

Urteil vom 01. Oktober 2019, VIII R 29/16

Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung für beiderseits beruflich tätige Ehegatten, die mit den Kindern am Beschäftigungsort leben

ECLI:DE:BFH:2019:U.011019.VIIIR29.16.0

BFH VIII. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 2, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 2, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , GG Art 6 Abs 1

vorgehend FG München, 22. September 2016, Az: 1 K 1125/13

Leitsätze

NV: Für beiderseits berufstätige Ehegatten, die mit ihren Kindern am Beschäftigungsort in einer familiengerechten Wohnung leben, ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls nach den in der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Kriterien zu bestimmen. Danach gilt die Vermutung, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen unter diesen Umständen in der Regel an den Beschäftigungsort verlagert, auch wenn die frühere Familienwohnung beibehalten und zeitweise noch genutzt wird. Der Steuerpflichtige kann Umstände des Einzelfalls darlegen, die entgegen der Regelvermutung auf Grundlage der erforderlichen Gesamtwürdigung für einen Lebensmittelpunkt außerhalb des Beschäftigungsorts sprechen .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 23.09.2016 - 1 K 1125/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist zwischen den Beteiligten, ob für die Streitjahre (2008 und 2009) Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung und für dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnete, gemischt genutzte Fahrzeuge als Betriebsausgaben des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) bei dessen freiberuflichen Einkünften zu berücksichtigen sind.
- 2** Der Kläger war beruflich zunächst als Unfallchirurg im Krankenhaus in B im Bundesland A tätig. Zwecks einer beruflichen Neuorientierung nach Schließung der Abteilung im Krankenhaus erwarb der Kläger im Mai 2003 seine in den Streitjahren betriebene Praxis in C. Die Ehefrau des Klägers war bis zum 31.07.2003 in einer Klinik in A als Arztsekretärin und MTA tätig. Da sich in der Praxis des Klägers Bedarf ergab und der Verbleib ihrer Anstellung in A unsicher war, wechselte sie ab dem 01.08.2003 als Angestellte in die Praxis. Mit der Ehefrau zogen auch die beiden Kinder (Tochter, geb. 1991 und Sohn, geb. 1994) nach C, um dort ab dem Schuljahresanfang 2003 die Schule zu besuchen. Die Tochter und der Sohn besuchten in den Streitjahren dasselbe Gymnasium in C.
- 3** Der Kläger bewohnte mit seiner Familie ab dem 01.10.2003 und auch in den Streitjahren eine angemietete 4-Zimmer-Wohnung mit Balkon nebst separatem Büro in D. Die Wohnung umfasste eine Fläche von 130 m² und verteilte sich auf einen großen Raum mit Wohnzimmer, Esszimmer und Küche, des Weiteren ein Schlafzimmer, zwei Kinderzimmer sowie ein Bad und eine Waschküche im zweiten Obergeschoss, das zugleich das Dachgeschoss

bildete. Daneben stand dem Kläger im Gebäude ein Büro mit einer Fläche von 30 m² zur Verfügung. Zudem gehörte eine Doppelgarage zur gemieteten Wohnung.

