

Urteil vom 26. Juli 2012, VI R 10/12

Doppelte Haushaltsführung - Mehrgenerationenhaushalt

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 13. September 2011, Az: 12 K 12092/09

Leitsätze

1. Ein eigener Hausstand wird auch dann unterhalten, wenn der Erst- oder Haupthausstand im Rahmen eines Mehrgenerationenhaushalts (mit den Eltern) geführt wird.
2. Der "kleinfamilientypische" Haushalt der Eltern kann sich zu einem wohngemeinschaftsähnlichen, gemeinsamen und mitbestimmten, Mehrgenerationenhaushalt oder gar zum Haushalt des erwachsenen Kindes, in den die Eltern beispielsweise wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit aufgenommen sind, wandeln.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorliegen.
- 2 Der aus M stammende, im April 1974 geborene und in den Streitjahren 2005 und 2006 ledige Kläger und Revisionskläger (Kläger) nahm im Jahr 2002 ein Studium in L auf. Am 15. Februar 2002 mieteten er und seine damalige Kommilitonin, Frau A, eine Wohnung in L, die sie fortan gemeinsam --nach Klägerangaben in Form einer Wohngemeinschaft-- bewohnten. Ausweislich des Mietvertrages verfügte diese Wohnung über drei Zimmer, Küche und Bad und war insgesamt ca. 86 qm groß. Der Kläger schloss sein Studium 2004 ab und ist seit dem 17. Januar 2005 in L nichtselbständig tätig. Die gemeinsame Wohnung behielten er und A bei. Am 1. November 2005 zog A aus der Wohnung aus; ab diesem Zeitpunkt war der Kläger alleiniger Mieter und Nutzer dieser Wohnung.
- 3 Der Kläger behielt während der gesamten Zeit einen Wohnsitz auf dem elterlichen Grundstück in M bei. Das Grundstück, das zunächst beiden Eltern zu Miteigentum gehörte, war mit einem nicht in separate Wohnungen unterteilten Wohnhaus bebaut. Das Haus verfügte über fünf Wohn- bzw. Schlafzimmer, von denen zwei im Keller gelegen waren, sowie über zwei Badezimmer, von denen sich eines im Keller befand, und eine Küche. Die Kellerräume waren über einen separaten Eingang erreichbar. In dem im Keller gelegenen Bad befand sich die einzige Waschmaschine des Hauses. Der Kläger und seine Eltern bewohnten das Haus in den Streitjahren in der Weise gemeinsam, dass dem Kläger --nach seinen Angaben-- die beiden im Keller gelegenen Räume zur alleinigen, ausschließlichen Nutzung überlassen waren; das Badezimmer stand den Eltern für die Nutzung der Waschmaschine, im Übrigen aber dem Kläger zur Verfügung. Die (einzige) Küche des Hauses nutzte der Kläger gemeinsam mit seinen Eltern; allerdings stand dem Kläger im Keller ein eigener Kühlschrank zur Verfügung. Den einzigen Telefonanschluss im Haus nutzten der Kläger und seine Eltern gemeinsam.
- 4 Ein Entgelt (Miete) für das Nutzen der Räumlichkeiten im Keller zahlte der Kläger an seine Eltern nicht. Es war jedoch vereinbart, dass der Kläger die Kosten für die Gebäudeversicherung, sämtliche im Haus anfallenden Reparaturen sowie die Grundsteuer zu tragen habe; die Eltern übernahmen demgegenüber für das gesamte Objekt die Betriebskosten (Strom, Heizung, Wasser). Der Kläger erledigte darüber hinaus Einkäufe für sich und für seine Eltern und übernahm körperlich schwere Arbeiten im Garten.
- 5 Am 18. Oktober 2005 übertrug der Vater des Klägers diesem seinen Anteil an dem Grundstück. Seitdem sind der Kläger und seine Mutter Miteigentümer je zur Hälfte.
- 6 In seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machte der Kläger die ab dem 18. Oktober 2005 getragenen Aufwendungen für die Wohnung in L sowie für Familienheimfahrten in Höhe von 1.788 € (2005) bzw.

