

Urteil vom 18. April 2013, VI R 29/12

Doppelte Haushaltsführung - aufwandsunabhängige Inanspruchnahme der Entfernungspauschale für Familienheimfahrten - Zurückverweisung der Rechtssache an einen anderen Senat des FG

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, EStG VZ 2007 , FGO § 155, ZPO § 563 Abs 1 S 2, GG Art 101 Abs 1, EStG § 3 Nr 16

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 11. Dezember 2011, Az: 1 K 1228/09

Leitsätze

1. Die Entfernungspauschale für eine wöchentliche Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kann aufwandsunabhängig in Anspruch genommen werden.
2. Steuerfrei geleistete Reisekostenvergütungen und steuerfrei gewährte Freifahrten sind jedoch mindernd auf die Entfernungspauschale anzurechnen.

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten um den Werbungskostenabzug von Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, insbesondere darüber, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) hierfür tatsächlich Aufwendungen getragen haben muss.
- 2 Der verheiratete Kläger erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der DB Netz AG. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2007) machte er u.a. Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung für 48 Heimfahrten in Höhe von 5.199 € (48 Fahrten x 361 Entfernungskilometer x 0,30 € = 5.198,40 €) geltend. Der Erklärung war eine tabellarische Aufstellung der durchgeführten Familienheimfahrten beigelegt. Danach hat der Kläger elf Familienheimfahrten mit dem PKW durchgeführt, die der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) auch berücksichtigte. Die übrigen Familienheimfahrten mit der Bahn erkannte das FA hingegen nicht an. Für die Familienheimfahrten mit der Bahn seien dem Kläger keine Aufwendungen entstanden.
- 3 Hiergegen erhob der Kläger Einspruch. Zugleich reichte er eine Abrechnungsbescheinigung seiner Arbeitgeberin für August 2007 ein, auf der für Familienheimfahrten ein steuerfrei belassener Betrag in Höhe von 2.025 € ausgewiesen war.
- 4 Nachdem der Einspruch zurückgewiesen worden war, erhob der Kläger Klage. Im Klageverfahren wurde ihm vom Finanzgericht (FG) gemäß § 79b Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aufgegeben, Nachweise für die Aufwendungen vorzulegen, die ihm im Zusammenhang mit der Nutzung der Bahn entstanden seien, und einen Ansprechpartner seiner Arbeitgeberin zu benennen, der Auskunft insbesondere auch zu den bescheinigten steuerfreien Zuschlägen geben könne. Nach fruchtlosem Fristablauf wies das FG die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1040). Mangels entstandener Aufwendungen seien die vom Kläger geltend gemachten Werbungskosten für Familienheimfahrten mit der Bahn nicht zu berücksichtigen.
- 5 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Er beantragt, das Urteil des FG Sachsen-Anhalt vom 12. Dezember 2011 1 K 1228/09 sowie die Einspruchsentscheidung vom 19. August 2009 aufzuheben und die Einkommensteuer für das Jahr 2007 unter Berücksichtigung von (insgesamt) 47 Familienheimfahrten zu je 361 Kilometern auf 7.631,80 € und den Solidaritätszuschlag auf 491,75 €

festzusetzen, hilfsweise die Rechtssache zur weiteren Sachaufklärung an einen anderen Senat des FG Sachsen-Anhalt zurückzuverweisen.

