

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 5.3.2009, VI R 23/07

Doppelte Haushaltsführung in sog. Wegverlegungsfällen

Leitsätze

1. Eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn aus beruflicher Veranlassung in einer Wohnung am Beschäftigungsort ein zweiter (doppelter) Haushalt zum Hausstand des Steuerpflichtigen hinzutritt. Der Haushalt in der Wohnung am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn ihn der Steuerpflichtige nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort aus erreichen zu können .
2. Eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung kann auch dann vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt und er darauf in einer Wohnung am Beschäftigungsort einen Zweithaushalt begründet, um von dort seiner bisherigen Beschäftigung weiter nachgehen zu können (Änderung der Rechtsprechung) .

Tatbestand

- 1 I. Der im Streitjahr (2001) ledige Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte er bei diesen Einkünften Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 6 755 DM (erste Fahrt 331 DM, Heimfahrten 1 824 DM, Miete für 140 qm-Wohnung für zwei Monate 4 600 DM) geltend. Er gab zur Begründung an, dass er seinen Lebensmittelpunkt auf Grundlage einer gefestigten Partnerbeziehung mit beabsichtigter Eheschließung nach München verlegt habe, er aber die gut bezahlte Arbeitsstelle in Bonn weiter aufrechterhalte, bis er am neuen Lebensmittelpunkt eine vergleichbare Beschäftigung gefunden habe.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung nicht. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies das Finanzgericht (FG) die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1233 veröffentlichten Gründen ab. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) liege eine berufliche Veranlassung i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nur dann vor, wenn die Begründung der doppelten Haushaltsführung beruflich veranlasst sei. Daher sei auf die zur Gründung des zweiten Hausstands führenden Beweggründe abzustellen. Nicht ausschlaggebend sei, ob die Führung des Haushalts beruflich veranlasst sei. Es reiche daher nicht aus, dass der Steuerpflichtige, der aus privaten Gründen seinen Hauptwohnsitz wegverlegt habe, aus beruflichen Gründen einen weiteren Hausstand am Beschäftigungsort beibehalte (Hinweis auf BFH-Urteil vom 2. Dezember 1981 VI R 167/79, BFHE 135, 37, BStBl II 1982, 297). Im Streitfall sei die doppelte Haushaltsführung daher nicht beruflich veranlasst. Der Kläger sei nach München gezogen und habe dort einen zweiten Haushalt begründet, um mit seiner Lebensgefährtin gemeinsam leben zu können. Die Begründung des zweiten Haushalts sei daher privat und nicht beruflich veranlasst gewesen.
- 3 Dagegen richtet sich die Revision, mit der der Kläger die Verletzung materiellen Rechts rügt.
- 4 Der Kläger beantragt,
- 5
das Urteil des FG Köln aufzuheben und die Aufwendungen für doppelte

Haushaltsführung zu berücksichtigen.

- 6 Das FA beantragt,
- 7 die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Eine berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung liege nur dann vor, wenn die Begründung des doppelten Haushalts, also die Aufsplitterung des ursprünglich einheitlichen Hausstands auf zwei Haushalte, beruflich veranlasst sei. Diese Rechtsauffassung habe der BFH in den Urteilen vom 2. Dezember 1981 in BFHE 135, 37, BStBI II 1982, 297; VI R 22/80, BFHE 135, 182, BStBI II 1982, 323 ausführlich unter Einbeziehung der verfassungsrechtlichen Problematik begründet und hierauf in seinem Urteil vom 26. August 1988 VI R 111/85 (BFHE 154, 509, BStBI II 1989, 89) Bezug genommen. Der Kläger könne sich schließlich nicht auf Art. 6 des Grundgesetzes (GG) berufen, da unter diese Norm nur die Ehe, nicht aber eine Partnerschaft oder ein Verlöbnis falle.
- 9 Nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF), das dem Verfahren beigetreten ist (§ 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), besteht kein Anlass, von der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Frage der beruflichen Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung in den sog. Wegverlegungsfällen abzuweichen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 11 Im Streitfall scheidet eine Berücksichtigung der als Kosten einer doppelten Haushaltsführung geltend gemachten Aufwendungen des Klägers nicht schon mit der Begründung aus, dass der Hausstand des Klägers vom Beschäftigungsort wegverlegt wurde. Die tatsächlichen Feststellungen des FG ermöglichen allerdings noch keine abschließende Beurteilung, ob und in welcher Höhe Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung zu berücksichtigen sind.
- 12 1. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 (StÄndG 2003) vom 15. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2645), die nach § 52 Abs. 23b EStG i.d.F. des StÄndG 2003 auch im Streitjahr anzuwenden ist, gehören zu den Werbungskosten auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG liegt eine doppelte Haushaltsführung vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG konkretisiert den allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG. Nur die Aufwendungen aus Anlass einer beruflich begründeten doppelten Haushaltsführung sind deshalb zu erfassen.
- 13 a) Nach allgemeiner Auffassung in Rechtsprechung und Literatur ist eine berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung zu bejahen, wenn ein Steuerpflichtiger bisher einen eigenen Hausstand unterhalten hatte, nunmehr an

