

Urteil vom 16. Oktober 2013, XI R 40/12

Abziehbarkeit von Wohnheimkosten am Ausbildungsort als Werbungskosten

BFH XI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 63 Abs 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 16. Februar 2011, Az: 4 K 1286/10

Leitsätze

NV: Wohnt ein volljähriges Kind, das eine Ausbildung absolviert, in einem Wohnheim am Ausbildungsort und auch räumlich noch bei seinen Eltern am Familienwohnsitz, können die Kosten für die Unterkunft am Ausbildungsort als Kosten einer doppelten Haushaltsführung (§ 9 Abs 1. Satz 3 Nr. 5 EStG) oder als allgemeine Werbungskosten (§ 9 Abs.1 Satz 1 EStG) abziehbar sein.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Mutter der im Jahr 1987 geborenen Tochter S. S befand sich im Streitzeitraum (Januar bis Dezember 2008) in Ausbildung zur Gesundheits- und Krankenpflegerin. Der Ausbildungsbetrieb, die Krankenpflegeschule der H-GmbH, befindet sich in X. Im Antrag auf Weitergewährung von Kindergeld für ein volljähriges Kind vom 29. Februar 2008 gab die Klägerin an, der Wohnsitz von S befinde sich am Wohnsitz der Klägerin in Y.
- 2 Die frühere Beklagte und Revisionsbeklagte, die Familienkasse ... (Familienkasse), ermittelte in einer Prognoseberechnung vom 12. Juni 2008, dass die Einkommensgrenze für die Gewährung von Kindergeld (im Streitzeitraum: 7.680 €) voraussichtlich unterschritten werde. Als Folge hiervon setzte die Familienkasse durch Bescheid vom 12. Juni 2008 Kindergeld für S ab Januar 2008 in Höhe von 154 € monatlich fest.
- 3 Am 9. Januar 2009 legte die Klägerin der Familienkasse eine neue Ausbildungsbescheinigung vor. Die Familienkasse berechnete daraufhin zur Vorbereitung einer abschließenden Entscheidung die Einkünfte und Bezüge von S neu und gelangte dabei zu dem Ergebnis, dass die Einkünfte und Bezüge (8.429,05 €) den Grenzbetrag überschreiten. Die Familienkasse hob deshalb durch Bescheid vom 7. August 2009 die Festsetzung von Kindergeld für S gemäß § 70 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf und forderte --nach Verrechnung-- Kindergeld in Höhe von 864 € von der Klägerin zurück.
- 4 Der Einspruch der Klägerin, mit dem sie vortrug, bei den Werbungskosten der S seien u.a. Miete und Nebenkosten für deren Wohnung im Schwesternwohnheim in X in Höhe von 2.068,32 € zu berücksichtigen, hatte keinen Erfolg. Die Familienkasse vertrat in der Einspruchsentscheidung vom 8. Februar 2010 die Auffassung, der begehrte Abzug von Miete und Nebenkosten des Wohnheimplatzes sei nur möglich, wenn eine doppelte Haushaltsführung der S vorliege. Hieran fehle es im Streitfall, weil S im Hause der Klägerin in Y keinen eigenen Hausstand unterhalte. S verfüge an ihrem früheren Wohnsitz in Y nicht über ein eigenes zivilrechtliches Nutzungsrecht.
- 5 Im Laufe des Klageverfahrens gab die Klägerin an, S habe vor dem 1. Mai 2008 in einer Wohngemeinschaft am Ausbildungsort in X gewohnt. Die Wohnungsanmietung in X sei erfolgt, weil S wegen der unregelmäßigen Arbeitszeiten im Rahmen der Schichtdienste nicht weiterhin in der Wohnung ihrer Eltern habe wohnen und einmal täglich zur Arbeit in die Klinik fahren können. Zwar liege keine doppelte Haushaltsführung vor; bei den Aufwendungen handele es sich jedoch um allgemeine Werbungskosten. Gleichzeitig legte die Klägerin einen Mietvertrag der S mit der H-GmbH über eine Dachgeschosswohnung im Wohnheim in X mit 43,15 qm vor. Mietbeginn war der 1. Mai 2008. Im Mietvertrag ist als Wohnsitz der S nicht Y, sondern eine andere Adresse in X genannt.

- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 373 veröffentlicht.
- 7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Der Abzug der Wohnheimkosten als Werbungskosten sei nach dem objektiven Nettoprinzip geboten. S habe das Wohnheimzimmer in X angemietet, weil sie aufgrund ihres Schichtdienstes die Fahrtstrecke von 37 km zum Wohnsitz der Familie in Y nicht vor und nach ihrer Arbeitsschicht habe zurücklegen können. Kosten für beruflich veranlasste auswärtige Übernachtungen seien Werbungskosten. S habe ihr Zimmer in der Familienwohnung in Y beibehalten und dieses regelmäßig einmal wöchentlich aufgesucht. Entgegen der Annahme der Familienkasse sei S nicht an den Ausbildungsort umgezogen, sondern habe in X zusätzlichen Wohnraum angemietet. Ein Zimmer im Wohnheim sei nicht zum "Leben und Wohnen" geeignet. Es sei S deshalb auch nicht zuzumuten gewesen, ihren Lebensmittelpunkt in der Wohnung der Klägerin aufzugeben und nach X zu verlegen. Außerdem befinde sich in X nicht die regelmäßige Arbeitsstätte der S, weil die Ausbildung der S in X vorübergehend und nicht auf Dauer angelegt sei.
- 8 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung vom 8. Februar 2010 sowie den Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid der Familienkasse vom 7. August 2009 aufzuheben.
- 9 Die Familienkasse beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Sie macht geltend, die von der Klägerin angeführte Rechtsprechung beziehe sich auf Fälle, in denen die Kosten lediglich gelegentlich bzw. vorübergehend aufgetreten seien. Vorliegend habe sich S jedoch auf die Arbeitsgegebenheiten in X einstellen können, indem sie beispielsweise --wie geschehen-- an den Ausbildungsort ziehe. Dies rechtfertige es nicht, Wohnungskosten als Werbungskosten abzuziehen, auch wenn dadurch Fahrtkosten gespart würden.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Im Streitfall hat zum 1. Mai 2013 ein gesetzlicher Beteiligtenwechsel stattgefunden; Beklagte und Revisionsbeklagte ist nunmehr die Familienkasse ... (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Mai 2013 III R 8/11, BFHE 241, 511, BStBl II 2013, 1040, Rz 11; vom 28. Mai 2013 XI R 38/11, BFH/NV 2013, 1774, Rz 14). Das Rubrum des Verfahrens ist deshalb zu ändern.
- III.
- 12 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
 - 13 Das FG konnte bei seiner Urteilsfindung noch nicht berücksichtigen, dass nach der neueren Rechtsprechung des BFH im Streitfall entweder das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung oder ein Abzug der Kosten der Wohnung im Wohnheim --auch ohne das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung-- als allgemeine Werbungskosten in Betracht kommt. Dazu sind allerdings noch tatsächliche Feststellungen zur damaligen Wohnsituation der S zu treffen, an denen es bisher fehlt.
 - 14 1. Für ein über 18 Jahre altes Kind, das, wie S im Streitzeitraum, das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, bestand im Streitzeitraum nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG u.a. dann ein Anspruch auf Kindergeld, wenn das Kind --wie im Streitfall S-- für einen Beruf ausgebildet wird (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) und wenn die Einkünfte und Bezüge des Kindes, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, 7.680 € im Kalenderjahr nicht überstiegen (§ 32 Abs. 4 Satz 2 EStG). Der Begriff der Einkünfte i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG 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 (z.B. BFH-Urteil vom 24. Januar 2013 V R 42/11, BFH/NV 2013, 918; Senatsurteil vom 20. März 2013 XI R 49/10, BFH/NV 2013, 1394, jeweils m.w.N.).
 - 15 2. Entgegen der Auffassung des FG erscheint es im Streitfall nicht ausgeschlossen, dass die Unterkunftskosten der S in X als Werbungskosten abziehbar sind.
 - 16 a) Dabei kommt nach der Rechtsprechung des BFH (z.B. Urteile vom 28. März 2012 VI R 87/10, BFHE 236, 553, BStBl II 2012, 800; vom 26. Juli 2012 VI R 10/12, BFHE 238, 413, BStBl II 2013, 208; vom 16. Januar 2013 VI R 46/12,

BFHE 240, 241, BStBl II 2013, 627) zunächst das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung in Betracht.

