

Urteil vom 28. August 2014, V R 22/14

Werbungskostenabzug bei behaupteter doppelter Haushaltsführung: Prüfung des Vorliegens eines eigenen Hausstandes im elterlichen Haus - Bindung an die Tatsachenwürdigung des FG - Verhältnis von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG zu § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG

BFH V. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 32 Abs 4, EStG § 62 Abs 1, EStG § 63 Abs 1, EStG VZ 2011 , FGO § 118 Abs 2, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 17. March 2014, Az: 2 K 925/12

Leitsätze

NV: Die Beantwortung der Frage, ob im elterlichen Haus ein eigener Hausstand i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG besteht, erfordert eine Abwägung und Bewertung aller Umstände des Einzelfalls. Indizien können sich u.a. aus einem Vergleich von Größe und Ausstattung der Wohnungen sowie aus Dauer und Häufigkeit der Aufenthalte in den Wohnungen ergeben .

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) bezog für ihren 1991 geborenen Sohn A Kindergeld. A befand sich nach seiner Schulzeit erstmals in einem Ausbildungsverhältnis, in dem er in dem Zeitraum vom 1. September 2008 bis 7. Februar 2012 eine vier Jahre dauernde Ausbildung zum Elektroniker für Automatisierungstechnik absolvierte. Im Anschluss an die Ausbildung wurde er in ein Arbeitsverhältnis übernommen. Während der Woche wohnte A am Ausbildungsort B-Stadt in einer eigens angemieteten 36 qm großen 1-Zimmer-Werkwohnung. Die monatliche Miete hierfür betrug einschließlich der Vorauszahlungen auf die Betriebskosten 354,19 €. An den Wochenenden bewohnte er sein Jugendzimmer mit einer Fläche von 4,3 m x 2,5 m im Haus seiner Eltern in C-Stadt. Die kürzeste Verbindung zwischen der Wohnung am Ausbildungsort und dem Ausbildungsbetrieb betrug 800 m und die zwischen den Wohnungen in C-Stadt und B-Stadt 153 km.
- 2** A erhielt einen Bruttolohn in Höhe von 14.172 €. Hiervon behielt der Arbeitgeber u.a. Beiträge zur Rentenversicherung in Höhe von 1.410,19 €, Krankenversicherung in Höhe von 1.161,99 €, Pflegeversicherung in Höhe von 138,20 € und Arbeitslosenversicherung in Höhe von 212,58 € ein. Im Bruttolohn war ein steuerpflichtiger Mietzuschuss des Arbeitgebers mit einem Jahresgesamtbetrag in Höhe von 1.560 € enthalten. Der Arbeitgeber des A zahlte für 82 Tage, an denen A zu Ausbildungszwecken von B-Stadt nach E-Stadt delegiert war, Auslöse, Reise-, Fahrkosten und Auslagenersatz in Höhe von 1.967,55 €. Ein Betrag von 361 € entfiel davon auf steuerfreie gezahlte Verpflegungszuschüsse bei Auswärtstätigkeit. Die kürzeste Verbindung zwischen der Wohnung am Ausbildungsort und E-Stadt betrug 22 km.
- 3** Da die Beklagte und Revisionsbeklagte (die Bundesagentur für Arbeit, Familienkasse X --Familienkasse--) zunächst als Werbungskosten zwar 48 Familienheimfahrten (150 km einfache Strecke x 0,30 € = 2.160 €), aber keine Aufwendungen für die Wohnung in B-Stadt als beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung anerkannte, war der nach § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2011 geltenden Fassung (EStG) maßgebliche Grenzbetrag von 8.004 € überschritten. Die Familienkasse hob die Kindergeldgewährung mit Bescheid vom 5. Dezember 2012 auf. Zugleich forderte sie das für den Zeitraum Januar bis Dezember 2011 gezahlte Kindergeld in Höhe von 2.208 € zurück.
- 4** Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Zur Begründung seines Urteils führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, der Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG sei überschritten, weil A im streitigen Zeitraum Einkünfte und Bezüge von mehr als 8.004 € erzielt habe. Nach Abzug der Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung (2.922,96 €), der Kosten für Familienheimfahrten (46 x 153 km x 0,30 € = 2.111,40 €) sowie Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (148 Tage x 1 km x 0,30 € = 44,40 €) verbleibe

ausgehend von den Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von 14.172,40 € ein Betrag in Höhe von 9.093,64 €. Da Werbungskosten aus Mietaufwendungen für das Wohnheim bei der Festsetzung des Kindergeldes nicht einkommensmindernd zu berücksichtigen seien, lägen die Einkünfte und Bezüge des A über dem Grenzbetrag.