einem dritten Ort eine Beschäftigung aufnahm und sich dort eine Wohnung nahm, weil er von seinem Arbeitgeber an diesen Ort versetzt oder abgeordnet worden war oder dort eine neue Stellung bei einem anderen Arbeitgeber gefunden hatte.

- 14 Dagegen hat die bisherige Rechtsprechung des Senats die berufliche Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung verneint, wenn der Steuerpflichtige die Familienwohnung aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt hatte und er nun von der am Beschäftigungsort beibehaltenen oder von einer dort neu begründeten Zweitwohnung aus seiner bisherigen Beschäftigung weiter nachging (sog. Wegverlegungsfälle, grundlegend BFH-Urteile vom 14. Februar 1975 VI R 125/74, BFHE 115, 322, BStBl II 1975, 607; vom 10. November 1978 VI R 21/76, BFHE 126, 511, BStBl II 1979, 219; vom 10. November 1978 VI R 112/75, BFHE 126, 518, BStBl II 1979, 222; in BFHE 135, 37, BStBl II 1982, 297, m.w.N.; kritisch dazu unter Hinweis auf den beruflichen Anlass der Wohnung am Beschäftigungsort insbesondere Hartz/ Meeßen/Wolf, Lohnsteuer-ABC, Stichwort "doppelte Haushaltsführung" Rz 81; Bergkemper, Finanz-Rundschau 2007, 847, 848; früher schon Kalmes, Deutsches Steuerrecht 1989, 528; Stolz, Deutsche Steuer-Zeitung 1982, 439). Diese --seitdem ständige-- Rechtsprechung zu den Wegverlegungsfällen beruhte im Wesentlichen auf der Erwägung, dass ein Abzug von Kosten einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten nicht in Betracht komme, weil die Gründung oder Beibehaltung eines vom Beschäftigungsort entfernt liegenden zweiten Hausstands auf privaten Erwägungen beruhe, so dass auch die Aufteilung des ursprünglich einheitlichen Hausstands auf zwei Haushalte privat veranlasst sei.
- 15 b) Der Senat nahm allerdings ausnahmsweise eine berufliche Veranlassung an, wenn Jahre nach der Wegverlegung ein zweiter Haushalt am Beschäftigungsort neu begründet wurde (aa) oder wenn nach der Heirat beide Ehegatten, die zuvor an verschiedenen Orten berufstätig waren, nun an einem Ort die gemeinsame Familienwohnung begründeten (bb).
- 16 aa) Auch ohne Wechsel der Arbeitsstätte lag schon bisher eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor, wenn ein Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen an dem vom örtlichen Lebensmittelpunkt entfernt liegenden Beschäftigungsort eine Zweitwohnung bezog und dadurch eine doppelte Haushaltsführung begründete. Dies galt nach der bisherigen Rechtsprechung des Senats auch dann, wenn zwar die Wegverlegung der Familienwohnung vom Beschäftigungsort vorausgegangen war, aber kein enger Zusammenhang mehr zwischen der Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsort und Begründung des zweiten Haushalts am Beschäftigungsort bestand, so etwa, wenn sechs Jahre zuvor der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort aus privaten Gründen wegverlegt worden war (vgl. Senatsurteil vom 30. Oktober 1987 VI R 76/84, BFHE 152, 78, BStBl II 1988, 358).
- 17 bb) Eine weitere Ausnahme gebietet schon Art. 6 Abs. 1 GG mit dem daraus folgenden Schutz von Ehe und Familie für den Fall, dass beide Eheleute vor der Eheschließung an verschiedenen Orten berufstätig waren und dort auch jeweils wohnten. Wenn nach der Heirat einer der Ehegatten seinen Haupthausstand zu dem des anderen Ehegatten wegverlegt hatte und die Ehegatten diese Wohnung zur Familienwohnung machten, ist trotz der privat veranlassten Eheschließung die doppelte Haushaltsführung aus beruflichem Anlass begründet (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 6. März 2008 VI R 3/05, BFH/NV 2008, 1314; vom 15. März 2007 VI R 31/05, BFHE 217, 453, BStBl II 2007, 533; vom 29. November 1990 IV R 30/90, BFH/NV 1991, 531; vom 4. Oktober 1989 VI R 44/88, BFHE 158, 527, BStBl II 1990, 321; vom 13. Juli 1976 VI R 172/74, BFHE 119, 281,

