

Doppelte Haushaltsführung – aktuelle Urteile der Finanzgerichte

Diplom-Betriebswirt Uwe Albert

Die Finanzgerichte Hamburg (Urteil vom 17.12.2014 – 2 K 113/14) und Köln (Urteil vom 6.11.2014 – 13 K 1665/12) haben vor kurzem zwei wichtige Urteile zur doppelten Haushaltsführung gesprochen, die beide rechtskräftig geworden sind.

Worum ging es?

- Wann liegt eine doppelte Haushaltsführung vor? Eine doppelte Haushaltsführung ist immer dann gegeben, wenn ein Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seines Lebensmittelpunktes eine zweite Wohnung bezieht, weil er am Ort der zweiten Wohnung seine erste Tätigkeitsstätte hat (R 9.11 Abs. 1 LStR). Wie ist zu verfahren, wenn die erste Tätigkeitsstätte in maximal einer Fahrtstunde zu erreichen ist. Liegt dann auch noch eine doppelte Haushaltsführung vor?
- Welche Aufwendungen können als Werbungskosten für Einrichtungsgegenstände in der Zweitwohnung berücksichtigt bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden? Gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG können die notwendigen Aufwendungen berücksichtigt werden. Wie ist zu verfahren, wenn besonders teure Möbelstücke zur Einrichtung der Zweitwohnung verwendet werden?

Zu entscheiden war,

1. in welchen Fällen eine zweite Wohnung außerhalb des Ortes des Lebensmittelpunktes und damit eine doppelte Haushaltsführung vorliegt (Urteil des FG Hamburg)
2. welche Aufwendungen für das Einrichten der zweiten Wohnung notwendig sind als damit als Werbungskosten zu berücksichtigen sind oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden können (Urteil des FG Köln).

Die Finanzgerichte haben dazu wie folgt entschieden:

1. In welchen Fällen liegt eine zweite Wohnung außerhalb des Ortes des Lebensmittelpunktes vor (Urteil des FG Hamburg vom 17.12.2014)

Nach Auffassung des FG Hamburg sind insbesondere in Großstädten, in denen die Wohnstätten der Beschäftigten immer weiter in die Randbereiche und über die politische Grenze einer Gemeinde hinaus ("Speckgürtel") verdrängt werden, Fahrtzeiten von etwa einer Stunde üblich und ohne weiteres zumutbar. Eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung setze voraus, dass der Steuerpflichtige seinen Lebensmittelpunkt in einem eigenen Hausstand außerhalb des Beschäftigungsortes habe und daneben noch eine Wohnung am Beschäftigungsort aus beruflicher Veranlassung unterhalte, um seinen Arbeitsplatz von dort aus erreichen zu können. Unter Beschäftigungsort i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG sei allerdings nicht nur die politische Gemeinde - hier Hamburg - sondern auch der Einzugsbereich dieser Gemeinde zu verstehen.

Im Streitfall hatte die seit mehreren Jahren in Hamburg arbeitende und dort eine Wohnung unterhaltende Arbeitnehmerin Kosten für eine doppelte Haushaltsführung geltend gemacht. Ihren Lebensmittelpunkt hatte sie in einer Umlandgemeinde, wo sie im Haus ihres Lebensgefährten wohnte. Wegen der ungünstigen Verkehrsanbindung hatte sie ihre Wohnung in Hamburg beibehalten und dort wöchentlich drei bis vier Nächte verbracht.

1.1. Begründung des FG Hamburg

a) Hausstand im Sinne des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 2 EStG ist der Erst- oder Haupthaushalt, an dem sich der Arbeitnehmer - abgesehen von den Zeiten der Arbeitstätigkeit und gegebenenfalls Urlaubsfahrten - regelmäßig aufhält, den er fortwährend nutzt und von dem aus er sein Privatleben führt, 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.

b) Im Streitfall fallen der Ort des behaupteten eigenen Hausstands und der Beschäftigungsort nicht auseinander.

Begriff des Beschäftigungsortes ist weit auszulegen. Insbesondere ist darunter nicht nur dieselbe politische Gemeinde zu verstehen sondern zum Beschäftigungsort zählt auch das gesamte Einzugsgebiet dieses Ortes.