7.713 € (2006) geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte bei der Veranlagung für 2005 mit Bescheid vom 31. August 2006 die Kosten der Unterkunft zunächst an, nicht jedoch die Kosten für die Familienheimfahrten. Der Kläger erhob hiergegen am 7. September 2006 Einspruch. Das FA teilte dem Kläger daraufhin mit, nunmehr auch die Kosten der Unterbringung in L nicht mehr berücksichtigen zu wollen; die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung seien nicht gegeben. Für das Jahr 2006 verweigerte das FA im Bescheid vom 6. Juni 2007 den geltend gemachten Aufwendungen von vornherein die Anerkennung. Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen. Das FA habe den Aufwendungen im Rahmen der geltend gemachten doppelten Haushaltsführung zu Recht die Anerkennung versagt. Denn bei Würdigung aller bekannten Umstände des Streitfalles könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Kläger in M einen eigenen Hausstand unterhalten habe.

- 7 Mit der dagegen eingelegten Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 8 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 14. September 2011 12 K 12092/09 und die Teileinspruchsentscheidungen vom 23. März 2009 aufzuheben sowie den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 31. August 2006 und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 6. Juni 2007 dahingehend abzuändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 1.788 € für das Jahr 2005 und 8.809 € für das Jahr 2006 berücksichtigt werden.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Mangels Entscheidungserheblichkeit kann offenbleiben, ob die Rüge des Klägers, die Vorinstanz habe den Sachverhalt mangelhaft aufgeklärt, schlüssig erhoben wurde (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. Juli 2009 VI R 13/08, BFH/NV 2009, 1986).
- 11 1. Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes (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 außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Dies gilt grundsätzlich auch für einen alleinstehenden Arbeitnehmer; auch er kann einen doppelten Haushalt führen (ständige Rechtsprechung des Senats, zuletzt Urteil vom 21. April 2010 VI R 26/09, BFHE 230, 5, BStBl II 2012, 618, m.w.N.).
- 12 a) Hausstand i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG ist der Haushalt, den der Arbeitnehmer am Lebensmittelpunkt führt, also sein Erst- oder Haupthaushalt. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer ist entscheidend, dass er sich in dem Haushalt, im Wesentlichen nur unterbrochen durch die arbeits- und urlaubsbedingte Abwesenheit, aufhält; denn allein das Vorhalten einer Wohnung für gelegentliche Besuche oder für Ferientaufenthalte ist noch nicht als Unterhalten eines Hausstands zu bewerten. Ebenfalls wird ein eigener Hausstand nicht unterhalten, wenn der Arbeitnehmer die Haushaltsführung nicht zumindest mitbestimmt, sondern nur in einen fremden Haushalt --etwa in den der Eltern oder als Gast-- eingegliedert ist. Dann liegt keine eigene Haushaltsführung vor (BFH-Urteil in BFHE 230, 5, BStBl II 2012, 618, mit Hinweis auf BFH-Urteil vom 14. Juni 2007 VI R 60/05, BFHE 218, 229, BStBl II 2007, 890).
- 13 b) Nach der vorgenannten Senatsrechtsprechung (Urteile in BFHE 230, 5, BStBl II 2012, 618; in BFHE 218, 229, BStBl II 2007, 890) ist insbesondere dann, wenn dem Arbeitnehmer die Wohnung unentgeltlich überlassen wird, zu prüfen, ob der Arbeitnehmer einen eigenen Hausstand unterhält oder in einen fremden eingegliedert ist. Dabei hat der Senat aber dem Merkmal der Entgeltlichkeit lediglich --eine gewichtige-- Indizfunktion beigemessen, ohne die Entgeltlichkeit indessen als unerlässliche Voraussetzung (conditio sine qua non) zu betrachten. Dies gilt sowohl für die Überlassung der Wohnung selbst als auch für die Kostentragung im Übrigen. Zwischen dem Unterhalten eines eigenen Haushalts und der Frage, wer die Kosten dafür trägt, ist zu unterscheiden. Es ist deshalb nicht ausgeschlossen, dass ein alleinstehender Steuerpflichtiger auch dann einen eigenen Haushalt unterhält, wenn nicht er selbst, sondern Dritte für diese Kosten aufkommen. Denn eine eigene Haushaltsführung des auswärts