BStBl II 1976, 654).

- 18 2. Der Senat hält nach erneuter Prüfung nicht mehr an seiner Rechtsprechung fest, nach der in den sog. Wegverlegungsfällen ein Abzug von Kosten einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten ausscheidet.
- 19 Eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn aus beruflicher Veranlassung in einer Wohnung am Beschäftigungsort ein zweiter (doppelter) Haushalt zum Hausstand des Steuerpflichtigen hinzutritt. Der Haushalt in der Wohnung am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn ihn der Steuerpflichtige nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort aus erreichen zu können. Der so beruflich veranlasste Zweithaushalt am Beschäftigungsort qualifiziert auch die doppelte Haushaltsführung selbst als eine aus beruflichem Anlass begründete i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG. Dies gilt selbst dann, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt und eine bereits vorhandene oder neu eingerichtete Wohnung am Beschäftigungsort aus beruflichen Gründen als Zweithaushalt nutzt. Denn auch dann findet die nunmehr doppelte Haushaltsführung ihre berufliche Veranlassung darin, dass ein weiterer Haushalt in einer Wohnung am Beschäftigungsort aus beruflichen Motiven begründet wird. Nur die Kosten dieser Wohnung am Beschäftigungsort sind als Werbungskosten abziehbar; die Aufwendungen der wegverlegten Hauptwohnung gehören zu den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten.
- 20 a) 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. Die Errichtung des zweiten Haushalts am Beschäftigungsort begründet diese doppelte Haushaltsführung. Der erste Haushalt --der "eigene Hausstand" i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG-- ist dessen Grundlage. Der vom Arbeitnehmer unterhaltene eigene Hausstand ist schon vorhanden und wird insoweit auch tatbestandlich vorausgesetzt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG). Dies gilt auch bei einer Wegverlegung des eigenen Hausstands (Haupthaushalt). Denn auch in diesem Fall wird dieser Haushalt nicht neu begründet, sondern nur an einen anderen Ort verlegt. Deshalb entsteht auch in diesen Fällen eine "doppelte" Haushaltsführung erst, wenn zum vorhandenen Haupthausstand ein zweiter am Beschäftigungsort hinzukommt. Ist die Errichtung dieses Zweithaushalts beruflich veranlasst, ist damit zugleich die doppelte Haushaltsführung aus beruflichem Anlass begründet.
- 21 b) Die Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn er der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG dient. Das ist der Fall, wenn der Arbeitnehmer den Zweithaushalt begründet, um von dort aus seinen Arbeitsplatz aufsuchen zu können.
- 22 aa) Die Errichtung eines solchen Zweithaushalts am Beschäftigungsort kann auch dann beruflich veranlasst sein, wenn der Haupthaushalt wegverlegt und darauf der Zweithaushalt in einer Wohnung am Beschäftigungsort errichtet wird. Denn auch für diesen Zweithaushalt gilt, dass er beruflich veranlasst ist, wenn der Steuerpflichtige ihn am Beschäftigungsort einrichtet, um von dort aus die regelmäßige Arbeitsstätte aufzusuchen.
- 23 bb) Eine doppelte Haushaltsführung wird entgegen der Auffassung des FA und des beigetretenen BMF nicht dadurch i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG begründet, dass ein einheitlicher Haushalt in zwei Haushalte "aufgespalten" wird; das Merkmal

