

Beschluss vom 12. Juli 2017, VI R 42/15

Doppelte Haushaltsführung - notwendige Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort - Besuchsfahrten - Nachweis der Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers

ECLI:DE:BFH:2017:B.120717.VIR42.15.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 33a Abs 1 S 1, EStG § 33a Abs 1 S 1, BGB § 1602, EStG VZ 2008, EStG VZ 2009, EStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 10. September 2014, Az: 5 K 5362/12

Leitsätze

Der im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten zu berücksichtigende sog. Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort kann nach dem im fraglichen Zeitraum gültigen Mietspiegel bemessen werden.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 11. September 2014 5 K 5362/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist in leitender Position bei der ... GmbH tätig und nach Abschluss einer Entsendung nach K seit dem 1. Januar 2003 in Berlin beschäftigt. Die verheirateten Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Sie sind mit Hauptwohnsitz in X gemeldet und lebten bis zum 11. Mai 2008 in einer 112 qm großen Mietwohnung, seither in einer 84 qm großen Eigentumswohnung. Daneben haben sie einen Wohnsitz in Y. In ihrer Einkommensteuererklärung für die Streitjahre (2008 bis 2010) machten sie u.a. Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung geltend mit der Begründung, ihr Hauptwohnsitz sei Y. Darüber hinaus machten sie für 2010 Unterhaltszahlungen an ihren im Jahr 1979 geborenen Sohn und an die Mutter des Klägers geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung teilweise nicht an. Eine steuermindernde Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen für den Sohn lehnte das FA ab, die Unterhaltszahlungen für die Mutter des Klägers erkannte es teilweise an. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhoben die Kläger Klage, die das Finanzgericht (FG) als unbegründet abwies.
- 2** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts und Verfahrensmängel.
- 3** Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 11. September 2014 5 K 5362/12 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide vom 2. Februar 2012 für 2008, vom 26. März 2012 für 2009 und 2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 1. Oktober 2012 (2008 und 2009) und vom 19. November 2012 (2010) dahingehend zu ändern, dass weitere Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 14.837,77 € (2008), 2.386,48 € (2009) und 6.605,40 € (2010) sowie von Unterhaltsaufwendungen in Höhe von 9.737 € (2010) als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG) berücksichtigt werden.

