Hin- und Rückfahrt sei nicht tragbar. Andererseits werde nunmehr argumentiert, der Kläger lege diese Strecke mehrmals täglich zurück.

27

Zudem seien nach der BFH Rechtsprechung selbst bei Vorliegen einer beruflichen Veranlassung die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung nicht erfüllt, wenn die Tätigkeitsstätte in zumutbarer Weise täglich von der Hauptwohnung aus zu erreichen sei. Hierbei sei der Begriff des Beschäftigungsorts ungeachtet der Gemeindegrenzen weit auszulegen. Wenn wie im Streitfall der Steuerpflichtige den Beschäftigungsort mit einer Wegezeit von weniger als einer Stunde erreiche, so sei ihm dies zuzumuten und deshalb die Wohnung (P) am Beschäftigungsort gelegen. Schließlich hätten die Kläger mit ihren Schilderungen zum Ablauf der Arbeitswoche ab 2016 aufgezeigt, dass sogar ein mehrfach tägliches Pendeln möglich sei.

28

Schließlich wären Aufwendungen, selbst wenn sie grundsätzlich berücksichtigungsfähig wären, auf das für die Zweckerreichung erforderliche Maß zu beschränken. Dies wäre aber nicht eine Wohnung mit einer Wohnfläche von 100 qm, sondern eine mit 60 qm bei üblichem Mietzins.

29

Hinsichtlich des weiteren Vorbringens wird auf die von den Beteiligten vorgelegten Schriftsätze, die Sitzungsniederschrift sowie die vom Finanzamt vorgelegte Einkommensteuerakte der Kläger für die Jahre 2012 bis 2015, eine Akte über die Gewinnermittlung der Allgemeinmedizinpraxis für die Jahre 2007 bis 2015, Akten über die Gewinnermittlung der Gewerbe 1 und 2, 2 Bände Rechtsbehelfsakten und 1 Band Dauerunterlagen verwiesen.

Entscheidungsgründe

30

Die Klage hat keinen Erfolg.

31

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2013 und 2014 vom 27.06.2016 und für 2015 vom 22.03.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 05.06.2018 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

32

Das Finanzamt hat zu Recht Aufwendungen der Klägerin wegen doppelter Haushaltsführung nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen, denn der Ort des eigenen Hausstands und der Beschäftigungsort bzw. Ort der ersten Tätigkeitsstätte der Klägerin fallen nicht im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG auseinander.

33

1. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG sind notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, Werbungskosten, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird.

34

Eine doppelte Haushaltsführung liegt bis einschließlich dem Veranlagungszeitraum 2013 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 2013).

35

Eine doppelte Haushaltsführung liegt ab dem Veranlagungszeitraum 2014 nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG 2014 f).

36

Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1.000 € im Monat (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG ab Veranlagungsjahr 2014).

37

2. Der Ort des eigenen Hausstands und der Beschäftigungsort müssen auseinanderfallen (vgl. BFH-Urteile vom 16.11.2017 VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404 m.w.N.; vom 08.10.2014 VI R 16/14, BStBl. II 2015, 511; Schmidt/Krüger, EStG, 38. Aufl., § 9 Rz. 229; Oertel in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 9 Rz. 99, 108). Denn nur dann ist der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG beschäftigt. Eine doppelte Haushaltsführung ist deshalb nicht gegeben, wenn der Steuerpflichtige in einer Wohnung am Beschäftigungsort aus beruflichen Gründen einen Zweithaushalt führt und auch der vorhandene „eigene Hausstand“ am Beschäftigungsort belegen ist. Denn dann fallen der Ort des eigenen Hausstands und der Beschäftigungsort nicht auseinander (vgl. BFH-Urteil vom 16.11.2017 VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404 m.w.N.).

38

Die Gesetzesfassung ab dem Jahr 2014 verwendet zwar statt des Begriffes „Beschäftigungsort“ den Begriff „Ort der ersten Tätigkeitsstätte“. Diese geänderte Formulierung ändert jedoch nichts an der Erforderlichkeit des Auseinanderfallens von Hausstand und dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte.