der Aufspaltung ergibt sich nicht aus § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG und beschreibt den Vorgang der Begründung einer doppelten Haushaltsführung nur unzureichend. Soweit vereinzelt Entscheidungen des erkennenden Senats den Begriff der Aufspaltung der Haushaltsführung beschreibend verwendet haben (vgl. Senatsurteile vom 29. November 1974 VI R 77/73, BFHE 115, 23, BStBl II 1975, 459; vom 29. Oktober 1982 VI R 113/81, nicht veröffentlicht; vom 30. Oktober 2008 VI R 10/07, BFHE 223, 242, BStBl II 2009, 153), hält der Senat daran nicht mehr fest.

- 24 Die Begründung einer doppelten Haushaltsführung bedeutet vielmehr, dass zum ohnehin vorhandenen Haupthausstand ein Zweithausstand hinzukommt. Daher entscheiden auch nicht die Motive einer "Aufspaltung" der Haushaltsführung oder der Wahl des Ortes des Haupthausstands über die berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung. Entscheidend ist, ob die Errichtung des Zweithausstands am Beschäftigungsort konkreten beruflichen Zwecken dient. Dies ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige den Zweithausstand gegründet hatte, um von dort aus seine Arbeitsstätte schnell und unmittelbar aufsuchen zu können. Dann sind dieser zweite Haushalt am Beschäftigungsort und damit auch die doppelte Haushaltsführung beruflich veranlasst.
- 25 cc) Die Errichtung des Zweithausstands am Beschäftigungsort nach der Wegverlegung des Haupthausstands kann unabhängig davon beruflich veranlasst sein, ob dieser Zweithausstand in einer neuen Wohnung oder in der bisherigen, ehemals den eigenen Hausstand beherbergenden Wohnung begründet wird. Denn in beiden Fällen wird ein ausschließlich Erwerbszwecken dienender, sich qualitativ vom Haupthausstand unterscheidender Zweithausstand begründet, der nur einen Wohnungszuschnitt erfordert, wie er für einen Steuerpflichtigen als Einzelperson notwendig ist, der von dort seiner Arbeit nachgeht, aber an einem anderen Ort seinen Lebensmittelpunkt hat und Haupthausstand unterhält (vgl. BFH-Urteil vom 9. August 2007 VI R 10/06, BFHE 218, 380, BStBl II 2007, 820). Ein solcher Zweithausstand kann sowohl durch Bezug einer neuen Wohnung als auch durch Umwidmung der bisherigen Hauptwohnung begründet werden. Stets entsteht dadurch am Beschäftigungsort der beruflich veranlasste, nur Erwerbszwecken dienende Zweithausstand.
- 26 c) Gegen die berufliche Veranlassung der Begründung einer doppelten Haushaltsführung spricht entgegen der Auffassung des FA und des beigetretenen BMF nicht, dass der eigene Haupthausstand aus privaten Gründen wegverlegt wurde. Die private Wahl des Haupthausstands macht aus der beruflich veranlassten Errichtung des Zweithausstands am Beschäftigungsort und damit aus der aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung keine privat veranlasste. Die privat motivierte Wahl des Ortes des Haupthausstands ist einkommensteuerrechtlich unerheblich.
- 27 Die private Wegverlegung des Haupthausstands vom Beschäftigungsort nimmt ebenso wenig wie das private Unterlassen der Hinverlegung des Haupthausstands an den Beschäftigungsort der Begründung des Zweithausstands am Beschäftigungsort ihre berufliche Veranlassung. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG lässt die Wahl des Wohnortes im einkommensteuerrechtlich unerheblichen privaten Bereich (§ 12 Nr. 1 EStG). Denn die berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung beurteilt sich nicht danach, ob der Arbeitnehmer die doppelte Haushaltsführung durch Verlegung seines Hausstands an den Beschäftigungsort hätte vermeiden können. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG nimmt die privat motivierte Wahl des Ortes des privaten Wohnsitzes eines Arbeitnehmers insoweit hin und geht in Satz 1 sogar noch darüber hinaus, wenn danach auch nicht zu prüfen ist, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird.