Es ist nicht lediglich auf die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abzustellen. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung des BFH ist bei einer Zugfahrzeit von einer Stunde und einer Entfernung zwischen Zweitwohnung und Arbeitsplatz von 141 km noch das Wohnen am Beschäftigungsort bejaht worden

Das Finanzgericht Hamburg hatte bei einer Entfernung von 25 km und einer Fahrzeit von 41 Minuten von dem Ort des eigenen Hausstands zum Beschäftigungsort eine doppelte Haushaltsführung verneint (Urteil vom 26.02.2014 1 K 234/12, EFG 2014, 1185). Dabei sind alle wesentlichen Umstände des Einzelfalles zu würdigen, wobei die Verkehrsverbindungen zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte und die Entfernung ein wesentliches, aber nicht allein entscheidungserhebliches Merkmal darstellen. **Eine Wohnung am Beschäftigungsort wird regelmäßig dann angenommen, wenn sie in einem Bereich liegt, von dem aus der Arbeitnehmer üblicherweise täglich zu diesem Ort fahren kann.**

Nach Auffassung des FG Hamburg war es dem Arbeitnehmer zumutbar, die Arbeitsstätte regelmäßig von seinem Lebensmittelpunkt aus aufzusuchen. Die Entfernung zwischen Lebensmittelpunkt und der Arbeitsstätte betrug etwa 36 km. Die Fahrtzeit mit dem Pkw wird von verschiedenen Routenplanern (z. B. Falk, ADAC Maps, Routenplaner 24) mit 38 bis 40 Minuten bzw. in einem Fall mit 60 Minuten (ViaMichelin) angegeben. Mit öffentlichen Verkehrsmitteln, insbesondere bei Wahrnehmung des park & ride Angebots beträgt die Fahrtzeit Wohnung/Arbeitsstätte zwischen 54 und 60 Minuten, bei Anfahrt mit dem Bus zwischen 65 und 76 Minuten. Auch unter Berücksichtigung des Berufsverkehrs zu den Stoßzeiten, zu denen die Klägerin nach ihren Angaben unterwegs sein muss, weil sie feste Arbeitszeiten hat, ist von einer Fahrtzeit von ca. einer Stunde auszugehen.

Fahrtzeiten von etwa einer Stunde liegen jedoch noch in dem zeitlichen Rahmen, in dem es einem Steuerpflichtigen zugemutet werden kann, vom eigenen Hausstand aus den Beschäftigungsort aufzusuchen.

1.2. Konsequenz aus dem Urteil:

Liegt die Zweitwohnung innerhalb des Einzugsgebietes der Wohnung, die den Lebensmittelpunkt darstellt, ist grundsätzlich die Voraussetzung für die doppelte Haushaltsführung nicht gegeben. Dies gilt insbesondere, wenn die Fahrtzeit zwischen erster Tätigkeitsstätte und Wohnung des Lebensmittelpunktes nicht länger als eine Stunde dauert.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer hat seine erste Tätigkeitsstätte in Bad Homburg. Sein Lebensmittelpunkt (z.B. die Familienwohnung befindet sich in Frankfurt/City). Damit er nicht täglich von Frankfurt/City nach Bad Homburg fahren muss, nimmt er sich in Bad Homburg eine Zweitwohnung, wo er montags bis Freitag übernachtet.

Ergebnis:

Eine doppelte Haushaltsführung liegt nicht vor, da die Fahrtzeit von Frankfurt/City nach Bad Homburg nicht länger als eine Stunde dauert.

2. Welche Aufwendungen für das Einrichten der zweiten Wohnung sind notwendig? (Urteil des FG Köln vom 6.11.2014).

Nach Auffassung des Finanzgerichts Köln sind für die Frage, inwieweit Aufwendungen für die Einrichtung der Wohnung am Beschäftigungsort „notwendig“ sind, allein objektive Kriterien maßgebend; die Regelsätze nach dem Sozialhilferecht sind zwar auf das Steuerrecht nicht eins zu eins übertragbar, können aber als Orientierungshilfe und zur Verdeutlichung des Ausmaßes ihrer Überschreitung herangezogen werden.

Im Urteilsfall hatte ein Arbeitnehmer u.a. Nebenkosten für die Zweitwohnung in Form von Abschreibungen auf diverse in einem "Anlagenverzeichnis" aufgelistete Einrichtungsgegenstände geltend gemacht. Zu diesen Ausstattungsgegenständen gehören u. a. acht Designerstühle mit Anschaffungskosten von ca. 5.300 € sowie ein Sessel mit Hocker zum Kaufpreis von 5.500 €. Das Finanzamt setzte als Abschreibung für diese Möbel nur einen gekürzten Betrag wegen der Beschränkung auf das Notwendige an (bei den acht Stühlen statt der beantragten von 412 € nur 77 €) und bei dem Sessel mit Hocker nur 200 € anstelle von 412 € an.