- 5 Hiergegen richtet sich die Klägerin mit der Revision, die sie auf Verletzung materiellen Rechts (§ 9 Abs. 1 Satz 1 und § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG) stützt.
- 6 Als Bildungsmaßnahme i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sei jedes Ausbildungsverhältnis, auch ein solches der dualen Berufsausbildung, anzusehen. Das ergebe sich auch aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 16. Oktober 2013 XI R 40/12 (BFH/NV 2014, 502). Der dort entschiedene Sachverhalt sei mit dem vorliegenden vergleichbar.
- 7 Außerdem liege eine doppelte Haushaltsführung i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG vor. A habe während der gesamten Ausbildungszeit seinen Lebensmittelpunkt in C-Stadt gehabt. Er sei jedes Wochenende heimgefahren, habe dort seine Wäsche gewaschen und seine engen persönlichen Beziehungen zur Familie und zum Freundeskreis sowie sonstige soziale Beziehungen, wie die Mitgliedschaft im Y-Verein aufrechterhalten und gepflegt. Auch habe A vielfältige Veranstaltungen des Z-Vereins in C-Stadt unterstützt. Die Mitbenutzung von Küche und Bad im elterlichen Haushalt habe nicht zu einer Eingliederung in diesen Haushalt geführt, weil A seine Wochenenden selbst frei gestaltet und für sich selbst gekocht habe.
- 8 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG, den Bescheid vom 5. März 2012 und die Einspruchsentscheidung vom 28. August 2012 aufzuheben.
- 9 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Zur Begründung ihres Antrags macht sie sich die Ausführungen im FG-Urteil zu eigen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsverstoß entschieden, dass die Einkünfte und Bezüge des A den Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG überstiegen haben. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Ausbildungsbetrieb des A in B-Stadt als regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 EStG anzusehen ist, so dass die Fahrtkosten nur in Höhe von 0,30 € pro Entfernungskilometer abgesetzt werden können. Das FG hat darüber hinaus zutreffend sowohl das Vorliegen der Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung als auch Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG hinsichtlich der Unterkunftskosten für die Wohnung in B-Stadt verneint.
- 12 1. Für ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und sich in Ausbildung befindet, besteht nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ein Anspruch auf Kindergeld nur, wenn das Kind Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, von nicht mehr als 8.004 € im Kalenderjahr hat. Der Begriff der Einkünfte entspricht dem in § 2 Abs. 2 EStG gesetzlich definierten Begriff und ist je nach Einkunftsart als Gewinn oder als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu verstehen. Erzielt das Kind --wie vorliegend A-- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sind daher von den Bruttoeinnahmen die Werbungskosten abzuziehen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 27. Februar 2014 III R 60/13, BFH/NV 2014, 1140; vom 20. Dezember 2012 III R 33/12, BFHE 240, 107, BStBl II 2013, 1035).
- 13 a) Fahrtkosten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte sind nicht im tatsächlichen Umfang, sondern nur nach Maßgabe einer Entfernungspauschale steuerlich abziehbar (BFH-Urteil vom 9. Februar 2012 VI R 42/11, BFHE 236, 439, BStBl II 2013, 236). In diesem Fall sind pro Entfernungskilometer zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte grundsätzlich 0,30 € anzusetzen (z.B. BFH-Urteile vom 9. Februar 2012 VI R 44/10, BFHE 236, 431, BStBl II 2013, 234; vom 18. September 2012 VI R 65/11, BFH/NV 2013, 517).
- 14 Bei der Ausbildungsstätte des A in B-Stadt hat es sich um eine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 EStG gehandelt, weil der Auszubildende A im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses, aus dem er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, dem Ausbildungsbetrieb zugeordnet war und diesen fortdauernd aufsuchte, um dort seine für den Ausbildungszweck zentralen Tätigkeiten zu erbringen. Fahrtkosten von Auszubildenden zu einem derartigen Ausbildungsbetrieb sind nur mit der Entfernungspauschale des § 9 Abs. 1

Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen (BFH-Urteile in BFH/NV 2014, 1140 Leitsätze 1 und 3; zur regelmäßigen Arbeitsstätte vgl. auch BFH-Urteile vom 9. Juni 2011 VI R 55/10, BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38, m.w.N.; vom 19. September 2012 VI R 78/10, BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284).

