

Urteil vom 12. Januar 2023, VI R 39/19

Beteiligung an den Kosten der Lebensführung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

ECLI:DE:BFH:2023:U.120123.VIR39.19.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 2, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 3, EStG VZ 2015

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 18. September 2019, Az: 9 K 209/18

Leitsätze

1. Kosten der Lebensführung i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG sind die Kosten des Haushalts und die sonstigen Lebenshaltungskosten im Haupthausstand.
2. Die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung darf nicht erkennbar unzureichend sein. Ob dies der Fall ist, bedarf einer Würdigung der Umstände des Einzelfalls. Eine bestimmte betragliche Grenze sieht das Gesetz nicht vor, ebenso wenig ist eine laufende Beteiligung erforderlich.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18.09.2019 - 9 K 209/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte im Streitjahr (2015) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er unterhielt eine --seit Dezember 2013 angemietete-- Wohnung in B. Von dieser Wohnung fuhr der Kläger täglich zu seiner Arbeitsstelle in L. Die Wohnung in B, die vom Kläger allein bewohnt wurde, bestand aus zwei Zimmern sowie Küche und Bad.
- 2 Zudem bewohnt der Kläger gemeinsam mit seinem Bruder eine Wohnung im Obergeschoss seines Elternhauses in X. Diese Wohnung besteht aus zwei Schlafzimmern, einem Wohnzimmer, einem Büro, einem kleinen Zimmer mit Sportgeräten sowie Küche und Bad. Nach dem Tod der Großeltern des Klägers und einem Umbau im Jahr 2013 waren seine Eltern, die zuvor mit im Obergeschoss gewohnt hatten, Anfang 2014 ins Erdgeschoss gezogen. Die vorstehenden Räumlichkeiten im Obergeschoss sind dem Kläger und seinem Bruder von den Eltern unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden. Sie sind nicht baulich getrennt von der Wohnung im Erdgeschoss, sondern über ein Treppenhaus vom Haupteingang des Hauses frei zugänglich. Zum Wäschewaschen nutzen der Kläger und sein Bruder die im Erdgeschoss befindliche Waschmaschine.
- 3 In der Wohnung in X verbringt der Kläger seine Wochenenden sowie in der Regel seinen Jahresurlaub. Seit seinem 16. Lebensjahr ist er Mitglied der freiwilligen Feuerwehr X und seit dem 01.02.2007 Mitglied im offiziellen ... Fanclub X.
- 4 Im Streitjahr erwarb der Kläger für sich und seinen Bruder Lebensmittel und Getränke für 1.240,97 € bzw. 169,50 €. Im Dezember 2015 überwies er zudem 1.200 € mit dem Verwendungszweck "Nebenkosten/Telekommunikation" sowie 550 € mit dem Verwendungszweck "Anteil neue Fenster in 2015" auf ein Konto seines Vaters. Mit Beginn des

Jahres 2016 richtete die Familie ein "Haushaltskonto" ein, auf das der Kläger und sein Bruder monatlich 100 € bzw. 150 € überweisen. Die Eltern zahlen monatlich 200 bis 250 € ein.