2.1. Begründung des FG Köln

Der gekürzte Abschreibungsbetrag mit insgesamt 277 € (200 € für den Sessel und 77 € für die Stühle) ist im Rahmen des Notwendigen angemessen.

a) Für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung am Beschäftigungsort gilt - ebenso wie für die Kosten der Unterkunft als solche - sowohl hinsichtlich der Art des jeweiligen Gegenstands als auch hinsichtlich der Höhe seiner AK die Begrenzung auf das i. S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG "Notwendige". Abziehbar sind daher die Kosten für eine angemessene Möblierung und Ausstattung der Wohnung. Gemeint sind Einrichtungsgegenstände, die ihrer Art nach zum Leben in einer (Zweit-)Wohnung erforderlich sind, sofern die hierfür aufgewandten Kosten nicht als überhöht anzusehen sind (so auch die BFH-Rechtsprechung vom 3.12.1982 (VI R 228/80).

Ob dies der Fall ist, richtet sich nach objektiven Kriterien, die unabhängig von den Einkommens- und Lebensverhältnissen des Steuerpflichtigen gelten. Notwendig sind Aufwendungen für Mobiliar danach insbesondere dann nicht, wenn sie als überhöht gelten müssen, weil - wie der BFH es formuliert - "mit ihnen gesellschaftliche Bedürfnisse befriedigt werden sollen" (BFH-Urteil vom 3.12.1982 VI R 228/80).

Welche Kosten für Einrichtungsgegenstände nach objektiven Maßstäben als notwendig bzw. angemessen anzusehen sind, steht nicht im Ermessen der Finanzbehörden. Es handelt sich vielmehr um eine in vollem Umfang justiziable Entscheidung, deren Überprüfung sich allerdings insofern als schwierig erweist, als die Vorstellung darüber, was zum unabdingbaren Muss der Führung eines zweiten Haushalts gehört und was als Luxusaufwendung anzusehen ist, nicht nur subjektiv variiert, sondern auch einem zeitlichen Anschauungswandel unterliegt. Anhaltspunkte für das Maß des „Notwendigen“ können sich dabei u. a. aus anderen Bereichen der Rechtsordnung, etwa dem Sozialhilferecht, aber auch aus den Regelungen des Bundesumzugskostengesetzes ergeben.

b) Hiervon ausgehend sind Aufwendungen für vier (anstelle von acht) Stühle sowie einen Sessel mit Hocker im Wege der AfA grundsätzlich als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG zu berücksichtigen. Dass Sitzgelegenheiten in Form von Stühlen und einem Sessel - auch in einer (Zweit-)Wohnung am Beschäftigungsort - zur normalen Grundausstattung gehören, steht außer Zweifel. Fraglich ist dagegen, ob und inwieweit die Anzahl der Stühle sowie die Höhe der Anschaffungskosten für diese und den Sessel die Grenze des objektiv „Notwendigen“ überschreiten.

aa) Das Finanzgericht teilt die Auffassung nicht, dass es sich bei den Stühlen um Arbeitsmittel handelt.

bb) Die Beschränkung durch das Finanzamt auf das "Notwendige" bezüglich der Aufwendungen für Stühle und Sessel ist nicht zu beanstanden.

(1) Das Finanzamt hat die Anzahl der „notwendigen“ und daher steuerlich zu berücksichtigenden Stühle in nicht zu beanstandender Weise auf vier beschränkt. Die Ausstattung einer von einer Einzelperson am Beschäftigungsort bewohnten (Zweit-)Wohnung mit mehr als vier Stühlen erscheint im Hinblick auf den Zweck dieser Wohnung, dem Arbeitnehmer unter der Woche das Aufsuchen seiner Arbeitsstätte zu ermöglichen, unangemessen.

(2) Allerdings hält der erkennende Senat den vom Finanzamt anerkannten AfA-Betrag von insgesamt 277 € (für vier Stühle und den Sessel mit Hocker) - trotz Kürzung - weiterhin für überhöht.