39

3. Beschäftigungsort i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG ist der Ort der langfristig und dauerhaft angelegten Arbeitsstätte. Das Gesetz selbst konkretisiert nicht weiter, was unter dem Wohnen am Beschäftigungsort im Einzelnen zu verstehen ist. Nach der langjährigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist der Begriff des Beschäftigungsorts weit auszulegen und darunter insbesondere nicht nur die nämliche politische Gemeinde, in der die Arbeitsstätte (ab 2014: erste Tätigkeitsstätte) liegt, zu verstehen (vgl. BFH-Urteile vom 16.01.2018 VI R 2/16, BFH/NV 2018, 712; vom 16.11.2017 VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404 m.w.N.). So hatte der Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 09.11.1971 VI R 96/70, (BStBl. II 1972, 134; s.a. BFH-Urteil vom 16.12.1981 VI R 227/80, BStBl. II 1982, 302) darauf erkannt, dass ein Arbeitnehmer auch dann am Beschäftigungsort i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG wohnt, wenn er in der Umgebung der politischen Gemeinde wohnt, in der sich seine Arbeitsstätte befindet, und von dort aus zur Arbeitsstätte fährt oder fahren kann. An dieser dem Tatbestand der doppelten Haushaltsführung und dem Veranlassungsprinzip geschuldeten Rechtsprechung hat der BFH grundsätzlich festgehalten. Er hat entschieden, dass eine Wohnung dem Wohnen am Beschäftigungsort dient, wenn sie dem Arbeitnehmer ungeachtet von Gemeinde- oder Landesgrenzen ermöglicht, seine Arbeitsstätte täglich aufzusuchen, und hat dies bei einer einfachen Entfernung von 36 km oder Wegezeiten von etwa einer Stunde bejaht (vgl. BFH-Urteile vom 19.04.2012 VI R 59/11, BStBl. II 2012, 833 Rn. 15; vom 16.11.2017 VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404 m.w.N.; Schmidt/Krüger, EStG, 38. Aufl., § 9 Rz. 229; Oertel bei Kirchhof, EStG 18. Auflage, § 9 Rz. 108f).

40

4. Die Entscheidung darüber, ob die fragliche Wohnung so zur Arbeitsstätte gelegen ist, dass der Arbeitnehmer in zumutbarer Weise täglich von dort seine Arbeitsstätte aufsuchen kann, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das Finanzgericht. Sie ist aufgrund der Berücksichtigung und Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls zu treffen und ist insbesondere von den individuellen Verkehrsverbindungen und Wegezeiten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte abhängig; dabei ist naturgemäß die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein wesentliches, allerdings kein allein entscheidungserhebliches Merkmal (vgl. BFH-Urteile vom 16.01.2018 VI R 2/16, BFH/NV 2018, 712; vom 19.04.2012 VI R 59/11, BStBl. II 2012, 833 Rn. 13). Eine Mindestentfernung zwischen Haupt- und beruflicher Zweitwohnung bestimmt das Einkommensteuergesetz nicht. Sie können sich deshalb in Ausnahmefällen sogar in derselben politischen Gemeinde befinden, wenn ausnahmsweise ein tägliches Fahren nicht zumutbar erscheint. (vgl. BFH-Urteil vom 16.11.2017 VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404 m.w.N.; Schmidt/Krüger, EStG, 38. Aufl., § 9 Rz. 229).

41

5. Bei Anwendung dieser Grundsätze unter Berücksichtigung und Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls ist der Senat der Auffassung, dass im Streitfall der eigene Hausstand und der Beschäftigungsort bzw. Ort der ersten Tätigkeitsstätte bei der Klägerin nicht im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG auseinanderfallen. Zwar hatte die Klägerin ihren Familienwohnsitz in P und übte im Klagezeitraum ihre nichtselbständige Arbeit auch teilweise in Q aus, jedoch war der Klägerin ein tägliches Aufsuchen ihrer Arbeitsstätte möglich. Allein die Tatsache, dass die Wohnung und die Arbeitsstätte in verschiedenen Gemeinden liegen, begründet nicht eine doppelte Haushaltsführung. Vielmehr ist im Rahmen der gebotenen weiten Auslegung danach zu fragen, ob Arbeitnehmer derartige Wegstrecken üblicherweise täglich zurücklegen bzw. ob ihnen ein tägliches Aufsuchen der Arbeitsstätte möglich ist. Die Klägerin nutzte nach ihrer Einlassung für die Fahrten stets ein Kraftfahrzeug. Die Entfernung von der Wohnung in P zum Arbeitsort in Q beträgt bei Nutzung der kürzesten Entfernung nach Routenplaner 40 km und die Fahrtzeit 37 Minuten. Bei Nutzung einer anderen Straßenverbindung beträgt die Entfernung 40 km und die Fahrtzeit 42 Minuten. Damit liegt der Zeitaufwand für die Fahrt deutlich unter einer Stunde. Solche Fahrtzeiten für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden von einer Vielzahl von Arbeitnehmern auf sich genommen und sind zumutbar ohne dass diese darin Anlass für einen Umzug oder eine Zweitwohnung näher an der Arbeitsstätte sehen. Ein solcher Zeitaufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist angesichts steigender Mobilitätsanforderungen nicht unüblich und die Wohnung in P liegt damit noch im Einzugsbereich der Arbeitsstätte der Klägerin. Dies gilt selbst dann, wenn die Klägerin - worauf sie in der mündlichen Verhandlung hingewiesen hat - für den Weg bei winterlichen Straßenbedingungen länger braucht. Abzustellen ist hierbei auf die normalen und nicht auf die gelegentlich auftretenden ungewöhnlichen Streckenverhältnisse. In Abwägung der Gesamtumstände des Streitfalles befindet sich die Wohnung der Klägerin in P damit noch im Einzugsgebiet (im weiteren Sinne) von Q.

