

Urteil vom 14. November 2013, VI R 10/13

Doppelte Haushaltsführung - gemeinsamer Haushalt von Eltern und erwachsenen, wirtschaftlich eigenständigen Kindern

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, EStG VZ 2008

vorgehend FG Münster, 05. November 2012, Az: 15 K 767/10 E

Leitsätze

1. NV: Bei älteren, wirtschaftlich selbständigen, berufstätigen Kindern, die mit ihren Eltern oder einem Elternteil in einem gemeinsamen Haushalt leben, kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass sie die Führung des Haushalts maßgeblich mitbestimmen, so dass ihnen dieser Hausstand als "eigener" zugerechnet werden kann.
2. NV: Ein eigener Hausstand kann auch dann unterhalten werden, wenn der Erst- oder Haupthausstand gemeinsam mit den Eltern oder einem Elternteil geführt wird. Einer gleichmäßigen Beteiligung des Kindes an den laufenden Haushalts- und Lebenshaltungskosten bedarf es hierfür nicht.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abzugsfähig sind.
- 2 Der 1956 geborene Kläger und Revisionskläger (Kläger), ein Diplom-Ingenieur, war im Streitjahr (2008) in H nichtselbständig tätig. Seit März 2005 ist er unter der Adresse A-Str. 87 in H mit Nebenwohnsitz gemeldet. Diese Wohnung hat eine Wohnfläche von 75 qm, besteht aus vier Zimmern, Küche und Bad und ist mit Möbeln des Klägers eingerichtet. Unter der Adresse B-Str. 5 in L ist der Kläger mit Hauptwohnsitz gemeldet. Dort befindet sich ein im Eigentum des Vaters des Klägers stehendes Reihenhaus. Nach den Angaben des Klägers bewohnt er dort sein altes Kinderzimmer (12,44 qm) und nutzt die übrigen Räumlichkeiten gemeinsam mit seinem Vater.
- 3 In der Einkommensteuer-Erklärung 2008 machte der Kläger Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung geltend. Neben Fahrtkosten für 45 Heimfahrten zwischen H und L machte er Kosten für die Wohnung in Höhe von 6.968,79 € geltend.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) übersandte dem Kläger daraufhin einen Fragebogen bezüglich der doppelten Haushaltsführung. Daraufhin teilte der Kläger mit, dass er im Frühjahr 2005 seinen Nebenwohnsitz von N nach H verlegt habe. Die Heimatadresse in L sei seit Jahren als erster Wohnsitz registriert und sei Mittelpunkt seines Lebensinteresses. In L und Umgebung wohnten seine Familienangehörigen, Verwandten und Freunde; bei der Bank L werde sein Gehaltskonto geführt, dort würden auch Beratungstermine durchgeführt. An den Wochenenden entwickle er dort Aktivitäten (Kino, Konzertbesuche, Karneval, Beschaffung von Kleidung, Buchung von Urlauben usw.). Darüber hinaus würden die Sommer- bzw. Winterreifen in der heimatlichen Garage aufbewahrt und der Reifenwechsel werde in einer Werkstatt in L vorgenommen. Er unterhalte in L einen eigenen Hausstand, der sich in seinem Elternhaus befinde. Für dieses Haus habe er ein uneingeschränktes Nießbrauchsrecht und eine dauerhafte Zugangsberechtigung. Dort lebe sein Vater, der aber häufig über Tage oder bei Urlauben für längere Zeit abwesend sei. Die Kosten des Haushalts an den Wochenenden (Lebensmittel u.a.) trage hauptsächlich er, der Kläger, darüber hinaus erledige er maßgeblich häusliche Arbeiten (Kochen, Putzen, Rasen mähen, Reparaturen). Setze man als Verpflegungskosten die Pauschbeträge nach Steuerrecht an, so ergebe sich hochgerechnet pro Person bei 111 Tagen (Wochenenden, Feier- und Brückentage) ein Betrag von 5.328 €. Das Leben in L werde persönlich und finanziell wesentlich von ihm, dem Kläger, bestritten und bestimmt.
- 5 Auf Nachfrage des FA teilte er unter Beifügung entsprechender an seinen Vater gerichteter Rechnungen weiter mit, dass in 2008 für die Wohnung in L Grundbesitzabgaben, Gebäudeversicherung, Gas, Strom und Wasser in Höhe von

3.163,02 € gezahlt worden seien. Um diesen Betrag mit den von ihm ermittelten Lebenshaltungskosten vergleichen zu können, sei eine Minderung auf 111/365 vorzunehmen. Der sich ergebende Betrag von 961,60 € sei erheblich weniger als die von ihm getragenen Lebenshaltungskosten in Höhe von 5.328 €.

