
Datum: 27.06.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 6348/97
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0627.10K6348.97.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten darüber, ob die Ehefrau (E) des Klägers im Streitjahr 1994 unbeschränkt steuerpflichtig gewesen ist. 1 2
- Der Kläger war von 1993 bis einschließlich Mai 1995 (FG-Akte Bl. 30) als Geschäftsführer für die Firma "E. S.P.A., Italien" (Arbeitgeber) in O nichtselbständig tätig. Er hatte in dieser Zeit neben seinem Hauptwohnsitz in M (Italien) eine Wohnung in K angemietet (möblierte 2-Zimmerwohnung, 59 qm). Die Wohnungsmiete wurde vom Arbeitgeber des Klägers gezahlt. Der Arbeitgeber des Klägers kündigte die Wohnung auch nach Beendigung der Deutschland-Tätigkeit. Die Wohnung ließ von ihrer Ausstattung her ohne weiteres die Unterbringung einer zweiten Person zu. 3
- E ist Italien als Lehrerin berufstätig. Sie bezog im Streitjahr keine dem Besteuerungsrecht der BRD unterliegenden Einkünfte. Der Sohn des Klägers lebt in Italien und geht dort zu Schule. 4
- In der Einkommensteuererklärung 1993 hatte der Kläger erklärt, E suche die Wohnung in K durchschnittlich einmal im Monat und für einen Urlaubsaufenthalt auf. Der Beklagte würdigte dies im Einkommensteuerbescheid 1993 vom 7. Dezember 1995 als für eine Wohnsitzbegründung nicht hinreichende Besuchs- und Erholungsaufenthalte, ohne den vorgetragenen Sachverhalt als solchen in Abrede zu stellen. 5
- In der im Juni 1996 beim Beklagten eingegangenen Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1994, die sowohl vom Kläger als auch von E unterschrieben war, beantragten diese Zusammenveranlagung. Sie gaben an, E habe den Kläger durchschnittlich an zwei bis drei Tagen im Monat in der Wohnung in K besucht, um das Familienleben aufrecht zu erhalten. 6

Nachdem der Beklagte Zweifel an der Richtigkeit dieser Angaben geäußert hatte, legte der Kläger eine Bescheinigung seiner Vermieterin (V) vom 26. Februar 1996 vor. Danach hatte V dem Kläger die Wohnung auch zum Zwecke des Aufenthalts seiner Familie vermietet. V bestätigte weiter, die Familie des Klägers habe die Wohnung an zwei bis drei Tagen im Monat und während der großen Ferien mitbewohnt (FG-Akte Bl. 22).

Da der Kläger mit seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit, soweit diese auf Arbeitstage in der BRD entfielen, in der BRD zur Einkommensteuer zu veranlagten war, setzte der Beklagte die Einkommensteuer für 1994 mit Bescheid vom 10. Dezember 1996 unter Anwendung der Grundtabelle auf 49.184,43 DM fest. Dabei wurden "außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33a EStG" in Höhe von 2.052 DM berücksichtigt; der Sache nach handelt es sich hierbei um die Gewährung des halben Kinderfreibetrags gemäß § 32 Abs. 6 EStG (Telefonat mit dem Rechtsbehelfsstellen-Bearbeiter vom 28. Mai 2002).

Der Kläger ist der Ansicht, auch E sei im Veranlagungszeitraum 1994 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen, sodass zum einen der Splittingtarif anzuwenden und zum anderen der volle Kinderfreibetrag von 4.104 DM zu gewähren sei. Der Hauptwohnsitz der Eheleute sei zwar in Italien gewesen, E habe jedoch zusammen mit dem Kläger auch den Wohnsitz in der BRD genutzt. Aus dem Umstand, dass E die Wohnung in K im Veranlagungszeitraum 1993 durchschnittlich nur einmal monatlich aufgesucht habe, könne nicht geschlossen werden, der Vortrag für das Streitjahr sei unzutreffend.

Im Übrigen sei die Anzahl der Tage unerheblich, die E in der Wohnung verbracht habe. Für einen Wohnsitz im Inland sei nach der Rechtsprechung des BFH nicht erforderlich, dass die betreffende Person sich während einer Mindestanzahl von Tagen in der Wohnung aufhalte. Ebenso wenig sei erforderlich, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Wohnung befinde. Entscheidend sei, dass die Wohnung für eine dauernde Nutzung ausgestattet sei.

Der Kläger habe den Mietvertrag nur deshalb allein unterzeichnet, weil er diesen für Rechnung seines Arbeitgebers abgeschlossen habe. Dies werde auch dadurch bestätigt, dass die Vermieterin die Kündigung des Mietvertrags durch den Arbeitgeber des Klägers (unterschrieben vom Kläger als Geschäftsführer) akzeptiert habe.

Der Kläger beantragt, den Beklagten zu verpflichten, ihn und seine Ehefrau für 1994 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig mit der Maßgabe zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagten, dass nicht nur der hälftige, sondern der volle Kinderfreibetrag gewährt wird.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

E habe den Kläger nur besuchsweise in der inländischen Wohnung aufgesucht. Dies begründe keinen Wohnsitz. Unglaublich sei der Vortrag, E habe die Wohnung in K monatlich an zwei bis drei Tagen aufgesucht, weil in der Einkommensteuererklärung für 1993 noch erklärt worden sei, E habe die Wohnung durchschnittlich einmal monatlich aufgesucht. Aus dem Wortlaut der Bescheinigung der Vermieterin sei eher zu entnehmen, dass es sich um eine Gefälligkeitsbescheinigung gehandelt habe. Letztlich komme es aber nicht darauf an, wie oft E die Wohnung aufgesucht habe. Da E in Italien als Lehrerin tätig war, stellten sich ihre Aufenthalte in der Wohnung in K lediglich als vorübergehende Besuche dar.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet. Auch E hatte im Streitjahr einen Wohnsitz in der Wohnung in K und war deshalb unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, sodass ein Anspruch auf Zusammenveranlagung bestand.

1. Gemäß § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG können Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, nicht dauernd getrennt leben und bei denen diese Voraussetzungen zu Beginn des Veranlagungszeitraums vorgelegen haben oder im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten sind, u.a. zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung wählen. Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Da § 1 EStG für die unbeschränkte Steuerpflicht das Bestehen "eines" Wohnsitzes im Inland voraussetzt, reicht es aus, wenn eine natürliche Person mehrere Wohnsitze hat und sich nur ein einziger von ihnen im Inland befindet (BFH-Urteil vom 24. Januar 2001 I R 100/99, BFH/NV 2001, 1402). Einen Wohnsitz hat jemand nach § 8 der Abgabenordnung (AO 1977) dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. 16
- a) Auf Grund des Erfordernisses, dass das Innehaben der Wohnung unter Umständen erfolgen muss, die darauf schließen lassen, dass die Person die Wohnung beibehalten und benutzen wird, besteht Einigkeit über die Geltung eines besonderen steuerrechtlichen Wohnsitzbegriffs. Es handelt sich um einen objektivierten Wohnsitzbegriff, bei dem aus äußeren objektiven Tatsachen Schlüsse auf das zukünftige tatsächliche Verhalten einer Person gezogen werden. Melderechtliche Normen sowie bürgerlich-rechtliche Vorschriften zur Begründung, Beibehaltung und Aufgabe eines Wohnsitzes sind deshalb unmaßgeblich (BFH-Urteile vom 23. November 2000 VI R 107/99, BFHE 193, 558, BStBl II 2001, 294 und vom 23. November 1988 II R 139/87, BFHE 155, 29, BStBl II 1989, 182). 17
- b) Ein Wohnsitz setzt neben zum dauerhaften Wohnen geeigneten vollständig eingerichteten Räumlichkeiten unstreitig das Innehaben der Wohnung in dem Sinne voraus, dass der Steuerpflichtige tatsächlich über sie verfügen kann und sie als Bleibe entweder ständig benutzt oder sie doch mit einer gewissen Regelmäßigkeit - wenn auch in größeren Zeitabständen - aufsucht (BFH-Urteile vom 16. Dezember 1998 I R 40/97, BFHE 187, 544, BStBl II 1999, 207, vom 22. April 1994 III R 22/92, BFHE 174, 523, BStBl II 1994, 887, vom 23. November 2000 VI R 107/99, BFHE 193, 558, BStBl II 2001, 294 und VI R 165/99, BFHE 193, 569, BStBl II 2001, 279). 18
- aa) Eine ständige tatsächliche Nutzung dieser Wohnung ist nicht Begriffsmerkmal eines Wohnsitzes. Es ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige sich während einer Mindestzahl von Tagen oder Wochen im Jahr in der Wohnung aufhält. In welchem zeitlichen Umfang der Steuerpflichtige die Wohnung im Streitjahr genutzt hat, ist ebenso unerheblich wie die Frage, ob sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Ausland befindet. Weder dem Wortlaut des § 8 AO 1977 noch dem des § 1 EStG ist zu entnehmen, dass nur diejenige Wohnung zum Wohnsitz und zur unbeschränkten Steuerpflicht führt, die zugleich den Mittelpunkt der Lebensinteressen der Person darstellt. Im Gegenteil geht die Vorschrift, indem sie ohne weitere Unterscheidung nur das Vorliegen "eines" Wohnsitzes verlangt, erkennbar von der Gleichwertigkeit aller Wohnsitze einer bestimmten Person aus. Insbesondere enthält sie keinen Anknüpfungspunkt für eine Differenzierung zwischen "Hauptwohnsitz" und "Nebenwohnsitz". Vor diesem Hintergrund verbietet sich die Annahme, nur ein "qualifizierter" Wohnsitz führe zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (BFH-Urteil vom 16. Dezember 1998 I R 40/97, BFHE 187, 544, BStBl II 1999, 207 m.w.N.; ferner BFH-Urteil vom 24. Januar 2001 I R 100/99 BFH/NV 2001, 1402). Dies gilt jedenfalls dann, 19

wenn die Räumlichkeiten zum dauerhaften Wohnen geeignet sind und eine den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen der Kläger entsprechende Bleibe darstellen (BFH-Urteile vom 19. März 1997 I R 69/96, BFHE 182, 296, BStBl II 1997, 447 vom 23. Oktober 1985 I R 274/82, BFHE 145, 48, BStBl II 1986, 133: Wohnsitz trotz Ummeldung ins Ausland).

bb) Der Zweite, Dritte und Sechste Senat des BFH vertreten demgegenüber einschränkend die Ansicht, ein nur gelegentliches Verweilen während unregelmäßig aufeinander folgender kurzer Zeiträume zu Erholungszwecken reiche nicht aus und mache eine Wohnung nicht zur Bleibe (BFH-Urteil vom 22. April 1994 III R 22/92, BFHE 174, 523, BStBl II 1994, 887; ferner Urteile vom 23. November 2000 VI R 107/99, BFHE 193, 558, BStBl II 2001, 294 und VI R 165/99, BFHE 193, 569, BStBl II 2001, 279; ebenso BFH-Urteil vom 23. November 1988 II R 139/87, BFHE 155, 29, BStBl II 1989, 182). Auch der Erste Senat des BFH hatte im Urteil vom 26. Juli 1972 I R 138/70 (BFHE 106, 537, BStBl II 1972, 949) die damalige Rechtsprechung noch dahingehend zusammengefasst, eine Wohnung müsse, um Wohnsitz zu sein, dem Steuerpflichtigen dadurch als Bleibe dienen, dass er sie mit einer gewissen Regelmäßigkeit nutze. In seiner neueren Rechtsprechung führt der Erste Senat dagegen jedoch zu Recht an, dieser Hinweis habe u.a. der Abgrenzung zur sog. "Zweitwohnungs-Rechtsprechung" gedient, in der von der jährlichen Aufenthaltsdauer von fünf bis sechs Wochen auf den Charakter eines "Ferienhauses" geschlossen worden sei. Ein solcher Rückschluss sei jedoch dann nicht mehr möglich, wenn eine Wohnung unverändert beibehalten werde und während eines Inlandsaufenthalts des Steuerpflichtigen dessen einzigen Wohnsitz bilde (BFH-Urteil vom 19. März 1997 I R 69/96, BFHE 182, 296, BStBl II 1997, 447 für einen im Ausland tätigen und dort mit seiner Frau lebenden Steuerpflichtigen, der seine Wohnung in der BRD beibehalten hatte, obwohl er polizeilich abgemeldet war und der sich mit seiner Frau lediglich 3 bis 8 Wochen jährlich in der inländischen Wohnung aufhielt). Letztlich hat es auch der zweite Senat im Urteil vom 23. November 1988 II R 139/87 (BFHE 155, 29, BStBl II 1989, 182) für die Annahme eines Wohnsitzes genügen lassen, dass eine mit hochwertigen Möbeln eingerichtete Wohnung jährlich regelmäßig zweimal zur Rehwildjagd genutzt wurde.

20

cc) Zwar hat der Sechste Senat des BFH ausgeführt, bei Auslandsaufenthalten, die von vornherein auf mehr als ein Jahr angelegt seien, reichten kurzzeitige Besuche und sonstige kurzfristige Aufenthalte zu Urlaubs-, Berufs- oder familiären Zwecken mit Besuchsscharakter, nicht aus, um die Aufrechterhaltung des Inlandswohnsitzes anzunehmen. Aufenthalte eines Kindes in der elterlichen Wohnung während der Schulferien von insgesamt nicht einmal drei Monaten im Jahr reichten nicht aus, um die Aufrechterhaltung des Inlandswohnsitzes annehmen zu können (BFH-Urteil vom 23. November 2000 VI R 107/99, BFHE 193, 558, BStBl II 2001, 294).

21

Diese Entscheidung ist jedoch zu Auslandskindern ergangen, die zum Zweck einer zeitlich begrenzten Ausbildung ins Ausland gehen und trägt den Besonderheiten dieser spezifischen Fallkonstellation Rechnung. Der Sechste Senat des BFH sieht sich bei seiner Rechtsprechung ausdrücklich in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Ersten Senats. Zur Abgrenzung führt er aus, die Beibehaltung einer gemieteten Wohnung und deren periodische Nutzung während der Dauer einer langjährigen Auslandstätigkeit lasse nach der Lebenserfahrung eher den Schluss zu, der Steuerpflichtige halte die Wohnung, um sie als solche zu benutzen, als das Bereithalten eines Zimmers *durch die Eltern* für ihr im Ausland studierendes Kind (BFH-Urteil vom 23. November 2000 VI R 107/99, BFHE 193, 558, BStBl II 2001, 294).