Beschäftigten ist nicht zwingend ausgeschlossen, wenn sich dessen finanzielle Beteiligung am Haushalt nicht feststellen lässt, wie auch umgekehrt aus einem finanziellen Beitrag allein nicht zwingend auf das Unterhalten eines eigenen Haushalts zu schließen ist (Senatsurteil vom 28. März 2012 VI R 87/10, BFHE 236, 553).

- 14** c) Der Hausstand i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG ist der Erst- oder Haupthaushalt, den der Steuerpflichtige in einer Wohnung innehat. Ob ein Steuerpflichtiger in einer Wohnung einen eigenen Hausstand führt, kann mithin nur unter Berücksichtigung insbesondere der Einrichtung, der Ausstattung und der Größe eben dieser Wohnung entschieden werden. Wird der Haushalt in einer in sich abgeschlossenen Wohnung geführt, die auch nach Größe und Ausstattung ein eigenständiges Wohnen und Wirtschaften gestattet, wird regelmäßig vom Unterhalten eines eigenen Hausstands auszugehen sein (Senatsurteil in BFHE 236, 553). Allerdings müssen die dem Arbeitnehmer zur ausschließlichen Nutzung überlassenen Räumlichkeiten nicht den bewertungsrechtlichen Anforderungen an eine Wohnung gerecht werden (BFH-Urteil vom 14. Oktober 2004 VI R 82/02, BFHE 207, 292, BStBl II 2005, 98). Der Senat hat es in dieser Entscheidung auch für unerheblich angesehen, dass sich der Arbeitnehmer in der ihm von seinen Eltern überlassenen Wohnung die Sanitäreinrichtung mit seiner Schwester teilen musste, weil ihm die übrigen Räumlichkeiten eine eigenständige Haushaltsführung ermöglichten (vgl. auch BFH-Urteil vom 15. Dezember 2005 III R 27/05, BFHE 212, 376, BStBl II 2006, 561, m.w.N.). Entsprechendes gilt, wenn dem Arbeitnehmer die Küche nicht zur alleinigen Verfügung steht (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 1986). Deshalb kann ein eigener Hausstand auch dann unterhalten werden, wenn der Erst- oder Haupthaushalt im Rahmen einer Wohngemeinschaft (mit den Eltern) geführt wird.
- 15** Weiter sind aber auch die persönlichen Lebensumstände, Alter und Personenstand des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. So wird regelmäßig ein junger Steuerpflichtiger, der nach Schulabschluss gerade eine Ausbildung begonnen hat, noch eher in den Haushalt seiner Eltern eingegliedert sein, wenn er im Haus der Eltern wohnt, selbst wenn er dort auch eigene Räume zur Verfügung hat. Hatte der Steuerpflichtige dagegen schon --etwa im Rahmen einer gefestigten Beziehung oder Ehe-- andernorts einen eigenen Hausstand geführt, ist es regelmäßig nicht fernliegend, dass er einen solchen auch dann weiter unterhalten und fortführen wird, wenn er diesen aufgibt und wieder eine Wohnung im Haus seiner Eltern bezieht (Senatsurteil in BFHE 236, 553) oder gar den elterlichen Haushalt über- und seine Eltern wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit in den vormals elterlichen, nunmehr eigenen Haushalt aufnimmt.
- 16** 2. Die Entscheidung des FG entspricht diesen Grundsätzen nicht.