- 4 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 5 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung für nicht erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 6 1. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG sind notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, Werbungskosten. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG vor, wenn der Arbeitnehmer --wie im Streitfall-- außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt.
- 7 a) Zu den notwendigen Mehraufwendungen, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG als Werbungskosten abziehbar sind, zählen insbesondere Aufwendungen für wöchentliche Familienheimfahrten, (zeitlich befristete) Verpflegungsmehraufwendungen und die tatsächlichen Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort, soweit sie nicht überhöht sind (Senatsurteil vom 3. Dezember 1982 VI R 228/80, BFHE 137, 564, BStBl II 1983, 467).
- 8 aa) Als Unterkunftskosten am Beschäftigungsort sind grundsätzlich die tatsächlich angefallenen Aufwendungen als Erwerbsaufwand anzusetzen. Dies gilt auch im Fall des Wohnens in einer eigenen Wohnung. Zu den Kosten der Unterkunft zählen u.a. der Mietzins --im Fall der eigenen Wohnzwecken dienenden eigenen Wohnung Absetzung für Abnutzung und Finanzierungskosten-- sowie die mit dem Vorhalten und der Nutzung der Unterkunft einhergehenden Aufwendungen für Heizung, Strom, Reinigung und damit sämtliche kalten und warmen Betriebskosten.
- 9 bb) Die tatsächlichen Kosten der Unterkunft sind jedoch nur insoweit als Werbungskosten zu berücksichtigen, als sie nicht überhöht sind. Denn § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG begrenzt den Abzug von Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, auf das Notwendige und damit auf das nach objektiven Maßstäben zur Zweckverfolgung Erforderliche.
- 10 cc) Der Bundesfinanzhof (BFH) hält in ständiger Rechtsprechung Unterkunftskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung für notwendig, soweit sie sich für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 qm bei einem ortsüblichen Mietzins für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung (Durchschnittsmietzins) ergeben. Diese Rechtsprechung zur Rechtslage bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2013 (z.B. Senatsurteile vom 8. Oktober 2014 VI R 16/14, BFHE 247, 406, BStBl II 2015, 511; vom 14. November 2013 VI R 10/13, BFH/NV 2014, 507; vom 28. März 2012 VI R 25/11, BFHE 237, 429, BStBl II 2012, 831; vom 5. März 2009 VI R 23/07, BFHE 224, 420, BStBl II 2009, 1016, und VI R 58/06, BFHE 224, 413, BStBl II 2009, 2012, sowie vom 9. August 2007 VI R 10/06, BFHE 218, 380, BStBl II 2007, 820) gilt für angemietete wie für im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wohnungen gleichermaßen (BFH-Urteil vom 16. März 2010 VIII R 48/07, BFH/NV 2010, 1433, und in BFHE 218, 380, BStBl II 2007, 820).
- 11 (1) Der (fiktive) Durchschnittsmietzins bezieht sich --wie die örtliche Vergleichsmiete gemäß § 558 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- (MünchKommBGB/Artz, 7. Aufl., § 558 Rz 9)-- auf die Grundmiete i.S. des § 535 BGB, d.h. die Netto-Kaltniete ohne jegliche Betriebs- und Nebenkosten (vgl. Palandt/ Weidenkaff, Bürgerliches Gesetzbuch, 76. Aufl., § 535 Rz 70 ff.) und damit auf den Teil der Miete, durch den allein die Raumnutzung entgolten wird. Dies ist zum einen dem Umstand geschuldet, dass sich beim Abschluss von Mietverträgen die Vereinbarung von Nettokaltnieten durchgesetzt hat (Schmidt-Futterer/Börstinghaus, Mietrecht, 12. Aufl., Nach §§ 558c, 558d BGB Rz 40). Zum anderen lässt sich nach Auffassung des erkennenden Senats anhand der Kaltniete ein von individuellen Besonderheiten unabhängiges und damit belastbares Vergleichsmaß gewinnen. Dementsprechend soll und wird auch fast ausschließlich in Mietspiegeln (§§ 558c, 558d BGB) eine Nettokaltniete (Grundmiete) ausgewiesen (Schmidt-Futterer/ Börstinghaus, a.a.O., Nach § 558c, 558d BGB Rz 40; Schmidt-Futterer/Börstinghaus, a.a.O., § 558a BGB Rz 55; MünchKommBGB/ Artz, a.a.O., § 558 Rz 9).
- 12 (2) Der ortsübliche Durchschnittsmietzins ist --sofern vorhanden-- nach dem im fraglichen Zeitraum gültigen