- 4 Des Weiteren verfügte der Kläger gemeinsam mit seiner Ehefrau über ein Einfamilienhaus in A. Die nutzbare Wohnfläche des Hauses betrug 192 m², dazu kamen eine Terrasse mit 40 m² und ein Garten mit 400 m². Für alle Familienmitglieder wurde im Melderegister als Hauptwohnung seit 19.12.1996 durchgehend die Adresse in A angegeben, die Adresse in D wurde als Nebenwohnung bezeichnet.
- 5 In den Streitjahren fanden nachhaltig Aufenthalte des Klägers und der Familienmitglieder in A statt. Welche Familienmitglieder zu welchen Zeitpunkten dort anwesend waren, ließ sich jedoch nicht genau ermitteln.
- 6 Der Kläger ermittelte den Gewinn der ärztlichen Praxis für die Streitjahre im Wege der Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung (EStG).
- 7 In der Gewinnermittlung und der Erklärung zur gesonderten Feststellung der Einkünfte für das Streitjahr 2008 wurden keine Betriebsausgaben für eine doppelte Haushaltsführung geltend gemacht. Mit Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2008 vom 28.04.2010 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkünfte erklärungsgemäß gesondert fest.
- 8 In der Gewinnermittlung und der Erklärung zur gesonderten Feststellung der Einkünfte für das Streitjahr 2009 wurden --nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG)-- keine Betriebsausgaben für eine doppelte Haushaltsführung geltend gemacht. Aus den vom FG ebenfalls in Bezug genommenen Handakten der Betriebsprüfung ergibt sich jedoch, dass der Kläger diese Aufwendungen (im Wege einer Einlage) zum 31.12.2009 in der Gewinnermittlung erfasst hatte. Dies ist zwischen den Beteiligten auch unstrittig.
- 9 Mit Feststellungsbescheid vom 03.01.2011 wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers für das Streitjahr 2009 gesondert festgestellt und hierbei --entgegen der Feststellungen des FG-- die geltend gemachten Betriebsausgaben für die doppelte Haushaltsführung berücksichtigt.
- 10 Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte die Prüferin für die Streitjahre wegen anderer unstrittiger Vorgänge zum Ansatz eines höheren Gewinns aus der Praxis. Strittig blieben die folgenden Ergebnisse der Prüfung:
- 11 Die Prüferin lehnte den Abzug von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung ab. Für das Streitjahr 2008 saldierte sie die unstrittigen Mehrgewinne daher entgegen dem Begehren des Klägers nicht gemäß § 177 der Abgabenordnung (AO) mit den geltend gemachten Betriebsausgaben für die doppelte Haushaltsführung. Für das Streitjahr 2009 korrigierte sie den bislang gewährten Betriebsausgabenabzug für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von 11.880 €.
- 12 Der Kläger hatte Aufwendungen für geleaste Fahrzeuge, die er in den Streitjahren sowohl für betriebliche als auch für private Fahrten genutzt hatte, vollständig als Betriebsausgaben abgezogen. Die Privatnutzung der Fahrzeuge erfasste er gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG gewinnerhöhend als Entnahmen nach der 1 %-Methode. Da die Prüferin die Fahrten nach A nicht als Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung und damit nicht als betriebliche Fahrten einordnete, schätzte sie in den Streitjahren eine Nutzung der Fahrzeuge zu betrieblichen Zwecken in Höhe von nur 35 % der insgesamt gefahrenen Kilometer. Sie ließ dementsprechend --unter Korrektur der bislang gewinnerhöhend erfassten Entnahme nach der 1 %-Regelung-- Aufwendungen des Klägers für die geleaste Fahrzeuge nur noch in Höhe von 35 % der Gesamtkosten als Betriebsausgaben zum Abzug zu.
- 13 Da FA schloss sich den Ergebnissen der Prüfung an. Es änderte mit Bescheiden vom 16.05.2012 die gesonderten Feststellungen für die Streitjahre entsprechend. Als Änderungsgrundlage stützte es sich auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.
- 14 Der anschließend erhobene Einspruch und die nachfolgende Klage blieben erfolglos. Das FG wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 2052 mitgeteilten Gründen ab.
- 15 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Er rügt die Verletzung materiellen Bundesrechts in Gestalt des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG durch das FG. Das FG habe bei seiner Auslegung und Anwendung der Norm die verfassungsrechtlichen Vorgaben der Art. 3 Abs. 1, Art. 6 und Art. 12 des Grundgesetzes (GG) und die Grundsätze der höchstrichterlichen Rechtsprechung missachtet. Bei Annahme eines Lebensmittelpunkts in A erweise sich auch die

Korrektur des Betriebsausgabenabzugs für die geleaste PKW als nicht zutreffend. Zudem rügt der Kläger einen Verstoß des FG gegen die Sachaufklärungspflicht.