- 17** Mit seiner Auffassung, der Kläger unterhalte keinen eigenen Hausstand, weil die Wohnsituation des Klägers am vermeintlichen Haupthaushalt und seine finanzielle Beteiligung an diesem eher für einen gemeinsamen mit seinen Eltern betriebenen Haushalt, als für eine von den Eltern getrennte Haushaltsführung sprechen, verkennt das FG, dass ein eigener Hausstand auch dann unterhalten werden kann, wenn der Erst- oder Haupthaushalt im Rahmen einer Wohngemeinschaft (mit den Eltern) geführt wird. Zwar sind Kinder zunächst in den Haushalt ihrer Eltern eingegliedert, und zwar regelmäßig auch dann, wenn sie nach Beendigung der Ausbildung --gegen Kostenbeteiligung-- weiterhin im elterlichen Haus eigene Räume bewohnen. Der "kleinfamilientypische" Haushalt der Eltern kann sich aber zu einem wohngemeinschaftsähnlichen, gemeinsamen und mitbestimmten, Mehrgenerationenhaushalt oder gar zum Haushalt des erwachsenen Kindes, in den die Eltern beispielsweise wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit aufgenommen sind, wandeln.
- 18** 3. Die Sache ist nicht entscheidungsreif. Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang unter Beachtung der vorgenannten Rechtsgrundsätze entsprechende weitere Feststellungen --gegebenenfalls durch Zeugenbeweis-- zu dem behaupteten Haupthaushalt treffen und auf dieser Grundlage erneut zu würdigen haben, ob der Kläger in den fraglichen Räumlichkeiten einen eigenen Hausstand i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG, möglicherweise im Rahmen eines Mehrgenerationenhaushalts, unterhalten hat.
- 19** a) Dabei hat es insbesondere die Ausstattung der dem Kläger zur Verfügung stehenden Räume mit eigenen Möbeln und Haushaltsgegenständen, die Art und Weise der (u.U. gemeinsamen) Haushaltsführung und die persönliche Beteiligung des Klägers am möglichen Mehrgenerationenhaushalt, aber auch die Größe der Zweitwohnung und die erstmals im Revisionsverfahren behauptete Untervermietung am Beschäftigungsort in den Blick zu nehmen. Sollte das FG danach zu dem Ergebnis kommen, dass der Kläger einen eigenen Haupthaushalt führt, hat es zunächst zu prüfen, ob der Zweithaushalt am Beschäftigungsort beruflich veranlasst ist. Das ist der Fall, wenn der Arbeitnehmer den Zweithaushalt führt, um von dort aus seinen Arbeitsplatz aufsuchen zu können. Dann ist es insoweit auch unerheblich, ob der Arbeitnehmer diesen zweiten Haushalt allein oder gemeinsam mit Freunden oder Arbeitskollegen führt. Das Einkommensteuerrecht sieht insoweit keine weitere Motivforschung für die gewählte

Wohnform am Beschäftigungsort vor, begrenzt den Werbungskostenabzug jedoch insoweit auf die notwendigen Mehraufwendungen und damit auf den durchschnittlichen Mietzins einer 60-qm-Wohnung (BFH-Urteil vom 28. März 2012 VI R 25/11, BFHE 237, 429, BFH/NV 2012, 1525). Sodann hat das FG festzustellen, ob sich der Lebensmittelpunkt des Klägers noch in seinem Heimatort befand.

- 20** b) Letzteres ist auch dann erforderlich, wenn das FG erneut zu dem Ergebnis kommt, dass eine doppelte Haushaltsführung zu verneinen ist. Denn dann wird gegebenenfalls § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6 EStG zu beachten sein. Wie der Kläger zutreffend ausführt, können auch Aufwendungen eines Arbeitnehmers für die Fahrten zwischen weiter entfernt liegender Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen sein, sofern der Arbeitnehmer mehrere Wohnungen innehat, der örtliche Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen in der weiter entfernt liegenden Wohnung zu verorten ist und er diese Wohnung nicht nur gelegentlich aufsucht (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6 EStG).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de