- 5 Mit der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragte der Kläger die Berücksichtigung von Aufwendungen einer doppelten Haushaltsführung in Höhe von 6.746 € sowie Kosten für 47 Familienheimfahrten in Höhe von 1.199 € als Werbungskosten.
- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) berücksichtigte die geltend gemachten Beträge auch im Einspruchsverfahren nicht als Werbungskosten, da eine ausreichende finanzielle Beteiligung am gemeinsamen Haushalt (Eltern und Brüder) in X nicht nachgewiesen worden sei.
- 7 Der hiergegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 262 veröffentlichten Gründen statt. Es war im Wesentlichen der Ansicht, der Kläger habe im Streitjahr einen eigenen Hausstand in X unterhalten, in dem er zusammen mit seinem Bruder die im Obergeschoss belegene Wohnung innegehabt und sich mit den Einmalzahlungen sowie den Lebensmittel- und Getränkeeinkäufen an den Kosten der Lebensführung des Mehrgenerationenhaushalts in ausreichender Höhe finanziell beteiligt habe.
- 8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Es beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Rechtsstreit beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Kläger im Streitjahr gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) notwendige Mehraufwendungen wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten abziehen kann.
- 13 1. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG sind notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, Werbungskosten. Eine doppelte Haushaltsführung liegt 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). Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG setzt das Vorliegen eines eigenen Hausstands das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus.
- 14 a) Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285) hat der Gesetzgeber den schon bisher in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG verwendeten Begriff des eigenen Hausstands erstmals im Gesetz definiert. Ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs sollte durch die gesetzliche Konkretisierung des Begriffs des eigenen Hausstands zusätzliche Rechtssicherheit geschaffen und Streitpotenzial vermieden werden (BTDrucks 17/10774, S. 13). Die Vorschrift knüpft damit einerseits an die gefestigte Rechtsprechung des erkennenden Senats zum Vorliegen eines eigenen Hausstands an, fügt dem Begriff des eigenen Hausstands aber andererseits das Erfordernis einer finanziellen Beteiligung an den Kosten der Lebensführung hinzu. Die Rechtsprechung des erkennenden Senats zum Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung ist damit grundsätzlich auch auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts weiterhin anzuwenden (ebenso z.B. Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 9 EStG Rz 497; Oertel in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 9 Rz 102). Sie ist allerdings im Hinblick auf die nunmehr gesetzlich geforderte finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung zu ergänzen (ebenso z.B. Schmidt/Krüger, EStG, 41. Aufl., § 9 Rz 225; Brandis/Heuermann/Thürmer, § 9 EStG Rz 337). Dieser hatte der Senat in seiner früheren Rechtsprechung lediglich eine --wenn auch gewichtige-- Indizfunktion für das Vorliegen eines eigenen Hausstands beigemessen (s. Senatsurteil vom 16.01.2013 - VI R 46/12, BFHE 240, 241, BStBl II 2013, 627, Rz 11, m.w.N.).

