Beschluss vom 03. Juli 2018, VI R 55/16

Schätzung des beruflich veranlassten Anteils von Übernachtungskosten bei einer Auswärtstätigkeit - Begleitung durch Familienangehörige

ECLI:DE:BFH:2018:B.030718.VIR55.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 3 Nr 16, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 32b Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 32b Abs 2, DBA SVK Art 23 Abs 1 Buchst a S 2, FGO § 96, AO § 162, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2008

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 29. Oktober 2015, Az: 9 K 105/12

Leitsätze

1. NV: Wird der Arbeitnehmer bei seiner Auswärtstätigkeit von Familienangehörigen begleitet, sind Aufwendungen für Übernachtungen nur anteilig als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zu berücksichtigen (Anschluss an Senatsurteil vom 10. April 2014 VI R 11/13, BFHE 245, 218, BStBl II 2014, 804) .

2. NV: Das FG hat die geltend gemachten Übernachtungskosten deshalb nach den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) aufzuteilen .

3. NV: Eine dahingehende Schätzung ist im Revisionsverfahren nur hinsichtlich der Zulässigkeit, der Einhaltung der verfahrensrechtlichen Voraussetzungen sowie der Schlüssigkeit und Plausibilität des Schätzungsergebnisses überprüfbar .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 30. Oktober 2015 9 K 105/12 sowie die Anschlussrevision der Kläger werden als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen; die Kosten der Anschlussrevision tragen die Kläger.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, in welcher (geschätzten) Höhe Mietaufwendungen anlässlich einer Auswärtstätigkeit, bei der der Arbeitnehmer von Familienangehörigen begleitet wird, im Streitjahr (2008) --und damit vor der Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013 (BGBl I 2013, 285) zum 1. Januar 2014-- als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen sind.

2 Die Kläger, Revisionsbeklagten und Anschlussrevisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden im Streitjahr zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger war Angestellter der A-AG in Z. Die Klägerin bezog im Streitjahr keine Einkünfte.

3 Für die Zeit vom ... 2008 bis zum ... 2011 wurde der Kläger von seinem inländischen Arbeitgeber von der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) in die Slowakische Republik entsandt. Hierzu schloss er am ... 2008 mit seinem Arbeitgeber einen sog. Global Assignment Vertrag, der bei einer Entsendung von Mitarbeitern im A-Konzern ins Ausland zum Einsatz kommt. Darin war u.a. die Vergütung für den Auslandseinsatz geregelt. Weiter war bestimmt, dass das Arbeitsverhältnis des Entsandten mit der Heimatgesellschaft mit Beginn des Auslandseinsatzes ruhte und nach Beendigung des Auslandseinsatzes wieder in Kraft trat.

4 Zeitgleich schloss der Kläger mit der aufnehmenden A Slovakia, a.s. einen Arbeitsvertrag. Darin wurden ihm ein

zusätzliches monatliches Gehalt sowie verschiedene weitere Leistungen --u.a. die Übernahme der im Ausland anfallenden Mietkosten-- zugesagt.

5 Der Kläger nahm zum ... 2008 seine Tätigkeit in C auf. Die Klägerin und die gemeinsame sechsjährige Tochter begleiteten ihn. In der Slowakischen Republik begründete der Kläger einen Zweitwohnsitz. Hierzu schloss er einen Mietvertrag über ein 234 qm großes Haus zu einem monatlichen Mietzins von 2.500 € zzgl. 150 € Nebenkosten. Der Wohnsitz in Z wurde während der Entsendung beibehalten. Die Mietkosten (9 Monate × 2.650 € + 147 € Hausratversicherung Ausland = 23.997 €) wurden ihm in vollem Umfang von der A Slovakia, a.s. erstattet.

6 Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragten die Kläger, diese Kosten als steuerfreien Reisekostenersatz nach § 3 Nr. 16 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) zu behandeln und deshalb nicht in die Ermittlung des besonderen Steuersatzes gemäß § 32b Abs. 2 EStG einzubeziehen.

7 Der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem bei der Festsetzung der Einkommensteuer des Streitjahres nicht.