- 28 Bleibt daher die Begründung einer doppelten Haushaltsführung beruflich veranlasst, wenn ein Steuerpflichtiger aus privaten Gründen den Haupthausstand nicht an den Beschäftigungsort verlegt, gilt Entsprechendes, wenn der Steuerpflichtige aus privaten Gründen nicht am Beschäftigungsort wohnhaft bleibt. Die Wahl des Wohnsitzes ist insoweit die vorgegebene, aber einkommensteuerrechtlich unerhebliche Tatsachengrundlage, einerlei, ob sie im Unterlassen des Hinzugs an den Beschäftigungsort oder im Wegzug vom Beschäftigungsort liegt; beide Fälle sind insoweit grundsätzlich gleich zu behandeln.
- 29 3. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen; die Vorentscheidung ist daher aufzuheben.
- 30 Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- nicht festgestellt, ob der Kläger tatsächlich einen eigenen Hausstand außerhalb des Beschäftigungsortes unterhalten hatte und in welcher Höhe notwendige Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung entstanden waren. Die erforderlichen Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang zu treffen haben.
- 31 Das FG wird dabei zu beachten haben, dass auch nach der Änderung der Rechtsprechung unverändert anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen ist, ob die außerhalb des Beschäftigungsortes belegene Wohnung des Arbeitnehmers als Mittelpunkt seiner Lebensinteressen anzusehen ist und deshalb seinen Hausstand darstellt (z.B. BFH-Urteile in BFHE 218, 380, BStBl II 2007, 820; vom 22. Februar 2001 VI R 192/97, BFH/NV 2001, 1111; vom 14. Oktober 2004 VI R 82/02, BFHE 207, 292, BStBl II 2005, 98). Bei nicht verheirateten Arbeitnehmern spricht grundsätzlich umso mehr dafür, dass die eigentliche Haushaltsführung und auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen am Beschäftigungsort liegen oder dorthin verlegt wurden, je länger die Auswärtstätigkeit dauert. Indizien dafür, wo der Lebensmittelpunkt liegt, können sein, wie oft und wie lange sich der Arbeitnehmer in der einen und der anderen Wohnung aufhält, wie beide Wohnungen ausgestattet und wie groß sie sind. Von Bedeutung sind auch die Dauer des Aufenthalts am Beschäftigungsort, die Entfernung beider Wohnungen sowie die Zahl der Heimfahrten. Erhebliches Gewicht hat ferner der Umstand, zu welchem Wohnort die engeren persönlichen Beziehungen bestehen (BFH-Urteil in BFHE 218, 380, BStBl II 2007, 820, m.w.N.).
- 32 Angesichts des Umstands, dass der Kläger Mietaufwendungen für eine 140 qm große Wohnung als Werbungskosten geltend gemacht hat, wird weiter zu beachten sein, dass Unterkunftskosten am Beschäftigungsort nur insoweit notwendig i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG sind, wie sie den durchschnittlichen Mietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten (BFH-Urteile in BFHE 218, 380, BStBl II 2007, 820, m.w.N.; vom 9. August 2007 VI R 23/05, BFHE 218, 376).