42

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der frühen Öffnungszeit und der späten Schließungszeit der D GMBH, denn auch dies wird von einer Vielzahl von Arbeitnehmern auf sich genommen. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass auch der Kläger außerhalb des Klagezeitraums mehrfach täglich Fahrten zwischen P und Q unternimmt und hierbei die Fahrtdauer in seinem Zeitplan mit 30 Minuten ansetzt. Dies zeigt, dass die Fahrtstrecke für Arbeitnehmer zumutbar ist.

43

6. Die Aufwendungen können auch nicht nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG berücksichtigt werden, denn § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG ist im Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG das speziellere Gesetz. Ein Arbeitnehmer, der am Beschäftigungsort i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG wohnt, kann die Aufwendungen für die Wohnung nur unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG als Werbungskosten abziehen. Ein Abzug der Unterkunftskosten als Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG kommt nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 16.11.2017 VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404 Rn. 20 ff).

44

7. Für die Jahre 2013 und 2014 hat die Klage auch deshalb keinen Erfolg, da die Klägerin erst ab dem 01.11.2014 in einem Beschäftigungsverhältnis bei der D GMBH stand.

45

a) Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Erzielt der Steuerpflichtige noch keine Einnahmen, liegen vorab entstandene Werbungskosten vor, wenn die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen stehen (Schmidt/Krüger, EStG 38. Auflage, § 9 Rz. 95; Oertel in Kirchhof, EStG 18. Auflage, § 9 Rn. 23). Der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass er im Zeitpunkt der Aufwendungen bereits den Entschluss gefasst hatte, steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen (Schmidt/Krüger, EStG 38. Auflage, § 9 Rz. 95).

46

b) Im Streitfall liegt keine entgeltliche Tätigkeit der Klägerin im Jahr 2013 vor. Die Klägerin trägt zwar vor, dass der Insolvenzverwalter ihr in Aussicht gestellt habe, entgeltlich angestellt zu werden, sobald die Massesituation dies zulasse. Dies kann aber noch nicht im Jahr 2013 gewesen sein. Zwar hatte die Klägerin die Einleitung des Insolvenzverfahren bei der D GMBH am xx.12.2013 beantragt. Nach der Handelsregistereintragung hat das Amtsgericht mit Beschluss vom xx.01.2014 die vorläufige

Insolvenzverwaltung angeordnet. Der Insolvenzverwalter konnte daher im Jahr 2013 der Klägerin noch nicht eine Beschäftigung in Aussicht gestellt haben. Damit liegt im Jahr 2013 kein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang der Aufwendungen mit späteren Einnahmen vor.

47

c) Im Jahr 2014 liegt eine entgeltliche Tätigkeit der Klägerin erst ab dem 01.11.2014 vor. Das Insolvenzgericht eröffnete das Insolvenzverfahren mit Beschluss vom ...03.2014. Die Klägerin wurde vom Insolvenzverwalter erst mit Geschäftsführervertrag vom 01.11.2014 mit Wirkung ab diesem Tag als Geschäftsführerin der D GMBH in Insolvenz, Q eingesetzt und erzielte damit erst ab diesem Zeitpunkt Einkünfte. Der Senat konnte für die Monate Januar bis Oktober 2014 einen hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen nicht feststellen. Es war von Januar bis Oktober 2014 offen, wie es mit der D GMBH weitergeht; erst ab dem 01.11.2014 stand fest, dass die Masse für ein Beschäftigungsverhältnis ausreicht. Für die Monate November und Dezember 2014 hat das Finanzamt die Aufwendungen ohne Rechtsgrund (s.o. 5. und 6.) angesetzt, sodass die Klägerin insoweit nicht beschwert ist.

48

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.