- 15** b) Ohne Rechtsverstoß ist das FG zu der Überzeugung gelangt, dass die Aufwendungen für die Wohnung in B-Stadt keine notwendigen Aufwendungen waren, die dem A wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstanden sind (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG).
- 16** aa) 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. 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.
- 17** bb) Die Beantwortung der Frage, ob im elterlichen Haus ein eigener Hausstand besteht, erfordert eine Abwägung und Bewertung aller Umstände des Einzelfalls. Indizien können sich u.a. aus einem Vergleich von Größe und Ausstattung der Wohnungen sowie aus Dauer und Häufigkeit der Aufenthalte in den Wohnungen ergeben (BFH-Urteil vom 30. Oktober 2008 VI R 10/07, BFHE 223, 242, BStBl II 2009, 153; BFH-Beschluss vom 29. Oktober 2012 VI B 102/12, BFH/NV 2013, 199, m.w.N.).
- 18** cc) Die Tatsachenwürdigung des FG ist gemäß § 118 Abs. 2 FGO revisionsrechtlich bindend, weil sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen ist, nicht gegen allgemeine Erfahrungssätze oder Denkgesetze verstößt und, wenn auch nicht zwingend, so doch möglich ist (vgl. BFH-Urteile vom 28. Mai 2013 XI R 44/11, BFH/NV 2013, 1409; vom 29. April 2008 VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842; BFH-Beschlüsse vom 11. November 2013 XI B 99/12, BFH/NV 2014, 366; vom 18. Februar 2014 III B 118/13, BFH/NV 2014, 897). Das FG hat berücksichtigt, dass der 20 Jahre alte A sich im Streitjahr im dritten Jahr seiner vierjährigen Ausbildung befand, dass das eigenständige Waschen der Wäsche nicht zu einem eigenen Hausstand führt, dass es sich bei dem von ihm genutzten Zimmer im Haus seiner Eltern um sein Jugendzimmer mit einer Größe von 4,3 m x 2,5 m (10,75 qm) handelte, wohingegen die Wohnung in B-Stadt 36 qm groß war, und dass A das Bad und die Küche des elterlichen Haushaltes mitnutzte. Die Würdigung, dass unter diesen Umständen kein eigener Hausstand vorliegt, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 19** c) Das FG hat auch rechtsfehlerfrei entschieden, dass vorliegend ein Abzug der Unterkunftskosten als Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht in Betracht kommt. Ein Arbeitnehmer, der --wie A-- am Beschäftigungsort i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG wohnt, d.h. am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte im Sinne einer ortsfesten dauerhaften betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, kann die Aufwendungen für die Wohnung nur unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG als Werbungskosten abziehen. Diese Norm ist im Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG das speziellere Gesetz (vgl. BFH-Urteil vom 22. April 1998 XI R 59/97, BFH/NV 1998, 1216, unter II.1.a, m.w.N.).
- 20** Wie das FG zu Recht erkannt hat, stehen die Urteile des BFH in BFH/NV 2014, 502 und in BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284 dieser Beurteilung nicht entgegen.
- 21** aa) Eine Abweichung i.S. des § 11 FGO liegt nur bei einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage vor und setzt daher einen gleichen oder vergleichbaren Sachverhalt voraus. Liegen den Entscheidungen unterschiedliche Sachverhalte zugrunde, ergeben sich daraus andere rechtliche Wertungen und die Beurteilung anderer Rechtsfragen. Bei Ausführungen, die verallgemeinernd über den entschiedenen Fall hinausgehen, handelt es sich allenfalls um ein obiter dictum, das regelmäßig die Annahme einer Abweichung i.S. des § 11 FGO nicht indiziert. Eine Anrufung des Großen Senats des BFH ist in diesem Falle nicht erforderlich (BFH-Urteil vom 21. Februar 2013 V R 27/11, BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529, mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des BFH).
- 22** bb) Im Urteil in BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284 hat der VI. Senat des BFH entschieden, dass ein Student, der an einer Universität, also einer arbeitgeberfremden Bildungseinrichtung, eine Bildungsmaßnahme absolviert und nicht am Beschäftigungsort i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG wohnt, nicht gehindert ist, die ihm entstandenen Unterkunftskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG geltend zu machen. Der Entscheidung des VI. Senats lag schon deshalb ein anderer Sachverhalt zugrunde, weil es sich um eine arbeitgeberfremde Bildungsmaßnahme handelte und der Kläger nicht am Beschäftigungsort wohnte.
- 23** cc) Im Urteil in BFH/NV 2014, 502 hat der XI. Senat unter Bezugnahme auf das Urteil des VI. Senats ebenfalls zu einer Bildungsmaßnahme entschieden und die Sache an das FG zur Nachholung von Feststellungen, die die

Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung ermöglichen, zurückverwiesen. Soweit der XI. Senat ausführt, dass selbst dann, wenn keine doppelte Haushaltsführung vorgelegen haben sollte, ein Abzug der Unterkunftskosten als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in Betracht komme, handelt es sich um ein nicht entscheidungserhebliches obiter dictum. Kosten für die Erstwohnung, die jeder Steuerpflichtige zu tragen hat, sind bereits im Grundfreibetrag steuerlich berücksichtigt.

24 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de