- 17** 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. Dies gilt grundsätzlich auch für einen alleinstehenden Arbeitnehmer; auch er kann einen doppelten Haushalt führen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 21. April 2010 VI R 26/09, BFHE 230, 5, BStBl II 2012, 618; s.a. BFH-Urteil vom 27. September 2012 III R 13/12, BFHE 239, 123, BStBl II 2014, 28). Beschäftigungsort i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG ist der Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte (BFH-Urteile vom 24. Mai 2007 VI R 47/03, BFHE 218, 174, BStBl II 2007, 609; vom 19. September 2012 VI R 78/10, BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284, m.w.N.).
- 18** bb) Das FG hat das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung verneint, weil die Klägerin dies im Verlauf des Verfahrens "selbst eingeräumt" habe. Dies genügt im Lichte der neueren Rechtsprechung des BFH und unter Berücksichtigung der Sachaufklärungspflicht des FG (§ 76 Abs. 1 FGO) nicht. Aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG erscheint eine doppelte Haushaltsführung der S --entgegen der Annahme des FG und der Klägerin-- nicht von vornherein ausgeschlossen. S unterhielt ab Mai 2008 in X eine über 40 qm große Dachgeschosswohnung und die Klägerin bringt vor, S habe weiterhin noch in Y gewohnt.
- 19** b) Aber selbst dann, wenn keine doppelte Haushaltsführung der S vorgelegen haben sollte, kommt --entgegen der Auffassung des FG-- ein Abzug der Unterkunftskosten als Werbungskosten in Betracht, und zwar gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284).
- 20** aa) Als Werbungskosten abziehbar nach dieser Vorschrift sind u.a. sämtliche Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der beruflichen Bildungsmaßnahme stehen, also i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG beruflich veranlasst sind. Da die Kosten für beruflich veranlasste auswärtige Übernachtungen zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzip abziehbaren beruflichen Aufwendungen gehören, können --wie bei einer Auswärtstätigkeit (s. dazu BFH-Urteil vom 11. Mai 2005 VI R 7/02, BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782)-- grundsätzlich auch die durch eine Bildungsmaßnahme veranlassten Unterkunftskosten Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sein (BFH-Urteil in BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284).
- 21** bb) Die Kosten der Unterkunft sind jedoch nur dann beruflich veranlasst, wenn es sich um notwendige Mehraufwendungen handelt. Das ist nur dann der Fall, wenn der Ort der Bildungsmaßnahme --hier X-- nicht der Lebensmittelpunkt der S ist und die Unterkunft dort zur Wohnung am Ort des Lebensmittelpunkts hinzukommt. Auch dies ist anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284, m.w.N.).
- 22** cc) Diesen Rechtsgrundsätzen entspricht die Vorentscheidung nicht. Soweit das FG unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 18. November 2009 X R 34/07 (BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414) einen Werbungskostenabzug gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG mit der Begründung versagt hat, die Kosten für eine angemessene Unterkunft stellten nach der Konzeption des Einkommensteuerrechts grundsätzlich Kosten des Haushalts i.S. des § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG dar, die mit dem Grundfreibetrag nach § 32a EStG pauschal abgegolten seien, hat das FG nicht berücksichtigt, dass S --wie die Klägerin behauptet-- sowohl in Y als auch in X gewohnt hat. Außerdem trifft die Auffassung des FG nicht zu, dass der Abzug von Kosten der Unterkunft nur im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung möglich sei. Nach dem BFH-Urteil in BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284, das das FG bei seiner Urteilsfindung noch nicht berücksichtigen konnte, kommt unter den dort genannten Voraussetzungen auch ein Abzug von Mehraufwendungen für eine Zweitwohnung als Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in Betracht.
- 23** 3. Die Sache ist nicht spruchreif; sie geht deshalb zur Nachholung der fehlenden Feststellungen an das FG zurück.
- 24** Das FG hat weder Feststellungen zur Wohnsituation der S in Y (sowie von Januar bis April 2008 zur Wohnsituation in X) getroffen. Ebenso fehlen Feststellungen zu der Frage, wo sich der Lebensmittelpunkt der S im Streitzeitraum befunden hat.
- 25** Das FG wird deshalb noch festzustellen haben, ob S tatsächlich auch noch in Y gewohnt und dort einen eigenen Hausstand unterhalten hat, wie ggf. die Wohnsituation der S in Y (sowie in X von Januar bis April 2008) war und wo sich der Lebensmittelpunkt der S im Streitzeitraum befunden hat.
- 26** Im zweiten Rechtsgang kann das FG auch der von der Klägerin im Revisionsverfahren aufgeworfenen Frage nachgehen, ob sich in X die regelmäßige Arbeitsstätte der S befunden hat, was anhand der bisherigen

Feststellungen derzeit ebenfalls nicht abschließend beurteilt werden kann (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 18. September 2012 VI R 65/11, BFH/NV 2013, 517; vom 22. November 2012 III R 64/11, BFHE 239, 355, BStBl II 2013, 914; s.a. BFH-Urteil vom 16. Januar 2013 VI R 14/12, BFHE 240, 125, BStBl II 2013, 449).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de