- 6 Im Einkommensteuer-Bescheid 2008 vom 29. April 2009 berücksichtigte das FA lediglich Fahrtkosten für Fahrten zwischen L und H (90 km an 45 Tagen). Der Bescheid enthielt den Hinweis, dass eine doppelte Haushaltsführung nur vorliege, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhalte, beschäftigt sei und auch dort übernachtete. Ein eigener Hausstand setze eine eingerichtete, den Lebensbedürfnissen entsprechende Wohnung des Arbeitnehmers voraus. Die Wohnung müsse grundsätzlich aus eigenem Recht, z.B. als Mieter oder Eigentümer, genutzt werden. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer sei zu prüfen, ob er einen eigenen Hausstand unterhalte oder in einen fremden Haushalt eingegliedert sei. Aus den eingereichten Unterlagen sei ersichtlich, dass keine zwei abgeschlossenen Wohnungen vorlägen, der Vater alle Kosten für den Unterhalt des Einfamilienhauses trage und der Kläger gegen eine Kostenbeteiligung in den Haushalt des Vaters eingegliedert sei. Es würden lediglich 45 Heimfahrten anerkannt, da die entfernt liegende Wohnung den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilde.
- 7 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 840 veröffentlicht.
- 8 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 9 Er beantragt, das Urteil des Finanzgerichts (FG) Münster vom 6. November 2012 15 K 767/10 E und die Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2010 aufzuheben sowie den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 zuletzt vom 4. August 2011 dahingehend abzuändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung in Höhe von 6.969 € als Werbungskosten berücksichtigt werden, hilfsweise die Sache zur erneuten Verhandlung an das FG Münster zurückzuverweisen.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 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--).
- 12 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.).
- 13 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 Ferienaufenthalte ist noch nicht als Unterhalten eines Hausstands zu bewerten. Ebenfalls wird ein eigener Hausstand nicht unterhalten, wenn der nicht verheiratete Arbeitnehmer als nicht die Haushaltsführung wesentlich bestimmender bzw. mitbestimmender Teil in einen Hausstand eingegliedert ist, wie es regelmäßig bei jungen Arbeitnehmern der Fall ist, die nach Beendigung der Ausbildung weiterhin --wenn auch gegen Kostenbeteiligung-- 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 (Senatsurteil vom 5. Oktober 1994 VI R 62/90, BFHE 175, 430, BStBl II 1995, 180).