7 Das FA ist der Revision entgegengetreten.

Entscheidungsgründe

- 8** II. Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 9** 1. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 der im Streitjahr geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes (EStG) können im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) jeweils für eine Familienheimfahrt wöchentlich als Werbungskosten abgezogen werden.
- 10** a) Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG). Die danach zu berücksichtigenden Beträge sind um steuerfreie Sachbezüge (§ 8 Abs. 3 EStG) zu mindern; ist der Arbeitgeber selbst der Verkehrsträger, ist der Preis anzusetzen, den ein dritter Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hätte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 i.V.m. Nr. 4 Satz 5 EStG).
- 11** b) Die Entfernungspauschale gilt unabhängig davon, ob die Familienheimfahrten zu Fuß, mit dem Fahrrad, dem eigenen PKW oder öffentlichen Verkehrsmitteln durchgeführt werden und ob dem Steuerpflichtigen überhaupt Kosten für diese Wege entstanden sind (vgl. Schmidt/Loschelder, EStG, 31. Aufl., § 9 Rz 109, 155; von Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz F 82; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 9 EStG Rz 442, 450, 457; von Beckerath in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 9 Rz 53, 90; Stark in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 9 Rz 16; Zimmer in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 9 Rz 820 ff.; Blümich/Thürmer, § 9 EStG Rz 282; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, "Entfernungspauschale" Rz 16; Lochte in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 9 Rz 136; Claßen, A. in Lademann, EStG, § 9 EStG Rz 55, m.w.N.; a.A. Söhn, Finanz-Rundschau 2001, 950). Zwar setzt die Regelung nach ihrem Wortlaut Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) voraus, doch wird das Entstehen der Aufwendungen mit der Formulierung "Zur Abgeltung der Aufwendungen" aus Vereinfachungsgründen gesetzlich unterstellt (Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 9 Rz 109; von Beckerath in Kirchhof, a.a.O., § 9 Rz 53). Deshalb ist die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten beispielsweise auch dann zu gewähren, wenn der Arbeitnehmer (kostenfrei) von Verwandten abgeholt wird (Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 9 Rz 155) oder als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft keine Aufwendungen hat (HHR/Bergkemper, § 9 EStG Rz 521; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 9 Rz 155; Zimmer in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 9 Rz 820 ff.).
- 12** c) Zu Recht weist die Vorentscheidung darauf hin, dass die Entfernungspauschale insoweit eine systemwidrige Begünstigung vermittelt. Denn üblicherweise setzt der Werbungskostenabzug nach § 9 EStG Aufwendungen und damit eine Vermögensminderung beim Steuerpflichtigen voraus (vgl. HHR/Bergkemper, § 9 Rz 442; von Beckerath in Kirchhof, a.a.O., § 9 Rz 45 f.). Das FG verkennt jedoch, dass die Entfernungspauschale, soweit sie --in Abweichung vom objektiven Nettoprinzip-- noch als entfernungsabhängige Subvention wirkt, durch umwelt- und verkehrspolitische Lenkungsziele sowie aus Gründen der Steuervereinfachung gerechtfertigt ist (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Mai 2005 VI R 70/03, BFHE 209, 508, BStBl II 2005, 785, und vom 26. März 2009 VI R 42/07, BFHE 224, 448, BStBl II 2009, 724; von Beckerath in Kirchhof, a.a.O., § 9 Rz 45 f.; Lochte in Frotscher, a.a.O., § 9 Rz 136; a.A. HHR/Bergkemper, § 9 EStG Rz 442).
- 13** aa) Der Steuergesetzgeber ist grundsätzlich nicht gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen. Er darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen. Der Bürger wird dann nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet, erhält aber durch Sonderbelastung eines unerwünschten Verhaltens oder durch steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden. Nur dann jedoch, wenn solche Förderungs- und Lenkungsziele von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen werden, sind sie auch geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Belastungen oder Entlastungen zu liefern. Weiterhin muss der Förderungs- und Lenkungszweck gleichheitsgerecht ausgestaltet sein und auch Vergünstigungstatbestände müssen jedenfalls

ein Mindestmaß an zweckgerechter Ausgestaltung aufweisen (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, BFH/NV 2009, 338, m.w.N.).