Mietspiegel gemäß § 558c, 558d BGB für das gesamte Gebiet der Stadt oder der Gemeinde (Beschäftigungsort), in der sich die betreffende Wohnung befindet, zu bemessen (Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9 Rz 493; FG Köln, Urteil vom 6. November 2014 13 K 1665/12, Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 544). Die in einem Mietspiegel bezeichneten Entgelte geben die ortsübliche Vergleichsmiete wieder und können deshalb der Tatsacheninstanz als Ermittlungshilfe dienen. Denn der Mietspiegel wird vom umfassenden Sachverstand der an der Mietspiegelerstellung beteiligten Experten (z.B. Vertreter der Gemeinde, Interessenvertreter der Mieter und Vermieter sowie Vertreter der unternehmerischen Wohnungswirtschaft, Maklerorganisationen und Mietrichter, vgl. Schmidt/Futterer/Börstinghaus, a.a.O., Nach §§ 558c, 558d BGB Rz 20 f.) getragen. Ihm liegt regelmäßig eine umfassende Datenmenge zugrunde, die den Verhältnissen auf dem Wohnungsmarkt am Beschäftigungsort hinreichend Rechnung trägt. Dem steht der Umstand, dass bei der Erstellung eines Mietspiegels (nur) Wohnungen berücksichtigt werden, bei denen die Mieten in den letzten vier Jahren neu vereinbart (Neuvertragsmieten) oder, von Veränderungen der Betriebskosten nach § 560 BGB abgesehen, geändert worden sind (geänderte Bestandsmieten), nicht entgegen. Denn der Durchschnittsmietzins beschränkt den Werbungskostenabzug im Rahmen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG auf den notwendigen Mehraufwand und sucht nicht die im Veranlagungszeitraum durchschnittliche Marktmiete aus Neuverträgen (vgl. Schmidt-Futterer/Börstinghaus, a.a.O., § 558 BGB Rz 42) abzubilden. Darin ggf. begründete Ungenauigkeiten sind dem steuerlichen Massenverfahren geschuldet und aus Vereinfachungsgründen gerechtfertigt. Denn der örtliche Mietspiegel gehört zu den Informationsquellen, die eine leichte und schnelle Ermittlung der ortsüblichen Miete ermöglichen (vgl. BFH-Urteil vom 17. August 2005 IX R 10/05, BFHE 211, 151, BStBl II 2006, 71, zur Annahme eines geldwerten Vorteils durch verbilligte Wohnraumüberlassung). Ein Sachverständigengutachten über die Höhe des Durchschnittsmietzins kann in einem solchen Fall lediglich dann erforderlich sein, wenn und soweit einer der Beteiligten die Aussagekraft eines amtlichen Mietspiegels zu erschüttern vermag.

- 13** b) Im Streitfall ist die Ermittlung des ortsüblichen Durchschnittsmietzins durch das FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat sich an dem für die Streitjahre maßgeblichen Mietspiegel von X orientiert, der einen repräsentativen Querschnitt der üblichen Entgelte abbildet. Hinsichtlich der Nebenkosten hat das FG ausgeführt, dass die Kläger keine höheren Aufwendungen nachgewiesen haben. Da es sich insoweit um steuermindernde Tatsachen handelt, für die die Kläger die objektive Beweislast tragen (vgl. z.B. Senatsurteil vom 18. August 2016 VI R 52/15, BFH/NV 2017, 151), hat das FG zu Recht lediglich die bereits vom FA angesetzten Beträge berücksichtigt.
- 14** c) Die Aufwendungen für die Fahrten des Klägers sind nicht beruflich veranlasst und mithin keine Werbungskosten. Es handelt sich nicht um Familienheimfahrten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG. Denn die Norm erfasst nicht die im Streitfall vorliegenden Besuchsreisen des Ehepartners vom Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort des Arbeitnehmers, sondern den umgekehrten Fall, dass der steuerpflichtige Arbeitnehmer die Fahrt vom Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort selbst vornimmt (Senatsurteil vom 22. Oktober 2015 VI R 22/14, BFHE 251, 344, BStBl II 2016, 179; Senatsbeschluss vom 2. Februar 2011 VI R 15/10, BFHE 232, 494, BStBl II 2011, 456). Der Senat braucht im Streitfall nicht zu entscheiden, ob und unter welchen Voraussetzungen in besonders gelagerten Ausnahmefällen die Notwendigkeit, private Dinge durch einen Besuch des Ehepartners bei dem Steuerpflichtigen zu regeln, durch den dienstlichen Einsatz des Steuerpflichtigen an dessen auswärtiger Tätigkeitsstätte in einem solchen Maße beruflich veranlasst sein kann, dass private Veranlassungsbeiträge dahinter zurücktreten und die Fahrt des Ehepartners zum Steuerpflichtigen deshalb nicht als private Besuchsfahrt, sondern ausnahmsweise als beruflich veranlasst anzusehen ist. Denn ein solcher Ausnahmefall ist vorliegend nicht gegeben.
- 15** 2. Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass die Aufwendungen bis zu 8.004 € im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (§ 33a Abs. 1 Satz 1 EStG in der für das Streitjahr 2010 geltenden Fassung). Voraussetzung ist, dass weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld für die unterhaltene Person hat und die unterhaltene Person kein oder nur geringes Vermögen besitzt (§ 33a Abs. 1 Satz 4 EStG in der für das Streitjahr 2010 geltenden Fassung). Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte und Bezüge i.S. des § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 4 EStG, so vermindert sich der Betrag von 8.004 € um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 624 € im Kalenderjahr übersteigen, sowie um die von der unterhaltenen Person als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogenen Zuschüsse (§ 33a Abs. 1 Satz 5 EStG in der für das Streitjahr 2010 geltenden Fassung).
- 16** Die gesetzliche Unterhaltsberechtigung i.S. des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG knüpft an die zivilrechtlichen