8 Der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 557 veröffentlichten Gründen teilweise statt. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10. April 2014 VI R 11/13 (BFHE 245, 218, BStBl II 2014, 804) sei zwischen den Beteiligten zu Recht nicht mehr in Streit, dass der Kläger in C eine Auswärtstätigkeit ausgeübt habe. Allerdings seien die vom Arbeitgeber getragenen Kosten für die Miete des Hauses am auswärtigen Beschäftigungsort nur insoweit als steuerfreier Reisekostenersatz bei der Berechnung des besonderen Steuersatzes gemäß § 32b Abs. 2 EStG auszuscheiden, als sie beruflich und nicht durch die Mitnahme der Familie privat veranlasst seien. Dieser privat veranlasste Mehraufwand sei vorliegend zu schätzen. Weder die vom FA vorgeschlagene Schätzungsmethode (anteilige Kosten für 60 qm) noch der von den Klägern vorgeschlagene Ansatz des einem Single in den Entsenderichtlinien des Arbeitgebers eingeräumten Mietbudgets führten jedoch zu einem sachgerechten Aufteilungsergebnis. Vielmehr sei der beruflich veranlasste Anteil der Unterkunftskosten im Wege einer modifizierten Aufteilung nach Köpfen zu ermitteln. Hierzu sei zunächst der Gesamtaufwand von 23.997 € nach Köpfen zu verteilen. Damit betrage der familienbedingte Mehraufwand 15.998 €. Dieser sei allerdings um einen Sockelbetrag für einen Einpersonenhaushalt, der mit 20 % des Gesamtaufwands zu bemessen sei, zugunsten des Erwerbsaufwands zu korrigieren.

9 Mit der Revision rügen sowohl das FA als auch die Kläger mit ihrer Anschlussrevision die Verletzung materiellen Rechts. Der vom FG gefundene Aufteilungsmaßstab führe, weil personenbezogen, zu unzutreffenden Ergebnissen.

10 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 30. Oktober 2015 9 K 105/12 insoweit aufzuheben, als die beruflich veranlassten Mietaufwendungen nicht anteilig auf einen 60 qm großen Wohnraum begrenzt und entsprechend mit 6.153 € berücksichtigt werden, und die Anschlussrevision der Kläger zurückzuweisen.

11 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen und im Wege der Anschlussrevision das Urteil des Niedersächsischen FG vom 30. Oktober 2015 9 K 105/12 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2008 vom ... 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... 2012 dergestalt zu ändern, dass ein Betrag von 17.247 €, mithin weitere 4.448,60 € über den vom FG bereits zugesprochenen Betrag hinaus, als steuerfreie Reisekosten im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt und die Einkommensteuer 2008 entsprechend herabgesetzt wird.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält Revision und Anschlussrevision einstimmig für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

13 Die Revision des FA und die Anschlussrevision der Kläger sind unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Schätzung des beruflichen Anteils der dem Kläger im Rahmen seiner Auswärtstätigkeit entstandenen Mietkosten ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

14 1. Das FG hat zutreffend darauf erkannt, dass die Einnahmen des Klägers aus seiner Tätigkeit als Angestellter in C

von der deutschen Besteuerung freizustellen sind, da Gehälter aus nichtselbständiger Arbeit gemäß Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 19. Dezember 1980 (zur Weitergeltung in der Slowakei s. Bekanntmachung vom 24. März 1993, BGBl II 1993, 762) --DBA-Slowakei-- in der Slowakischen Republik besteuert werden können. Sie unterliegen jedoch dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i.V.m. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 DBA-Slowakei). Dies steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.