- 14** bb) Diesen verfassungs- wie einfachrechtlichen Maßstäben wird die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG gerecht.
- 15** Die Entscheidung des Gesetzgebers, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG in diesen Fällen so auszugestalten, dass die Vorschrift wie eine Steuervergünstigung wirkt, ist erkennbar von umwelt- und verkehrspolitischen Zielen getragen. Die Entfernungspauschale soll insbesondere die Chancengleichheit zwischen den Verkehrsträgern erhöhen und die Bildung von Fahrgemeinschaften honorieren (BTDrucks 14/4242, S. 5; BTDrucks 14/4435, S. 9). Darüber hinaus dient sie der Steuervereinfachung. Denn sie erspart beispielsweise Nachforschungen, ob der Steuerpflichtige die Wegstrecke allein oder in einer Fahrgemeinschaft zurückgelegt hat (von Beckerath in Kirchhof, a.a.O., § 9 Rz 45). Dies war bis zur Einführung der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale durch das Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale vom 21. Dezember 2000 (BGBl I 2000, 1918) notwendig. Denn bis zum Veranlagungszeitraum 2001 sind bei Fahrgemeinschaften bei dem einzelnen Mitglied Wegekosten nur insoweit berücksichtigt worden, als es sein eigenes Kraftfahrzeug eingesetzt hat (H 42 Lohnsteuer-Handbuch 1999 <Fahrgemeinschaften>). Bei Mitfahrern wurden mangels eigener Aufwendungen hingegen keine Fahrtkosten berücksichtigt, und zwar auch dann nicht, wenn sie für den Jahresschluss eine gegenseitige finanzielle Verrechnung vereinbart und durchgeführt hatten (BFH-Urteil vom 24. Januar 1975 VI R 147/72, BFHE 115, 52, BStBl II 1975, 561).
- 16** Die Vermutung des FG geht deshalb fehl, der Gesetzgeber habe sich bei der Einführung der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale im Hinblick auf Fahrgemeinschaften davon leiten lassen, dass es in aller Regel so sei, dass entweder die Mitfahrer sich an den Kosten beteiligten oder aber die Fahrer sich abwechselten, den einzelnen Beteiligten jedenfalls Aufwendungen entstünden.
- 17** cc) Weiter sprechen auch systematische Erwägungen für eine aufwandsunabhängige Auslegung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG. Denn der Gesetzgeber trägt vermeintlich "aufwandslosen" Fallgruppen durch gesetzliche Sonderregelungen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 i.V.m. Nr. 4 Satz 3 EStG <steuerfreie Sammelbeförderung>; § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 i.V.m. Nr. 4 Satz 5 EStG <nach § 8 Abs. 3 EStG steuerfreie Sachbezüge für Familienheimfahrten>; § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6 EStG <Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug>) Rechnung (BFH-Urteil vom 28. Februar 2013 VI R 33/11, BFHE 240, 342), denen es nach der Lesart des FG nicht bedürfte.
- 18** dd) Schließlich steht der Erkenntnis, dass die Entfernungspauschale für eine wöchentliche Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung auch dann angesetzt werden kann, wenn dem Steuerpflichtigen für diese Wege tatsächlich keine Aufwendungen entstanden sind, auch nicht das Senatsurteil vom 12. November 2009 VI R 59/07 (BFH/NV 2010, 631) entgegen. Zwar hat der Senat in dieser Sache entschieden, dass die Kilometer-Pauschbeträge für Familienheimfahrten des zur Berufsausbildung auswärts untergebrachten Kindes dann nicht bei der Ermittlung der für die Kürzung des Ausbildungsfreibetrages relevanten Einkünfte und Bezüge des Kindes als Werbungskosten abgezogen werden können, wenn die Eltern das Kind mit dem eigenen Kraftfahrzeug befördern und dem Kind dadurch keine eigenen Aufwendungen entstehen. Diese Entscheidung betrifft jedoch das Streitjahr 1999, mithin die Rechtslage vor Einführung der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale zum 1. Januar 2001.
- 19** 2. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen; die Vorentscheidung ist daher aufzuheben. Die Sache ist allerdings nicht spruchreif und deshalb an das FG zur weiteren Sachaufklärung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 20** a) Das FG wird im zweiten Rechtszug Feststellungen zur Anzahl der Familienheimfahrten und Arbeitgeberleistungen zu treffen haben. Denn nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei geleistete Reisekostenvergütungen (nach den bisherigen Feststellungen zumindest ein Betrag in Höhe von 2.025 €), aber auch nach § 8 Abs. 3 EStG steuerfreie Sachbezüge (etwa Freifahrten, wenn die Beförderungsleistung zur Lieferungs- und Leistungspalette des Arbeitgebers zählt), sind beispielsweise mindernd auf die Entfernungspauschale anzurechnen (HHR/Bergkemper, § 9 EStG Rz 521; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 9 Rz 129, 155; Hartz/ Meeßen/Wolf, a.a.O., "Entfernungspauschale" Rz 16, 72 ff.). Sofern der Kläger seiner Mitwirkungspflicht hierbei nicht genügt, ist das FG nach § 76 Abs. 1 FGO gehalten, entsprechende Auskünfte bei der Arbeitgeberin des Klägers, gegebenenfalls durch Zeugenbeweis, einzuholen.
- 21** b) Der Senat sieht keinen sachlichen Grund, die Streitsache --wie vom Kläger hilfsweise beantragt-- an einen anderen Senat des FG zurückzuverweisen.

- 22** Gemäß § 155 FGO i.V.m. § 563 Abs. 1 Satz 2 der Zivilprozessordnung kann der BFH die Rechtssache durch besondere Anordnung an einen anderen Senat des FG zurückverweisen. Da die Zurückverweisung an einen anderen Senat das Recht der Beteiligten auf ihren gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes) berührt, setzt sie besondere sachliche Gründe voraus. Sie kommt in Betracht, wenn ernstliche Zweifel an der Unvoreingenommenheit des FG-Senats bestehen, der das aufgehobene Urteil gesprochen hat (BFH-Urteil vom 25. November 2009 I R 18/08, BFH/NV 2010, 941, m.w.N.; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 126 Rz 15).
- 23** Im Streitfall sind zureichende Anhaltspunkte für entsprechende Zweifel jedoch weder vorgetragen noch ersichtlich. Allein die Unrichtigkeit des Urteils kann die Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG jedenfalls nicht rechtfertigen. Denn die Frage einer Zurückverweisung stellt sich nur bei rechtsfehlerhafter Vorentscheidung (z.B. BFH-Urteile vom 24. September 1998 V R 82/97, BFH/NV 1999, 487; vom 27. Juli 2000 V R 38/99, BFH/NV 2001, 181, und in BFH/NV 2010, 941).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de