Es gibt verallgemeinerungsfähige Vorstellungen über den Wortsinn des Begriffs „notwendig“ und seine Auslegung in Bezug auf Wohnstandards. Dabei sind nicht nur Einrichtungsgegenstände der billigsten Preiskategorie zu berücksichtigen. Der Steuerpflichtige ist daher nicht gehalten, seine Wohnung am Beschäftigungsort auf dem Niveau des sozialhilferechtlichen Mindestbedarfs auszustatten.

Allerdings beliefen sich die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wohnungseinrichtung mit insgesamt ca. 41 000 € auf einen Betrag, der die nach dem Sozialrecht (vgl. §§ 22, 22a SGB II bzw. § 31 SGB XII i. V. m. den dazu ergangenen kommunalen Ausführungsbestimmungen) vorgesehene Regelleistung für die Erstaussattung einer

Wohnung für eine Einzelperson einschließlich Haushaltsgeräten (Wohnungseinrichtungspauschale) um mehr als das 40-fache übersteigt. Angesichts der Tatsache, dass der BFH bei Bestimmung der nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG „notwendigen“ Wohnfläche grundsätzlich an die Vorgaben des Sozialhilferechts anknüpft und diese für steuerrechtliche Zwecke lediglich um 17 bis 25 v. H. erhöht, sieht der Senat sich nicht gehindert, auch für die „notwendigen“ Mehraufwendungen der Wohnungseinrichtung am Beschäftigungsort die Regelsätze nach dem SGB II (nebst Ausführungsbestimmungen) zumindest als Orientierungshilfe und zur Verdeutlichung des Ausmaßes der Überschreitung heranzuziehen.

Daher erscheinen vor dem Hintergrund der Tatsache, dass die kommunalen Ausführungsbestimmungen zum SGB II bzw. SGB XII für die komplette Einrichtung eines Einpersonenhaushalts lediglich Pauschalbeträge von unter 1.000 € vorsehen, jedenfalls Aufwendungen von mehr als 1.000 € für die bloße Anschaffung eines Sessels und mehr als 200 € Anschaffungskosten pro Stuhl als nicht mehr mit Wortsinn und allgemeinem Verständnis des Begriffs „notwendig“ vereinbar. Dabei hat das Gericht auch berücksichtigt, dass die im Umkreis des Arbeitnehmers ansässigen Möbelhäuser eine breite Auswahl von alltagstauglichen Sesseln zu Kaufpreisen zwischen 300 und 1.000 € und ein vielfältiges Sortiment von durchaus soliden Stühlen zu Preisen zwischen 100 und 200 € anbieten. Dem Arbeitnehmer ist es selbstverständlich unbenommen, die Wohnung entsprechend dem persönlichen Geschmack und Qualitätsanforderungen mit sehr viel höherwertigem Mobiliar auszustatten. Die Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG begrenzt lediglich den Umfang, in dem die hierfür getätigten Aufwendungen steuerlich Berücksichtigung finden.

2.2. Konsequenz aus dem Urteil

Stattet der Arbeitnehmer die Zweitwohnung mit sehr teuren Einrichtungsgegenständen aus, können grundsätzlich nur die Aufwendungen für die Wohnungseinrichtung mit einem Betrag entsprechend dem Sozialrecht (vgl. §§ 22, 22a SGB II bzw. § 31 SGB XII i. V. m. den dazu ergangenen kommunalen Ausführungsbestimmungen) vorgesehene Regelleistung für die Erstausstattung einer Wohnung für eine Einzelperson einschließlich Haushaltsgeräten (Wohnungseinrichtungspauschale) steuerlich berücksichtigt werden, also entweder als Werbungskosten geltend gemacht oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer richtet in seiner Zweitwohnung ein Schlafzimmer für 4 Personen ein und lässt das Esszimmer von einem Designer mit einem Esstisch für acht Personen einschl. Designerstühle einrichten. Die Aufwendungen dafür belaufen sich auf 30.000 €.

Ergebnis:

Als Werbungskostenabziehbar wären lediglich die angemessenen Kosten gem. Sozialrecht, höchstens jedoch die entsprechenden Aufwendungen für ein Bett sowie max. vier Stühle und ein Esstisch oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattbar. Als Anhaltspunkt für die Anschaffungskosten können vergleichbare Preise bei Ikea herangezogen werden. Darüber hinausgehende Preise wären nicht als Werbungskosten bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattbar.