Urteil vom 13. Juli 2011, VI R 2/11

Doppelter Mietaufwand als beruflich veranlasste Umzugskosten - Familienheimfahrten und Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, BUKG § 8

vorgehend FG Nürnberg, 20. Juli 2010, Az: 6 K 428/10

Leitsätze

1. Wegen eines Umzugs geleistete doppelte Mietzahlungen können beruflich veranlasst und deshalb in voller Höhe als Werbungskosten abziehbar sein .

2. Die Vorschriften über den Abzug notwendiger Mehraufwendungen wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung stehen dem allgemeinen Werbungskostenabzug umzugsbedingt geleisteter Mietzahlungen nicht entgegen .

3. Diese Mietaufwendungen können jedoch nur zeitanteilig, und zwar für die neue Familienwohnung bis zum Umzugstag und für die bisherige Wohnung ab dem Umzugstag, längstens bis zum Ablauf der Kündigungsfrist des bisherigen Mietverhältnisses, als Werbungskosten abgezogen werden .

4. Der Abzug von Mietaufwendungen als Umzugskosten richtet sich allein nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff und nicht nach den Regelungen des Bundesumzugskostengesetzes .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Mietaufwendungen für eine neue Familienwohnung, die am Beschäftigungsort von einem Ehegatten bereits genutzt wird, bis zum Nachzug der Familie unbeschränkt abzugsfähige Werbungskosten sind.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde im Streitjahr 2008 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. Beide erzielten im Wesentlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ab dem 1. November 2007 arbeitete der Kläger in T. Anlässlich des Arbeitsplatzwechsels mieteten der Kläger und seine Ehefrau in der Nähe von T, in R, ab 1. Dezember 2007 eine 165 qm große 5-Zimmer-Wohnung an. Von dort ging der Kläger seiner Arbeit in T nach. Wie von Anfang an geplant zogen die Ehefrau und das Kind des Klägers am 10. Februar 2008 ebenfalls in diese Wohnung nach. Die bisherige Familienwohnung in E wurde aufgegeben.

3 In der Einkommensteuererklärung für 2008 begehrte der Kläger u.a. den Abzug des gesamten Mietaufwands für die Wohnung in R für Januar und Februar 2008 als Werbungskosten. Das damals zuständige Finanzamt T erkannte den Mietaufwand jedoch --unter Hinweis auf eine doppelte Haushaltsführung-- nur anteilig für 60 qm an. Der Einspruch blieb insoweit ohne Erfolg.

4 Die auf vollständige Berücksichtigung dieser Mietaufwendungen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Denn der Kläger habe bis zum Nachzug der Familie einen doppelten Haushalt geführt. Folglich sei der Abzug der Mietaufwendungen auf das für eine Person Notwendige --und damit auf eine 60 qm große Wohnung zu einem ortsüblich durchschnittlichen Mietzins-- begrenzt. Unbeachtlich sei, dass der Kläger wegen des geplanten Familiennachzugs sofort eine größere Familienwohnung angemietet habe.

5 Mit der Revision rügt der Kläger sinngemäß die Verletzung materiellen Rechts.

6 Der Kläger beantragt,

das Urteil des FG Nürnberg vom 21. Juli 2010 6 K 428/10 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2008 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 22. Juni 2010 insoweit zu ändern, dass Mietaufwendungen für die Wohnung in R in Höhe von insgesamt 2.281 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 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 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 1. Zwar hat das FG zutreffend erkannt, dass die Mietaufwendungen des Klägers für die Wohnung in R im Rahmen der doppelten Haushaltsführung nur begrenzt abziehbar sind (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Denn notwendige Mehraufwendungen im Sinne dieser Norm sind nur Mietkosten einer Einzelperson für eine 60 qm große Wohnung zur durchschnittlichen ortsüblichen Miete (BFH-Urteil vom 9. August 2007 VI R 10/06, BFHE 218, 380, BStBl II 2007, 820).

10 2. Das FG hat die geltend gemachten Mietzahlungen für die Wohnung in R noch nicht unter dem Aspekt der unbeschränkten Abzugsfähigkeit als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG gewürdigt.

11 a) Werbungskosten sind danach Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Hierzu zählen auch beruflich veranlasste Umzugskosten, zu denen auch umzugsbedingt geleistete doppelte Mietzahlungen gehören können (Senatsurteil vom 23. Mai 2006 VI R 56/02, BFH/NV 2006, 1650). Allerdings setzt eine Berücksichtigung als Werbungskosten voraus, dass der Umzug nahezu ausschließlich beruflich veranlasst ist, also private Gründe eine allenfalls ganz untergeordnete Rolle spielen. Davon ist z.B. auszugehen, wenn der Arbeitnehmer wegen eines Arbeitsplatzwechsels seine bisherige Dienstwohnung räumen und deshalb mit seiner Familie umziehen muss (Senatsurteil vom 21. Juli 1989 VI R 129/86, BFHE 158, 26, BStBl II 1989, 917, m.w.N.) oder der Arbeitnehmer umzieht, weil sich dadurch die Zeitspanne für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verringert (Senatsurteil in BFH/NV 2006, 1650, m.w.N.).

12 In Anwendung dieser Grundsätze sind der Umzug des Klägers und seiner Familie nach R und damit auch die umzugsbedingt geleisteten doppelten Mietzahlungen beruflich veranlasst.

13 b) Diese Mietaufwendungen können jedoch nur anteilig, und zwar für die bisherige Wohnung ab dem Umzugstag (der Familie) und für die neue Familienwohnung bis zum Umzugstag (der Familie) als Werbungskosten abgezogen werden. Denn Aufwendungen für das Unterhalten einer Wohnung, die den Mittelpunkt der Lebensführung eines Steuerpflichtigen und seiner Familie darstellt --hier bis zum Familiennachzug die Wohnung in E, danach die Wohnung in R--, gehören zu den nicht abzugsfähigen Lebensführungskosten. Darüber hinaus ist der Werbungskostenabzug umzugsbedingt geleisteter doppelter Mietzahlungen auf den Zeitlauf der ordentlichen Kündigungsfrist des bisherigen Mietverhältnisses begrenzt. Denn nur solange gründet der Aufwand für zwei Wohnungen auf dem beabsichtigten Familienumzug.

14 c) § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG steht dem unbeschränkten Abzug des Mietaufwands für die neue Familienwohnung als Umzugskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht entgegen. Dies gilt ungeachtet dessen, dass diese Wohnung vor dem Familiennachzug im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt wurde. Denn in einem solchen Fall verdrängt § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG als die speziellere Norm den allgemeinen Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG jedenfalls insoweit nicht, als die Abzugsbegrenzung für Mietaufwendungen ausschließlich die doppelte Haushaltsführung betrifft. Die Unterhaltung zweier Wohnungen dient hier --anders als bei der doppelten Haushaltsführung-- allein dem Zweck der Familienzusammenführung. Daher sind die Mietaufwendungen während der Umzugsphase nicht von der Sonderregelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG erfasst, sondern nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbar.

15 d) Entgegen der Auffassung des FA schließt § 8 des Bundesumzugskostengesetzes i.V.m. R 9.9 Abs. 2 der

Lohnsteuer-Richtlinien 2008 den Abzug der zusätzlichen Mietkosten für die neue Familienwohnung als Werbungskosten nicht aus. Denn der BFH hat bereits entschieden, dass Erstattungen nach dem Bundesumzugskostengesetz zwar ein Indiz für abziehbare Umzugskosten sind, sich aber die steuerliche Abzugsfähigkeit allein nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG richtet (Urteil vom 17. Dezember 2002 VI R 188/98, BFHE 201, 208, BStBl II 2003, 314).

16 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann mangels Feststellungen über den zeitlichen Ablauf des Umzugs des Klägers nicht abschließend entscheiden, ob die Mietzahlungen, die der Kläger als Werbungskosten begehrt, nach den vorgenannten Grundsätzen als Umzugskosten berücksichtigungsfähig wären. Es fehlen insbesondere Feststellungen über den Zeitpunkt der Kündigung der Wohnung in E sowie die vertraglich vereinbarte Kündigungsfrist. Die notwendigen Aufwendungen für Familienheimfahrten oder ggf. Verpflegungsmehraufwendungen werden dagegen durch den Umzug nicht berührt und können daneben bis zur tatsächlichen Beendigung der doppelten Haushaltsführung nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de