- 16** Der Kläger beantragt,
unter Aufhebung des Urteils des FG München vom 23.09.2016 - 1 K 1125/13 die geänderten Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 und 2009, jeweils vom 16.05.2012 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.03.2013, zu ändern und bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit weitere Betriebsausgaben in Höhe von 7.238 € im Jahr 2008 und in Höhe von 13.783,03 € im Jahr 2009 zu berücksichtigen.
- 17** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als unbegründet zurückzuweisen.
- 19** Zwar ist die Entscheidung des FG teilweise rechtsfehlerhaft. Es hat den Maßstab für die Prüfung einer doppelten Haushaltsführung bei beiderseits berufstätigen Ehegatten, die gemeinsam am Beschäftigungsort wohnen, teilweise verkannt (s. unter II.1.). Gleichwohl stellt sich die Entscheidung im Ergebnis als richtig dar, da eine doppelte Haushaltsführung des Klägers in den Streitjahren nicht vorlag (s. unter II.2.a und II.2.b). Zu Recht hat das FG die Korrektur des Betriebsausgabenabzugs für die Leasingfahrzeuge des Klägers nicht beanstandet (s. unter II.2.c). Im Ergebnis hat das FA die gesonderten Feststellungsbescheide des Klägers für die Streitjahre daher gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu Recht korrigiert (s. unter II.2.d). Der gerügte Verstoß des FG gegen die Sachaufklärungspflicht liegt nicht vor (s. unter II.2.e).
- 20** 1. Soweit das FG die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung des Klägers geprüft hat, ist es teilweise von einem unzutreffenden rechtlichen Maßstab ausgegangen. Es schließt aus "grundsätzlichen Erwägungen" darauf, dass Ehegatten, die beide gemeinsam mit ihren schulpflichtigen Kindern am Beschäftigungsort in einer familiengerechten Wohnung leben, "zwangsläufig" einen Lebensmittelpunkt am Beschäftigungsort haben. Die hierdurch aufgestellte unwiderlegbare Vermutung widerspricht jedoch dem in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) entwickelten Maßstab. Danach ist stets eine Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls erforderlich, mit der eine solche unwiderlegbare Vermutung nicht vereinbar ist (vgl. BFH-Urteil vom 07.05.2015 - VI R 71/14, BFH/NV 2015, 1240, Rz 19; Geserich, jurisPR-SteuerR 36/2015, Anm. 2). Nach der Rechtsprechung ist für die Gesamtwürdigung zwar eine Regelvermutung zu beachten, nach der der Lebensmittelpunkt am Beschäftigungsort liegt (vgl. unter II.2.a bb); der Steuerpflichtige kann jedoch Umstände des Einzelfalls darlegen, die für einen Lebensmittelpunkt der beiderseits berufstätigen Ehegatten außerhalb des Beschäftigungsorts sprechen (vgl. Dürr, jurisPR-SteuerR 11/2015, Anm. 3).
- 21** 2. Die Entscheidung des FG ist dennoch im Ergebnis zu bestätigen. Es hat im Ergebnis zutreffend das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung des Klägers in den Streitjahren verneint (s. unter a und b). Auch die vom FA durchgeführte Korrektur des Betriebsausgabenabzugs für die Leasingfahrzeuge ist nicht zu beanstanden (s. unter c). Schließlich konnte das FA sich für die Korrektur der gesonderten Feststellungsbescheide zu Lasten des Klägers auch auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO stützen (s. unter d). Der gerügte Verfahrensfehler liegt nicht vor (s. unter e).
- 22** a) Die Würdigung des FG, der Kläger habe in den Streitjahren seinen Lebensmittelpunkt in D und damit in der Nähe des Beschäftigungsorts gehabt, ist im Ergebnis nicht zu beanstanden.
- 23** aa) Nach der in den Streitjahren geltenden Rechtslage enthielt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG lediglich für die Aufwendungen eines Selbständigen für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung eine Begrenzung der Höhe der abzugsfähigen Betriebsausgaben, wenn der Steuerpflichtige solche Fahrten mit einem dem Betriebsvermögen zugeordneten Fahrzeug durchführte. Ansonsten zählten die Mehraufwendungen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung des Unternehmers oder Mitunternehmers zu den durch den Betrieb veranlassten abzugsfähigen Aufwendungen, die gemäß § 4 Abs. 4 EStG abzugsfähig sein konnten (vgl. auch das BFH-Urteil vom 16.03.2010 - VIII R 48/07, BFH/NV 2010, 1433, Rz 12 bis 15, zur Rechtslage vor den Streitjahren). Der Begriff der doppelten Haushaltsführung ergab sich in den Streitjahren auch für den

Betriebsausgabenabzug aus § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 1 und 2 EStG (vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 27. Aufl., § 4 Rz 520 "Doppelte Haushaltsführung"; R 4.12 Abs. 3 des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2008).