22

- dd) Die Frage, ob Umstände vorliegen, die auf eine Beibehaltung und Benutzung der Wohnung schließen lassen, ist eine Tatfrage, die vom Gericht unter Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalles zu beantworten ist. Dabei kann regelmäßig - widerlegbar - davon ausgegangen werden, ein Ehepartner werde die Wohnung, in der seine Familie wohnt, auch benutzen und daher dort einen Wohnsitz haben (BFH-Urteil vom 17. Mai 1995 I R 8/94, BFHE 178, 294, BStBl II 1996, 2). Dabei kann ein Steuerpflichtiger die Wohnung auch *durch* seinen Ehepartner innehaben (Tipke/Kruse, AO 1977/FGO, § 8 AO 1977 Rz 6 m.w.N.).
2. Im Streitfall ist danach vom Vorliegen eines Wohnsitzes der E in der vom Kläger angemieteten Wohnung in Köln auszugehen. 24
- a) In der Sache sieht das Gericht den Vortrag des Klägers, E habe ihn zum Zwecke der Aufrechterhaltung des Familienlebens regelmäßig zwei- bis dreimal im Monat aufgesucht und zumindest einen Teil der Ferien in der Wohnung in Köln verbracht, als hinreichend nachgewiesen an. In der mündlichen Verhandlung hat der Beklagte diesen Vortrag auch nicht mehr substantiiert bestritten und auch keine Vernehmung der V als Zeugin beantragt. Der Beklagte hat auch nicht dargelegt, dass zwischen dem Kläger und V, die nicht verwandtschaftlich verbunden waren, eine sonstige Verbindung bestand, die die Annahme rechtfertigt, V habe lediglich eine Gefälligkeitsbescheinigung erstellt. 25
- b) Nach Ansicht des Gerichts ist der Streitfall mit dem dem BFH-Urteil vom 24. Januar 2001 I R 100/99 (BFH/NV 2001, 1402) zu Grunde liegenden Fall vergleichbar. Dort ging es um einen hauptsächlich in Hongkong lebenden Steuerpflichtigen, der eine chinesische Frau geheiratet hatte. Eine dem Steuerpflichtigen gehörende Wohnung diene ihm und, sofern sie ihn begleitete, der Ehefrau bei Aufenthalten in der BRD als Unterkunft. Die Möbel waren während der Abwesenheit des Steuerpflichtigen mit Schutzbezügen überzogen. Obwohl die Ehefrau den Ehemann nur hin und wieder in die BRD begleitete, bejahte der BFH auch einen Wohnsitz der Ehefrau und damit ihre unbeschränkte Steuerpflicht in der BRD. 26
- Dem folgt der erkennende Senat auch für den Streitfall. Nach Bestätigung der Vermieterin war die Wohnung in Köln für die Aufnahme einer zweiten Person ohne weiteres geeignet. E hat den Kläger zum Zwecke der Aufrechterhaltung des Familienlebens regelmäßig zwei- bis dreimal im Monat aufgesucht und zumindest einen Teil der Ferien in der Wohnung in Köln verbracht. Deshalb hat auch E im Streitjahr einen Wohnsitz in der BRD gehabt und war somit unbeschränkt steuerpflichtig, sodass ein Anspruch auf Zusammenveranlagung (Anwendung des Splittingtarifs) bestand. Des Weiteren war nicht nur der hälftige, sondern der volle Kinderfreibetrag zu gewähren. 27
3. Obwohl der Kläger und E sowohl in Italien als auch in der BRD (K) jeweils über einen gemeinsamen Wohnsitz verfügten, konnte der Kläger auch Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung geltend machen. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichen Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach Satz 2 der Vorschrift vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt, weil der Kläger außerhalb des Ortes, in dem er seinen eigenen Hausstand unterhielt (M), beschäftigt war (K), auch am Beschäftigungsort wohnte und diese doppelte Haushaltsführung aus beruflichem Anlass begründet worden war. 28
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 29

5. Die Revision war zuzulassen, weil die Entscheidung des erkennenden Senats möglicherweise von der Entscheidung des Sechsten Senats des BFH im Urteil vom 23. November 2000 VI R 107/99 (BFHE 193, 558, BStBl II 2001, 294) zum Wohnsitz von Auslandskindern abweicht, in der ausgeführt wurde, Aufenthalte in der elterlichen Wohnung in den Schulferien von insgesamt nicht einmal drei Monaten im Jahr reichten nicht aus, um die Aufrechterhaltung des Inlandswohnsitzes annehmen zu können.