- 15** b) Das Vorliegen eines eigenen Hausstands setzt gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG --wie nach der bisherigen Senatsrechtsprechung-- das Innehaben einer Wohnung voraus.
- 16** aa) Unter einer Wohnung in diesem Sinne sind alle den Lebensbedürfnissen des Steuerpflichtigen entsprechenden Räumlichkeiten zu verstehen. Erforderlich, aber auch ausreichend ist ein räumlicher Bereich, in dem der Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen verortet werden kann (s. Senatsurteil vom 27.07.1990 - VI R 5/88, BFHE 161, 521, BStBl II 1990, 985). Den bewertungsrechtlichen Anforderungen an eine Wohnung müssen diese Räumlichkeiten jedoch nicht genügen (Senatsurteile vom 14.10.2004 - VI R 82/02, BFHE 207, 292, BStBl II 2005, 98, und vom 14.11.2013 - VI R 10/13, Rz 15).
- 17** bb) Der Steuerpflichtige hat die Wohnung inne, wenn er sie aus eigenem Recht (z.B. als Eigentümer oder Mieter) nutzt. Allerdings kann auch ein abgeleitetes Recht im Sinne einer geschützten Rechtsposition ausreichen (Senatsurteil vom 05.10.1994 - VI R 62/90, BFHE 175, 430, BStBl II 1995, 180, unter 6.; ebenso BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl I 2020, 1228, Rz 101; s.a. Avvento in Gosch, AO § 8 Rz 22 und 33). Davon ist insbesondere auszugehen, wenn der Ehepartner, Lebensgefährte oder --wie vorliegend-- ein sonstiger Familienangehöriger (hier: die Eltern des Klägers) Eigentümer oder Mieter der Wohnung ist und diese dem Steuerpflichtigen --wie im Streitfall-- zur Nutzung überlässt.
- 18** cc) In der Wohnung, die der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte inne hat, muss sich auch nach der gesetzlichen Neuregelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG weiterhin der Haushalt befinden, den er am Lebensmittelpunkt führt, also sein Erst- oder Haupthaushalt.
- 19** Es ist daher nach wie vor entscheidend, dass sich der Steuerpflichtige in dem betreffenden Haushalt, im Wesentlichen nur unterbrochen durch die arbeits- und urlaubsbedingte Abwesenheit, aufhält; allein das Vorhalten einer Wohnung für gelegentliche Besuche oder für Ferienaufenthalte ist insoweit nicht ausreichend. Der Steuerpflichtige muss des Weiteren als die Haushaltsführung wesentlich bestimmender bzw. mitbestimmender Teil anzusehen sein. Er darf nicht lediglich in einen anderen Hausstand eingegliedert sein, wie es regelmäßig bei jungen Arbeitnehmern der Fall ist, die nach Beendigung der Ausbildung weiterhin im elterlichen Haushalt ihr Zimmer bewohnen. Die elterliche Wohnung kann in einem dieser häufigen Fälle zwar, auch wenn das Kind am Beschäftigungsort eine Unterkunft bezogen hat, wie bisher der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sein, sie ist aber nicht ein von dem Kind unterhaltener eigener Hausstand (vgl. Senatsurteil in BFHE 175, 430, BStBl II 1995, 180).
- 20** Allerdings kann der Steuerpflichtige einen eigenen Hausstand auch dann unterhalten, wenn der Erst- oder Haupthaushalt gemeinsam mit den Eltern oder einem Elternteil geführt wird (Senatsurteile vom 26.07.2012 - VI R 10/12, BFHE 238, 413, BStBl II 2013, 208, und vom 05.06.2014 - VI R 76/13, Rz 11). Bei älteren, wirtschaftlich selbständigen, berufstätigen Kindern, die mit ihren Eltern oder einem Elternteil in einem gemeinsamen Haushalt leben, ist regelmäßig davon auszugehen, dass sie die Führung des Haushalts maßgeblich mitbestimmen, so dass ihnen dieser Hausstand als "eigener" zugerechnet werden kann. Diese Regelvermutung gilt insbesondere, wenn die Wohnung am Beschäftigungsort dem Arbeitnehmer im Wesentlichen nur als Schlafstätte dient. Denn dort ist regelmäßig weder der Haupthaushalt noch der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen zu verorten. Entspricht die Wohnsituation am Heimatort der Wohnung am Beschäftigungsort in Größe und Ausstattung oder übertrifft sie diese, ist dies ein wesentliches Indiz dafür, dass der Mittelpunkt der Lebensführung nicht an den Beschäftigungsort verlegt worden ist, sondern der Haupthaushalt dort fortgeführt wird (Senatsurteil in BFHE 175, 430, BStBl II 1995, 180). Dies gilt umso mehr, wenn der Steuerpflichtige dort sein Privatleben führt, weil zum Heimatort die engeren persönlichen Beziehungen bestehen, beispielsweise wegen der --mit steigender Lebenserwartung immer häufiger-- alten, betreuungs- oder sogar pflegebedürftigen Eltern (Senatsurteile in BFHE 240, 241, BStBl II 2013, 627, Rz 9, m.w.N., und vom 05.06.2014 - VI R 76/13, Rz 10). Einem Haupthaushalt steht es bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen dann auch nicht entgegen, wenn die Wohnverhältnisse des Steuerpflichtigen am Ort seines Lebensmittelpunkts vergleichsweise einfach oder beengt sein sollten (Senatsurteil in BFHE 207, 292, BStBl II 2005, 98, m.w.N.).
- 21** c) Das Vorliegen eines eigenen Hausstands erfordert des Weiteren eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung.
- 22** aa) Im Kontext des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG sind unter Kosten der Lebensführung dabei lediglich die Kosten des Haushalts und der sonstigen Lebenshaltung des Haupthaushalts zu verstehen (so auch HHR/Bergkemper, § 9 EStG Rz 497 zur Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2014; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 9 Rz 227). Hierzu zählen vornehmlich die Kosten, die für die Nutzung des Wohnraums aufgewendet werden müssen