- 24** bb) Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 1 und 2 EStG gehören notwendige Mehraufwendungen zu den Werbungskosten, die einem Steuerpflichtigen wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt.
- 25** aaa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist Voraussetzung für eine doppelte Haushaltsführung, dass zwischen dem Wohnen in einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort und dem Unterhalten eines eigenen Hausstandes außerhalb dieses Ortes unterschieden werden kann. Mit dem "Hausstand" ist der Ersthauptwohner (Hauptwohnung) umschrieben, an dem sich der Arbeitnehmer --abgesehen von den Zeiten der Arbeitstätigkeit und ggf. Urlaubsfahrten-- regelmäßig aufhält, den er fortwährend nutzt und von dem aus er sein Privatleben führt, an dem er also seinen Lebensmittelpunkt hat. Das Vorhalten einer Wohnung außerhalb des Beschäftigungsortes für gelegentliche Besuche oder für Ferienaufenthalte ist dagegen nicht als Unterhalten eines Hausstandes zu werten. Denn eine doppelte Haushaltsführung ist nicht gegeben, wenn am Beschäftigungsort zugleich der Lebensmittelpunkt liegt (BFH-Urteile vom 08.10.2014 - VI R 16/14, BFHE 247, 406, BStBl II 2015, 511; in BFH/NV 2015, 1240, Rz 15).
- 26** bbb) Ob eine außerhalb des Beschäftigungsortes belegene Wohnung des Arbeitnehmers als Mittelpunkt seiner Lebensinteressen anzusehen ist und deshalb seinen (Haupt-) Hausstand darstellt, ist nach ständiger Rechtsprechung anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen. Dies gilt auch, wenn der Lebensmittelpunkt beiderseits berufstätiger Ehegatten zu bestimmen ist, die während der Woche und damit den weitaus überwiegenden Teil des Jahres am Beschäftigungsort zusammenleben (BFH-Urteil in BFHE 247, 406, BStBl II 2015, 511, Rz 14). Denn dieser Umstand allein rechtfertigt es nicht, dort den Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen und seiner Hauptbezugsperson zu verorten (BFH-Beschlüsse vom 09.07.2008 - VI B 4/08, BFH/NV 2008, 2000, und vom 09.02.2015 - VI B 80/14, BFH/NV 2015, 675). Allerdings hat die Rechtsprechung für die Gesamtwürdigung insofern eine Vermutung formuliert, nach der sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen "in der Regel" an den Beschäftigungsort verlagert, wenn der Arbeitnehmer dort mit seinem Ehepartner in eine familiengerechte Wohnung einzieht, auch wenn die frühere Familienwohnung beibehalten und zeitweise noch genutzt wird (BFH-Urteil in BFHE 247, 406, BStBl II 2015, 511, Rz 17; BFH-Beschlüsse vom 04.05.2011 - VI B 152/10, BFH/NV 2011, 1347; vom 20.01.2016 - VI B 61/15, BFH/NV 2016, 747; vom 18.12.2017 - VI B 66/17, BFH/NV 2018, 430).
- 27** ccc) Dementsprechend erfordert die Entscheidung über den Lebensmittelpunkt des Klägers für die Streitjahre eine tatrichterliche Würdigung aller Umstände des Einzelfalls, die sich aus einer Zusammenschau mehrerer Einzeltatsachen ergibt. In diese Würdigung einzustellende Indizien können neben der genannten Regelvermutung sein, wie oft und wie lange sich der Steuerpflichtige in der einen und der anderen Wohnung aufhält, wie beide Wohnungen ausgestattet und wie groß sie sind. Von Bedeutung sind auch die Dauer des Aufenthaltes am Beschäftigungsort, die Entfernung beider Wohnungen sowie die Zahl der Heimfahrten. Erhebliches Gewicht hat ferner der Umstand, zu welchem Wohnort die engeren persönlichen Beziehungen (z.B. Art und Intensität der sozialen Kontakte, Vereinszugehörigkeiten und andere Aktivitäten) bestehen (BFH-Urteile in BFHE 247, 406, BStBl II 2015, 511; in BFH/NV 2015, 1240, Rz 16).
- 28** cc) Die (hilfsweise vorgenommene) Gesamtwürdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden und trägt dessen Entscheidung, dass sich der Lebensmittelpunkt des Klägers in den Streitjahren in D befunden hat.
- 29** Ist für kinderlose Ehegatten, die gemeinsam am Beschäftigungsort eine familiengerechte Wohnung unterhalten, "in der Regel" anzunehmen, dass sich der Lebensmittelpunkt am Beschäftigungsort befindet, so gilt dies erst recht für den Streitfall, in dem der Kläger mit allen Familienangehörigen in einer familiengerechten Wohnung lebt. Ohne Rechtsfehler ist das FG daher zunächst davon ausgegangen, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Regel an den Beschäftigungsort verlagert, wenn der Steuerpflichtige (hier: der Kläger) dort mit seinem Ehepartner und den Kindern in eine familiengerechte Wohnung einzieht, auch wenn die frühere Familienwohnung beibehalten und zeitweise noch genutzt wird.
- 30** Das FG hat anknüpfend daran die Umstände des Einzelfalls, welche dennoch für einen vom Beschäftigungsort abweichenden Lebensmittelpunkt des Klägers sprechen, auf Seite 13 und 14 der Vorentscheidung festgestellt und im Rahmen seiner Würdigung beurteilt. Im Einzelnen hat es die Wohnung in D und das Haus in A jeweils für ein familiengerechtes Wohnen als geeignet sowie als gleichwertig ausgestattet eingestuft und in der Lage und

Ausstattung des Einfamilienhauses in A keinen Umstand gesehen, der entscheidend für einen dortigen Lebensmittelpunkt des Klägers spricht. Gleiches gilt für die vom FG in den Blick genommenen Freizeitmöglichkeiten an beiden Orten. Das FG hat ferner die Dauer der Aufenthalte des Klägers und der Familie am Beschäftigungsort und die Zahl der Heimfahrten in seine Würdigung einbezogen. Hierzu hat es zugunsten des Klägers festgestellt, dass er und andere Familienmitglieder sich in den Streitjahren regelmäßig in A aufgehalten haben, auch wenn die genauen Aufenthaltszeiten des Klägers letztlich nicht feststellbar waren. Weiter hat es die sozialen Beziehungen des Klägers am Beschäftigungsort und in A betrachtet. Dabei hat es für maßgeblich gehalten, dass die Kernfamilie des Klägers aus Ehefrau und den gemeinsamen Kindern die meiste Zeit in D verbracht hat, und demgegenüber der in A bestehenden Beziehung und Nachbarschaft zum Bruder des Klägers ein geringeres Gewicht beigemessen. Auch die vom Kläger unbestritten vorgetragene geringere soziale Verankerung in D und die in A vorhandenen Vereinszugehörigkeiten, sozialen Aktivitäten und fortbestehenden Geschäftsbeziehungen hat das FG gesehen, aber nicht als Umstände beurteilt, die gegenüber dem Umstand des gemeinsamen Alltags und Wohnens der Familie des Klägers in D so durchgreifend sind, dass abweichend von der Regelvermutung ein Lebensmittelpunkt des Klägers in A anzunehmen ist.