Voraussetzungen des Unterhaltsanspruchs an (Senatsurteile vom 5. Mai 2010 VI R 29/09, BFHE 230, 12, BStBl II 2011, 116; vom 15. April 2015 VI R 5/14, BFHE 250, 350, BStBl II 2016, 148). Die Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers i.S. des § 1602 BGB ist daher Voraussetzung für die Annahme einer Unterhaltsberechtigung i.S. des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG. Sie kann nicht im Wege einer typisierenden Betrachtungsweise unterstellt werden, sondern ist konkret festzustellen (Senatsurteile vom 27. Juli 2011 VI R 62/10, BFH/NV 2012, 170; in BFHE 250, 350, BStBl II 2016, 148). Bedürftig ist gemäß § 1602 BGB nur, wer außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Bei volljährigen Personen ist dies nur dann der Fall, wenn diese weder Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielen noch Vermögen haben. Mögliche Einkünfte aus einer unterlassenen Erwerbstätigkeit stehen der Bedürftigkeit entgegen, falls eine Erwerbstätigkeit zumutbar ist. Insbesondere für volljährige Personen besteht eine generelle Erwerbsobliegenheit, es sei denn, dieser kann aufgrund besonderer Umstände, wie z.B. Krankheit, Behinderung oder Arbeitslosigkeit, trotz ordnungsgemäßer Bemühungen um eine Beschäftigung nicht Folge geleistet werden (Senatsurteile in BFHE 230, 12, BStBl II 2011, 116; in BFHE 250, 350, BStBl II 2016, 148). Daher ist eine Person im arbeitsfähigen Alter, die die zum Bestreiten des Lebensunterhalts zur Verfügung stehenden Quellen, insbesondere ihre Arbeitskraft, nicht ausschöpft, grundsätzlich nicht unterstützungsbedürftig (Senatsurteile in BFH/NV 2012, 170; in BFHE 250, 350, BStBl II 2016, 148). Diese Grundsätze gelten auch für Unterhaltsleistungen an nicht in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen, da nach § 33a Abs. 1 Satz 6 Halbsatz 2 EStG in der für das Streitjahr 2010 geltenden Fassung für die Frage der gesetzlichen Unterhaltspflicht inländische Maßstäbe heranzuziehen sind.

- 17** Nach den Feststellungen in der Vorentscheidung haben die Kläger die Voraussetzungen für eine weitere Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen --insbesondere hinsichtlich der Bedürftigkeit des Sohnes-- nicht nachgewiesen. Da es sich auch insoweit um steuermindernde Tatsachen handelt, für die die Kläger die objektive Beweislast tragen (vgl. z.B. Senatsurteil in BFH/NV 2017, 151), hat das FG weitere Unterhaltsaufwendungen zu Recht nicht steuermindernd berücksichtigt.
- 18** 3. Der Senat hat die von den Klägern erhobene Verfahrensrüge wegen Verletzung der Amtsermittlungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) im erstinstanzlichen Verfahren geprüft. Er erachtet die Rüge nicht für durchgreifend und sieht deshalb von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 19** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de