bzw. die durch dessen Nutzung entstehen (z.B. Finanzierungs- oder Mietkosten, Betriebs- und sonstige Nebenkosten, Kosten für die Anschaffung und Reparatur von Haushaltsgegenständen, Renovierungs- und Instandhaltungskosten), sowie die sonstigen Kosten der Haushaltsführung in der Wohnung (z.B. Aufwendungen für Lebensmittel, Hygiene, Zeitung, Rundfunk, Telekommunikation etc.). Nicht umfasst sind dagegen insbesondere Aufwendungen für Kleidung, Urlaub, Freizeitgestaltung, PKW und Gesundheitsvorsorge.

- 23** bb) Bezüglich der Kostenbeteiligung sieht das Gesetz weder eine bestimmte betragsmäßige Grenze vor noch, dass es sich um eine laufende Beteiligung im Sinne einer --wie das FA meint-- mietgleichen Zahlung handeln muss. Auch aus der Gesetzesbegründung ergibt sich ein derartiges Erfordernis nicht. Deshalb kann sich der Steuerpflichtige dem Grunde nach auch durch Einmalzahlungen --einschließlich solcher am Jahresende-- an den Kosten der Haushaltsführung finanziell beteiligen (so bereits Senatsurteil vom 16.12.1983 - VI R 3/81, BFHE 140, 241, BStBl II 1984, 521). Eine Haushaltsbeteiligung in sonstiger Form (z.B. durch die Übernahme von Arbeiten im Haushalt oder Dienstleistungen für den Haushalt) genügt insoweit jedoch nicht.
- 24** Auch darf die finanzielle Beteiligung des Steuerpflichtigen an den Kosten des (Haupt-)Hausstands nicht erkennbar unzureichend sein (Senatsurteil vom 02.09.1977 - VI R 114/76, BFHE 123, 444, BStBl II 1978, 26; Geserich in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz G 54). Ob dies der Fall ist, lässt sich nicht pauschal beantworten, sondern bedarf einer Würdigung aller Umstände des Einzelfalls durch das FG als Tatsacheninstanz.
- 25** cc) Als Vergleichsmaßstab für eine nicht erkennbar unzureichende finanzielle Beteiligung dienen die im Jahr tatsächlich entstandenen Haushalts- und sonstigen Lebenshaltungskosten in dem vorgenannten Umfang. Diese hat der Steuerpflichtige darzulegen und ggf. nachzuweisen. Dies ist ihm in Bezug auf die Wohnkosten einschließlich der Betriebskosten für die Wohnung sowie für regelmäßig in festen Beträgen anfallende Haushaltskosten (z.B. Strom, Fernsehen, Telefon), aber auch für außergewöhnliche Haushaltskosten (z.B. Instandhaltungs-/Renovierungsaufwendungen oder größere Anschaffungen) möglich und zumutbar. Regelmäßig in schwankender Höhe anfallende Kosten (wie insbesondere für Lebensmittel und sonstigen Haushaltsbedarf) können dagegen grundsätzlich unter Rückgriff auf statistische Erfahrungswerte geschätzt werden. Wird eine Wohnung dem Steuerpflichtigen unentgeltlich überlassen, entstehen ihm insoweit keine Kosten, an denen er sich beteiligen könnte.
- 26** 2. Bei Heranziehung dieser Rechtsgrundsätze hat das FG im Ergebnis zu Recht das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung im Sinne der gesetzlichen Neuregelung bejaht.
- 27** a) Es ist zunächst davon ausgegangen, dass der Kläger im Streitjahr in B und damit am Ort seiner ersten Tätigkeitsstätte in L einen beruflich veranlassten doppelten Haushalt unterhielt, während sich sein Lebensmittelpunkt in seinem Heimatort X befand. Da dies zwischen den Beteiligten zu Recht nicht im Streit steht, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 28** b) Das FG hat im Ergebnis zutreffend auch das Unterhalten eines eigenen Hausstands in X durch den Kläger bejaht.
- 29** aa) Vorliegend hatten die Eltern des Klägers diesem und seinem Bruder die Wohnung im Obergeschoss zur Nutzung überlassen. Der Senat hat keine Zweifel, dass der Kläger und sein Bruder diese von den Eltern überlassene Wohnung i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG im Streitjahr innehatten.
- 30** Soweit das FG allerdings von einem Mehrgenerationenhaushalt im Sinne eines gemeinsamen Haushalts der Brüder und der Eltern ausgegangen ist, wird diese Würdigung von den den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) der Vorinstanz nicht getragen. Denn das FG hat festgestellt, dass die Brüder (nur) die Wohnung im Obergeschoss bewohnten, während die Eltern die Räume im Erdgeschoss nutzten. Der Umstand, dass die von den Brüdern bewohnte Wohnung im Obergeschoss nicht gegenüber der von den Eltern bewohnten Wohnung im Erdgeschoss baulich abgeschlossen ist, ist --wie ausgeführt-- für das Vorliegen eines eigenen Hausstands unerheblich. Allein die Mitbenutzung der Waschmaschine im Erdgeschoss vermag die von den Brüdern im Obergeschoss und von den Eltern im Erdgeschoss getrennt geführten Haushalte entgegen der Ansicht des FG nicht zu einem gemeinsamen Mehrgenerationenhaushalt zu verklammern. Denn dies genügt nicht, um ein "gemeinsames Wirtschaften" einer Haushaltsgemeinschaft zu begründen. Ohne weitere Feststellungen steht auch ein gemeinsames "Haushaltskonto" dem Vorhandensein zweier Haushalte nicht entgegen. Jedenfalls kann das im Streitfall erst im Folgejahr eingerichtete "Haushaltskonto" die zwei Haushalte im Streitjahr nicht nachträglich zu einem gemeinsamen Haushalt verbinden.