- 31** Diese Gesamtwürdigung des FG ist nicht zu beanstanden. Es hat in rechtlicher Hinsicht zutreffend sowohl die Regelvermutung als auch die Indizien des Streitfalls herangezogen und gewichtet. Soweit es maßgeblich auf die gemeinsam mit der Familie in D verbrachte Zeit des Klägers abstellt und diesem Umstand ein hohes Gewicht beimisst, ist dies entgegen der Angriffe der Revision nicht rechtsfehlerhaft. Zwar bewirkt der Umstand, dass das Zusammenleben berufstätiger Ehegatten am Beschäftigungsort die Aufenthaltszeit am vermeintlichen Haupthausstand übersteigt, für sich genommen noch keine Verlagerung des Lebensmittelpunkts dorthin (vgl. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2008, 2000, und in BFH/NV 2015, 675). Hiervon ist das FG aber auch nicht ausgegangen. Es hat zwar maßgeblich --aber nicht ausschließlich-- auf das zeitlich überwiegend in D stattfindende Familienleben abgestellt und diesen Umstand neben anderen Kriterien in seine Würdigung einbezogen. Auch der vom Kläger betonte Umstand, es sei in der Rechtsprechung der Finanzgerichte für Sachverhalte, in denen beiderseits berufstätige Ehegatten samt der Kinder am Beschäftigungsort leben, auch schon ein vom Beschäftigungsort abweichender Lebensmittelpunkt angenommen worden (vgl. FG Münster, Urteil vom 26.09.2018 - 7 K 3215/16 E, EFG 2018, 1793; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 09.03.2016 - 7 K 7098/14, juris; FG München, Urteil vom 26.01.2015 - 7 K 1804/13, juris), führt nicht zur Annahme einer rechtswidrigen Gesamtwürdigung des FG. Dieser Einwand ist aufgrund der notwendigen Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalls nicht erheblich.
- 32** Die Schlussfolgerung des FG, es sei nicht ersichtlich, dass der Kläger seinen Lebensmittelpunkt in A gehabt habe, ist ferner verfahrensfehlerfrei zustande gekommen, verstößt nicht gegen allgemeine Erfahrungssätze oder Denkgesetze und ist jedenfalls möglich. Sie ist daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindend (vgl. zu diesem Maßstab BFH-Urteil vom 28.08.2014 - V R 22/14, BFH/NV 2015, 17, Rz 18).
- 33** b) Die vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken des Klägers gegen diese Auslegung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG teilt der Senat nicht.
- 34** aa) Art. 6 Abs. 1 GG schützt Ehe und Familie und garantiert zugleich eine Sphäre privater Lebensgestaltung, die staatlicher Einwirkung entzogen ist. Der Gesetzgeber muss, wenn er dem Gebot des Art. 6 Abs. 1 GG gerecht werden will, Regelungen vermeiden, die geeignet sind, in die freie Entscheidung der Ehegatten über ihre Aufgabenverteilung in der Ehe einzugreifen. Der besondere verfassungsrechtliche Schutz von Ehe und Familie erstreckt sich auf die "Alleinverdiener Ehe" ebenso wie auf die "Doppelverdiener Ehe". Das aus Art. 6 Abs. 1 GG folgende Verbot, die Vereinbarkeit von Ehe und Berufsausübung beider Ehegatten zu erschweren, führt dazu, dass der Gesetzgeber bei beiderseits berufstätigen Ehegatten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung nicht deshalb als beliebig disponibel betrachten darf, weil solche Aufwendungen privat (mit-)veranlasst sind. Werden Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung bei dieser Fallgruppe zwangsläufig zur Gewährleistung der Berufstätigkeit beider Ehegatten erbracht, sind sie grundsätzlich als Minderung der finanziellen Leistungsfähigkeit steuerlich zu berücksichtigen. Zwangsläufig sind Mehraufwendungen bei beiderseits berufstätigen Ehegatten, wenn diese dadurch entstehen, dass ein gemeinsamer Wohnsitz bei dem Beschäftigungsort des einen Ehegatten besteht und zugleich die Unterhaltung eines weiteren Wohnsitzes durch die Berufstätigkeit des anderen Ehegatten an einem anderen Ort veranlasst ist (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 04.12.2002 - 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl II 2003, 534, BVerfGE 107, 27, Rz 66, 67, 69).
- 35** bb) § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG ist mit diesen Vorgaben vereinbar, soweit nach der Rechtsprechung des BFH der Lebensmittelpunkt auch für beiderseits am Beschäftigungsort tätige Ehegatten mit Kindern nach den dargelegten Kriterien im Rahmen einer Gesamtwürdigung des Einzelfalls zu bestimmen ist.