- 14** b) Bei älteren, wirtschaftlich selbständigen, berufstätigen Kindern, die mit ihren Eltern oder einem Elternteil in einem gemeinsamen Haushalt leben, ist hingegen 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, der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen hingegen am Heimatort zu verorten ist, weil dort die engeren persönlichen Beziehungen bestehen (vgl. Senatsurteil vom 16. Januar 2013 VI R 46/12, BFHE 240, 241, BStBl II 2013, 627, m.w.N.).
- 15** c) Der Umstand, dass der Arbeitnehmer dabei am Heimatort nicht über eine abgeschlossene Wohnung verfügt, steht dieser Vermutung nicht entgegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Senats können die durch das Leben am Beschäftigungsort zusätzlich entstehenden notwendigen Aufwendungen grundsätzlich auch dann zu Werbungskosten führen, wenn die Wohnverhältnisse des Steuerpflichtigen am Ort seines Lebensmittelpunktes vergleichsweise einfach oder beengt sein sollten (Senatsurteil vom 14. Oktober 2004 VI R 82/02, BFHE 207, 292, BStBl II 2005, 98, m.w.N.). Insbesondere müssen die dem Arbeitnehmer zur ausschließlichen Nutzung überlassenen Räumlichkeiten nicht den bewertungsrechtlichen Anforderungen an eine Wohnung gerecht werden (Senatsurteil in 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 Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- 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 (Senatsurteil vom 30. Juli 2009 VI R 13/08, BFH/NV 2009, 1986). Deshalb kann ein eigener Hausstand auch dann unterhalten werden, wenn der Erst- oder Haupthausstand gemeinsam mit den Eltern oder einem Elternteil geführt wird (Senatsurteil in BFHE 240, 241, BStBl II 2013, 627, m.w.N.).
- 16** d) Auch bedarf es der Übernahme einer besonderen finanziellen Verantwortung für den (gemeinsamen) Hausstand durch die gleichmäßige Beteiligung an den laufenden Haushalts- und Lebenshaltungskosten durch den Steuerpflichtigen nicht. Denn eine finanzielle Beteiligung, aus der auf eine gemeinsame Haushaltsführung von Eltern und Kindern geschlossen werden kann, kann auch vorliegen, wenn etwa eine Aufteilung nach laufenden und einmaligen Kosten oder nach gewöhnlichem und außergewöhnlichem Aufwand vorgenommen wird. Im Übrigen ist dem Merkmal der Entgeltlichkeit lediglich --eine gewichtige-- Indizfunktion beizumessen. Denn die Entgeltlichkeit ist keine unerlässliche Voraussetzung (*conditio sine qua non*) einer steuererheblichen doppelten Haushaltsführung. Dies gilt sowohl für die Überlassung der Wohnung selbst als auch für die Kostentragung im Übrigen. 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 auswärtig 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 (Senatsurteile vom 28. März 2012 VI R 87/10, BFHE 236, 553, BStBl II 2012, 800, und vom 26. Juli 2012 VI R 10/12, BFHE 238, 413, BStBl II 2013, 208).
- 17** 2. Die Entscheidung des FG entspricht diesen Grundsätzen nicht. Denn die Vorinstanz hat verkannt, dass bei einem erwachsenen, wirtschaftlich selbständigen Kind --wie dem Kläger, einem im Streitjahr 52 Jahre alten Diplom-Ingenieur-- regelmäßig vermutet werden kann, dass es nicht als Gast in den elterlichen Haushalt eingegliedert ist, sondern jedenfalls dann, wenn es dort lediglich unterbrochen durch Arbeits- und Urlaubsaufenthalte gemeinsam mit den Eltern oder einem Elternteil wohnt und dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen zu verorten ist, auch die gemeinsame Haushaltsführung wesentlich mitbestimmt. Danach --der Lebensmittelpunkt des Klägers wird von den Beteiligten unstreitig am Heimatort verortet-- liegen im Streitfall dem Grunde nach die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vor.
- 18** 3. Die Sache ist jedoch nicht entscheidungsreif. Denn das FG hat auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung bisher nicht festgestellt, in welcher Höhe dem Kläger notwendige Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung entstanden sind. Das FG wird im zweiten Rechtsgang die entsprechenden Feststellungen nachzuholen haben. Dabei hat es auch zu prüfen, in welcher Höhe diese Aufwendungen angesichts der Begrenzung auf einen durchschnittlichen Mietzins einer 60 qm großen Wohnung als Werbungskosten zu berücksichtigen sind (Senatsurteil vom 28. März 2012 VI R 25/11, BFHE 237, 429, BStBl II 2012, 831, m.w.N.).
- 19** 4. Der Senat muss nicht entscheiden, ob dem FG die von dem Kläger gerügten Verfahrensfehler unterlaufen sind. Der Kläger hat seine Revision auch auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt. In einem solchen Fall muss der BFH das angefochtene Urteil in vollem Umfang auf die Verletzung revisiblen Rechts prüfen, ohne dabei an die

vorgebrachten Revisionsgründe gebunden zu sein (Senatsurteil vom 21. Januar 2010 VI R 51/08, BFHE 228, 85, BStBl II 2010, 700; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 73). Da die Revision aus anderen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung führt, muss der Senat nicht noch darüber entscheiden, ob der Kläger auch infolge eines Verfahrensfehlers in seinen Rechten verletzt ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de