15 2. Hat ein unbeschränkt Steuerpflichtiger Einkünfte bezogen, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, so ist auf das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden (§ 32b Abs. 1 Satz 1 EStG). Der besondere Steuersatz für die im Wohnsitzstaat zu besteuernden Einkünfte ermittelt sich gemäß § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nach dem zu versteuernden Einkommen, das sich ergäbe, wenn die ausländischen Einkünfte der deutschen Besteuerung unterlägen. Diese Einkünfte sind daher nach den einschlägigen Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu bestimmen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 20. September 2006 I R 59/05, BFHE 215, 130, BStBl II 2007, 756; vom 11. Februar 2009 I R 25/08, BFHE 224, 498, BStBl II 2010, 536; vom 25. Juni 2014 I R 24/13, BFHE 246, 404, BStBl II 2015, 141; vom 18. April 2012 X R 62/09, BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721, und vom 16. September 2015 I R 61/13, BFH/NV 2016, 401, Rz 12). Dies gilt sowohl für die Ermittlung der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit als auch für die damit zusammenhängenden Werbungskosten (BFH-Urteile in BFHE 224, 498, BStBl II 2010, 536, m.w.N., und vom 25. September 2014 III R 61/12, BFHE 247, 146, BStBl II 2015, 182). Deshalb ist der vom Arbeitgeber neben der laufenden Vergütung gezahlte Aufwendungsersatz nicht in die Ermittlung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte einzubeziehen, wenn er nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei ist.

16 a) Nach § 3 Nr. 16 EStG sind die Vergütungen, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten, grundsätzlich steuerfrei. Die Steuerfreiheit tritt jedoch nur ein, wenn damit ein Aufwand abgegolten wird, der, hätte ihn der Arbeitnehmer selbst getragen, als Werbungskosten abziehbar wäre (z.B. Senatsurteil vom 21. Oktober 1996 VI R 71/93, BFH/NV 1997, 286; vgl. auch Senatsurteile vom 30. Juni 1995 VI R 26/95, BFHE 178, 171, BStBl II 1995, 744; vom 27. April 2001 VI R 2/98, BFHE 195, 298, BStBl II 2001, 601, und vom 12. April 2007 VI R 53/04, BFHE 217, 551, BStBl II 2007, 536). Dieses Normverständnis hat durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013 (BGBl I 2013, 285) Eingang in den Gesetzeswortlaut des § 3 Nr. 16 EStG gefunden.

17 b) Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Hierzu zählen auch Aufwendungen für Übernachtungen anlässlich einer Auswärtstätigkeit (Senatsurteile in BFHE 245, 218, BStBl II 2014, 804, und vom 28. März 2012 VI R 48/11, BFHE 237, 82, BStBl II 2012, 926, m.w.N.).

18 aa) Eine Auswärtstätigkeit liegt u.a. vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG) beruflich tätig wird. Dies ist nach der Rechtsprechung des Senats u.a. der Fall, wenn ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber für drei Jahre befristet (Senatsurteil vom 8. August 2013 VI R 72/12, BFHE 242, 358, BStBl II 2014, 68) oder wiederholt im Wege der "Kettenabordnung" (Senatsurteil vom 24. September 2013 VI R 51/12, BFHE 243, 215, BStBl II 2014, 342) an einem anderen Betriebsteil des Arbeitgebers als seinem bisherigen Tätigkeitsort eingesetzt wird. Eine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG begründet er dort dann nicht.

19 bb) Der Bezug einer Unterkunft am Ort der Auswärtstätigkeit begründet keine doppelte Haushaltsführung (Senatsurteile in BFHE 245, 218, BStBl II 2014, 804, und vom 13. Juni 2012 VI R 47/11, BFHE 238, 53, BStBl II 2013, 169; jeweils m.w.N.). Die Kosten hierfür sind deshalb in der im Streitjahr geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes als Übernachtungskosten in tatsächlicher Höhe abzugsfähig, wenn sie beruflich veranlasst sind; bei einer privaten Mitveranlassung sind sie nach den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) --notfalls durch Schätzung-- aufzuteilen (Senatsurteil in BFHE 245, 218, BStBl II 2014, 804). § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 2, Abs. 4 EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 4 Buchst. a Doppelbuchst. aa, Buchst. b und Buchst. d des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013 (BGBl I 2013, 285) tritt nach dessen Art. 6 Satz 1 erst am 1. Januar 2014 in Kraft und ist daher im Streitjahr noch nicht anwendbar.

20 3. Die Vorentscheidung entspricht diesen Rechtsgrundsätzen.

21 a) Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger an seinem neuen Beschäftigungsort in C keine regelmäßige

Arbeitsstätte begründet hat, sondern von Anbeginn im Rahmen einer Auswärtstätigkeit tätig wurde. Die Entsendung des Klägers war im Streitfall von vornherein zeitlich begrenzt. Der vorübergehende Charakter der Entsendung zeigt sich auch daran, dass der Arbeitsvertrag mit der A-AG während der Auslandstätigkeit nur ruhte und diese berechtigt war, den Kläger jederzeit von der ausländischen Arbeitsstelle abzuberufen. Hiervon gehen inzwischen auch die Beteiligten aus, so dass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.

22 b) Ebenfalls zutreffend hat das FG die Mietkosten des Einfamilienhauses in C insoweit nicht als Werbungskosten beurteilt, als sie auf die Mitnahme der Familie des Klägers entfallen, und im Wege der Schätzung nach ihrem Erwerbsbezug aufgeteilt.

23 aa) Nimmt das FG --wie im Streitfall-- gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO, § 162 der Abgabenordnung (AO) eine eigene Schätzung von Besteuerungsgrundlagen (hier: des beruflich veranlassten Anteils an Aufwendungen für Übernachtungen im Rahmen der Auswärtstätigkeit) vor, ist nur diese Schätzung Gegenstand des Revisionsverfahrens und gehört zu den tatsächlichen Feststellungen, an die der BFH als Revisionsinstanz nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Eine Bindung entfällt nur, wenn bei der Schätzung gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, allgemeine Erfahrungssätze oder die Denkgesetze verstoßen wurde (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 20. März 2017 X R 11/16, BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992, Rz 51; vom 12. Dezember 2017 VIII R 6/14, BFH/NV 2018, 606, Rz 60). Nach § 162 Abs. 1 Satz 2 AO sind bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch das FG alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Das gewonnene Schätzungsergebnis muss schlüssig, wirtschaftlich möglich, vernünftig und plausibel sein (z.B. BFH-Urteile vom 17. Oktober 2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171; vom 24. Juni 2014 VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501, Rz 23; vom 23. April 2015 V R 32/14, BFH/NV 2015, 1106, Rz 13; vom 25. April 2017 VIII R 52/13, BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949; in BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992).

24 bb) Danach hält das vom FG gefundene Schätzungsergebnis vorliegend revisionsrechtlicher Überprüfung stand. Die Vorinstanz hat bei der Schätzung des beruflich veranlassten Anteils der vom Kläger getragenen Übernachtungskosten alle Umstände, insbesondere die Anzahl der Bewohner und das Fehlen repräsentativer Aufgaben des Klägers, berücksichtigt, die für die vorliegende Schätzung von Bedeutung sind. Überdies hat das FG bei der Schätzung beachtet, dass der Wohnbedarf des Steuerpflichtigen steigt, wenn er von seiner Familie an den Ort der Auswärtstätigkeit begleitet wird und in einem solchen Fall Wohnfläche und Familiengröße einander bedingen. Ferner hat es einen Mindestaufwand für die Bewirtschaftung eines Einpersonenhaushalts angesetzt, der durch die Mitnahme der Familie nicht berührt wird. Damit hat es dem Umstand Rechnung getragen, dass die Kosten der Unterkunft nicht proportional zur Personenzahl im Haushalt steigen. Angesichts dessen kann keine Rede davon sein, dass das FG mit seiner "modifizierten Aufteilung nach Köpfen" im Streitfall gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen hat.

25 Zudem ist das gewonnene Schätzungsergebnis (53,3 % berufliche Veranlassung) vorliegend schlüssig, wirtschaftlich möglich und plausibel. So entspricht dieser Anteil in etwa dem statistisch belastbaren Verhältnis der privaten Konsumaufwendungen eines Alleinstehenden für Wohnen, Energie, Wohnungsinstandhaltung und den Kosten eines Paares mit Kind(ern) im Streitjahr (vgl. z.B. Statistisches Bundesamt, Statistisches Jahrbuch 2010, S. 552).

26 Damit ist die Schätzung des FG für den Senat im Streitfall gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend und die Ermittlung der steuerfreien Einkünfte des Klägers, die gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i.V.m. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 DBA-Slowakei dem Progressionsvorbehalt unterliegen, zutreffend.

27 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de