- 36** aaa) Die familiäre Situation der Ehegatten ist auch für eine "Doppelverdiener Ehe" mit beiderseits berufstätigen Ehegatten, die mit ihren schulpflichtigen Kindern gemeinsam am Beschäftigungsort wohnen, in den zur Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG erforderlichen Abwägungsprozess der Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls einzubeziehen. Die geltend gemachte Benachteiligung des Klägers und seiner Familie gegenüber Steuerpflichtigen in einer kinderlosen Doppelverdiener Ehe mit einer geltend gemachten doppelten Haushaltsführung liegt danach nicht vor, weil für beide Konstellationen zur Bestimmung des Lebensmittelpunkts die Gesamtwürdigung nach denselben abstrakten Kriterien durchzuführen ist.
- 37** bbb) Der Schutz des Art. 6 GG wird vor allem dann relevant, wenn die Ehegatten unter der Woche in verschiedenen Wohnungen leben. Wohnen beide Ehegatten während der Woche wie im Streitfall mit den gemeinsamen Kindern zusammen in einer familiengerecht eingerichteten Wohnung in der Nähe beider Arbeitsstätten, kann das FG ohne Verletzung der Vorgaben aus Art. 6 GG --trotz regelmäßiger Besuche und fortbestehender sozialer Kontakte am vermeintlichen Lebensmittelpunkt-- zur Annahme des Lebensmittelpunkts am Beschäftigungsort gelangen (vgl. auch BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 1347). Dies gilt gleichermaßen für Ehegatten in einer Doppelverdiener Ehe mit und ohne Kinder.
- 38** cc) Der geltend gemachte Verstoß des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG liegt nicht vor. Dass im Rahmen der Gesamtwürdigung maßgeblich der Umstand herangezogen wird, dass die gemeinsamen schulpflichtigen Kinder auch am Beschäftigungsort leben, führt nicht zu einer ungleichen Behandlung gegenüber Steuerpflichtigen in einer kinderlosen Doppelverdiener Ehe, die am Beschäftigungsort leben. Denn auch für diese ist der Lebensmittelpunkt unter Würdigung der familiären Gesamtsituation zu bestimmen. Es gilt somit für beide Fallkonstellationen derselbe abstrakte Maßstab.
- 39** dd) Eine Verletzung des Klägers in seiner durch Art. 12 Abs. 1 GG gewährleisteten Berufs- und Berufsausübungsfreiheit ist ebenfalls nicht ersichtlich.
- 40** Das grundgesetzlich garantierte Recht des Klägers, Art und Ort seiner Beschäftigung frei zu wählen, wird durch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG nicht berührt. Zwar sind nach der Rechtsprechung des BVerfG auch solche Vorschriften am Maßstab des Art. 12 Abs. 1 GG zu prüfen, die infolge ihrer tatsächlichen Auswirkungen geeignet sind, die Berufsfreiheit mittelbar zu beeinträchtigen. Voraussetzung ist allerdings, dass sie in engem Zusammenhang zur Ausübung eines Berufes stehen und objektiv eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen lassen. Daran fehlt es aber in der Regel bei den Vorschriften des EStG und auch bei § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG, da dieser keine unmittelbare Beziehung zum Beruf des Klägers enthält, sondern den Begriff der doppelten Haushaltsführung generell regelt (vgl. BFH-Urteil vom 08.07.2010 - VI R 11/08, BFH/NV 2011, 14, Rz 23).
- 41** c) Das FG hat zutreffend auch die Kürzung des Betriebsausgabenabzugs für die Leasingfahrzeuge des Klägers in den Streitjahren als rechtmäßig angesehen.
- 42** aa) Der ursprünglichen Behandlung der Fahrzeuge in der Gewinnermittlung des Klägers lag dessen Angabe zugrunde, er habe das jeweilige Fahrzeug zu mehr als 50 % für betriebliche Fahrten genutzt. Anknüpfend daran hatte der Kläger sämtliche Aufwendungen für das Fahrzeug als Betriebsausgaben und die Nutzung des Fahrzeugs für Privatfahrten nach der 1 %-Regelung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG als steuerpflichtige Entnahme erfasst (s. zur Anwendung der 1 %-Regelung auf Leasingfahrzeuge unabhängig davon, ob diese im wirtschaftlichen Eigentum des Leasingnehmers stehen und zum Betriebsvermögen gehören, das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.11.2009 - IV C 6 -S 2177/07/10004, BStBl I 2009, 1326, Tz. I.1; ebenso das Vorgängerschreiben vom 21.01.2002 - IV A 6 -S 2177- 1/02, BStBl I 2002, 148, Tz. I.1).
- 43** bb) Für das --bei Behandlung der Fahrten nach A als Privatfahrten-- unstrittig lediglich zu 35 % betrieblich genutzte Fahrzeug kommt diese Behandlung indes nicht in Betracht, da § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG nach der für die Streitjahre geltenden Fassung eine betriebliche Nutzung zu mehr als 50 % verlangt. Das obligatorische Nutzungsrecht des Klägers aus dem Leasingvertrag kann aufgrund des gesetzlich erforderlichen betrieblichen Nutzungsanteils von mehr als 50 % nicht zur Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG führen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 20.11.2012 - VIII R 31/09, BFH/NV 2013, 527, Rz 16).
- 44** cc) FA und FG haben danach ohne Rechtsfehler Betriebsausgaben für das jeweilige Leasingfahrzeug nur in dem Umfang als abzugsfähig angesehen, in dem betriebliche Fahrten durchgeführt wurden und eine Aufwandseinlage des Klägers vorlag. Aufwandseinlagen sind mit den tatsächlichen Aufwendungen zu bewerten (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26.10.1987 - GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.I.1.b bb);

Schmidt/Kulosa, EStG, 38. Aufl., § 6 Rz 550). Auf dieser Grundlage durfte der Kläger in den Streitjahren 35 % seiner Aufwendungen für das jeweilige Fahrzeug als Betriebsausgaben abziehen.