- 31** bb) Das FG hat im Ergebnis auch zu Recht eine ausreichende finanzielle Beteiligung des Klägers an der Haushaltsführung in X im Streitjahr bejaht.
- 32** Für die Frage der ausreichenden finanziellen Beteiligung ist nach den vorstehenden Ausführungen allein auf den von den Brüdern im Obergeschoss geführten Haushalt abzustellen. Bezüglich der Beteiligung des Klägers an den "Hauskosten" (Nebenkosten/Telekommunikation) und dem "Anteil neue Fenster" hat das FG --aus seiner Sicht zu Recht-- nicht festgestellt, auf welchem Rechtsgrund diese beruhte und inwieweit die diesen Zahlungen zugrundeliegenden Kosten auf die Wohnung im Obergeschoss entfielen. Darauf kommt es im Streitfall auch nicht an. Denn da die Wohnung von den Eltern im Streitjahr unentgeltlich überlassen wurde und das FG Lebensmittel- und Getränkeeinkäufe des Klägers für sich und seinen Bruder in Höhe von 1.410,47 € festgestellt hat, liegt allein schon deshalb eine ausreichende finanzielle Beteiligung an dem maßgebenden Haushalt im Obergeschoss vor.
- 33** c) Die demnach als Werbungskosten zu berücksichtigenden Aufwendungen des Klägers für seine doppelte Haushaltsführung sind der Höhe nach unstrittig und von Rechts wegen nicht zu beanstanden.
- 34** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de