- 45** d) Schließlich ist es im Ergebnis nicht zu beanstanden, dass das FA die ursprünglichen gesonderten Feststellungsbescheide für die Streitjahre gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO wegen der nicht anzuerkennenden Betriebsausgaben für eine doppelte Haushaltsführung im Streitjahr 2009 sowie für beide Streitjahre wegen des zu hohen Betriebsausgabenabzugs für die gemischt genutzten Leasingfahrzeuge zu Lasten des Klägers geändert und im Streitjahr 2008 eine Saldierung des Mehrergebnisses der Prüfung mit weiteren Betriebsausgaben für eine doppelte Haushaltsführung gemäß § 177 AO abgelehnt hat.
- 46** aa) Die einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO im Streitjahr 2009 entgegenstehende Annahme des FG, der Kläger habe für dieses Streitjahr in der Gewinnermittlung keine Betriebsausgaben für eine doppelte Haushaltsführung geltend gemacht und solche Aufwendungen seien im zunächst ergangenen gesonderten Gewinnfeststellungsbescheid auch nicht berücksichtigt gewesen, widerspricht dem klaren Inhalt der Akten und ist daher für den Senat nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend. Das FG hat für diese Feststellung auf den Inhalt der Feststellungserklärung abgestellt, aus dem die Geltendmachung des Betriebsausgabenabzugs nicht erkennbar war, andererseits hat es auf die Feststellungen in der Betriebsprüfungshandakte Band III (Heftung "Miete") Bezug genommen, aus denen sich der Abzug von Betriebsausgaben für die doppelte Haushaltsführung in der Gewinnermittlung des Streitjahres 2009 (Konto 4210 der Einnahmen-Überschussrechnung) ergibt; auch hat es ohne weitere Auseinandersetzung auf den Bericht über die Außenprüfung Bezug genommen, nach dem für das Streitjahr 2009 der für die doppelte Haushaltsführung zunächst in Anspruch genommene Betriebsausgabenabzug zu korrigieren war. Wegen dieser Widersprüche ist die Bindungswirkung der Feststellung des FG, es sei für das Streitjahr 2009 kein solcher Betriebsausgabenabzug geltend gemacht worden und habe den zunächst festgestellten Gewinn nicht gemindert, entfallen (vgl. BFH-Urteil vom 09.08.2016 - VIII R 27/14, BFHE 255, 51, BStBl II 2017, 821, Rz 22).
- 47** bb) Auf Grundlage des vom FG festgestellten Inhalts der Akten lagen die Voraussetzungen für eine Korrektur des angefochtenen Feststellungsbescheids zu Lasten des Klägers vor. Die Änderungsbefugnis gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO verlangt, dass die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen zu einer höheren Steuer führen. Diese Voraussetzungen waren für das Streitjahr 2009 erfüllt, da das FA erst aufgrund der Außenprüfung erfahren hat, dass der Kläger seinen Lebensmittelpunkt am Beschäftigungsort in D hatte und den Betriebsausgabenabzug zu Unrecht in Anspruch genommen hatte. Für das Streitjahr 2008 ist es ebenfalls nicht zu beanstanden, dass das FA das Mehrergebnis der Außenprüfung nicht gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO, § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, § 177 AO mit den geltend gemachten Betriebsausgaben für die doppelte Haushaltsführung saldiert hat.
- 48** cc) Für beide Streitjahre sind auch die Voraussetzungen gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt, soweit das FA den Betriebsausgabenabzug für die Leasingfahrzeuge gekürzt hat. Die Tatsache, dass das jeweilige Fahrzeug für die Fahrten nach A privat veranlasst genutzt wurde, ist dem FA erst nachträglich gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO bekannt geworden. Da sich hieraus ergab, dass der Kläger einen zu hohen Betriebsausgabenabzug in Anspruch genommen hatte, handelt es sich um eine "steuererhöhende" Tatsache im Sinne der Regelung. Eine kompensatorische Minderung des Gewinns um die zuvor zu Unrecht erfasste Entnahme für Privatfahrten nach der 1 %-Regelung hat das FA zutreffend berücksichtigt.
- 49** e) Die Revision ist auch nicht wegen des geltend gemachten Verstoßes des FG gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) begründet.
- 50** Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO sind bei einer Verfahrensrüge die Tatsachen zu bezeichnen, die den Mangel ergeben. Eine Verfahrensrüge ist unzulässig, wenn sie nicht schlüssig ist, d.h. wenn die zur Begründung der Rüge vorgetragenen Tatsachen als solche nicht ausreichen oder nicht geeignet sind darzutun, dass der behauptete Verfahrensmangel vorliegt. Wird geltend gemacht, das FG hätte den Sachverhalt ohne entsprechende Beweisanträge von Amts wegen weiter aufklären müssen, so sind u.a. schlüssige Ausführungen dazu erforderlich, aus welchen (genau bezeichneten) Gründen sich dem FG die Notwendigkeit einer weiteren Sachaufklärung auch ohne entsprechenden Antrag aufdrängen musste, und inwiefern eine weitere Aufklärung des Sachverhalts auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.2003 - VII R 49/03, BFH/NV 2004, 521, Rz 13 f.).
- 51** Danach ist die Verfahrensrüge nicht hinreichend dargelegt. Der Kläger macht nicht geltend, dass das FG habe bestimmte Umstände weiter aufklären müssen. Er rügt, das FG habe es unterlassen, bestimmte Tatsachen bei der Gesamtwürdigung, wo sich der Lebensmittelpunkt des Klägers befunden hat, zu berücksichtigen. Damit macht er

keinen Verstoß des FG gegen die Sachaufklärungspflicht, sondern einen Rechtsfehler des FG bei der Gesamtwürdigung des Streitfalls geltend, der im Ergebnis nicht vorliegt (s. unter II.2.a).

- 52** 3. Schließlich sind die Voraussetzungen für eine gesonderte Feststellung der freiberuflichen Einkünfte durch das FA für die Streitjahre erfüllt.
- 53** a) Gesondert festgestellt werden die Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b AO, wenn nach den Verhältnissen zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist. Das Auseinanderfallen der örtlichen Zuständigkeit für die gesonderte Gewinnfeststellung (§ 18 AO) und für die Steuern vom Einkommen (§ 19 AO) zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für den Erlass eines gesonderten Gewinnfeststellungsbescheids gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b AO (vgl. zu freiberuflichen Einkünften BFH-Beschluss vom 16.11.2006 - XI B 156/05, BFH/NV 2007, 401, unter II.1.; BFH-Urteile vom 27.08.2014 - VIII R 16/13, nicht veröffentlicht; vom 21.10.2014 - I R 71/13, BFH/NV 2015, 468, Rz 13; zu gewerblichen Einkünften BFH-Beschluss vom 22.08.2013 - X B 16-17/13, BFH/NV 2013, 1763).
- 54** b) Für die Besteuerung natürlicher Personen nach dem Einkommen --wie den Kläger-- ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 19 Abs. 1 Satz 1 AO). Bei mehrfachem Wohnsitz eines verheirateten Steuerpflichtigen, der von seinem Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt, ist der Wohnsitz maßgebend, an dem sich die Familie vorwiegend aufhält (§ 19 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 AO). Für die gesonderte Feststellung von Einkünften aus selbständiger Arbeit ist gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 AO das Finanzamt örtlich zuständig, in dem die Tätigkeit vorwiegend ausgeübt wird (sog. Tätigkeitsfinanzamt).
- 55** c) Für die Streitjahre sind die Voraussetzungen einer gesonderten Feststellung der freiberuflichen Einkünfte danach erfüllt.
- 56** aa) Das für die gesonderte Feststellung zuständige Tätigkeitsfinanzamt ist nach den Verhältnissen am Schluss des Gewinnermittlungszeitraums zu bestimmen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 468, Rz 19). Der Kläger war in den maßgeblichen Gewinnermittlungszeiträumen, die in den Streitjahren dem Kalenderjahr entsprachen, im Bezirk des FA in seiner Praxis als Arzt tätig. Das FA war danach für die gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständig.
- 57** bb) Zugleich war zum Schluss des maßgeblichen Gewinnermittlungszeitraums der Streitjahre das Finanzamt E örtlich zuständiges Finanzamt für die Einkommensteuerveranlagung des Klägers und seiner Ehefrau. Mit der Verlagerung des Familienwohnsitzes nach C ist es zwar jedenfalls in den Streitjahren gemäß § 19 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 AO zu einer Änderung der für die örtliche Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamts maßgeblichen Umstände gekommen, weil nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt ein überwiegender Familienaufenthalt in D stattgefunden hat. Geht die örtliche Zuständigkeit durch eine Veränderung der sie begründenden Umstände von einer Finanzbehörde auf eine andere Finanzbehörde über, so tritt der Wechsel der Zuständigkeit jedoch erst in dem Zeitpunkt ein, in dem eine der beiden Finanzbehörden hiervon erfährt (§ 26 Satz 1 AO). Die die Zuständigkeit ändernden Umstände müssen aus der Sicht der betroffenen Finanzämter zweifelsfrei feststehen; ein Kennenkönnen oder Kennenmüssen genügt hierfür nicht (BFH-Urteil vom 24.04.2014 - IV R 25/11, BFHE 245, 499, BStBl II 2014, 819, Rz 30). Anhaltspunkte dafür, dass das FA oder das Finanzamt E zum Ende der Gewinnermittlungszeiträume der Streitjahre Gewissheit von einem vorwiegenden Familienaufenthalt in D erlangt hatten und damit zu diesem Zeitpunkt ein örtlicher Zuständigkeitswechsel zum FA eingetreten war, bestehen nicht.
- 58** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de