

Urteil vom 17. Juni 2025, VI R 21/23

Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung eines Beamten im Ausland

ECLI:DE:BFH:2025:U.170625.VIR21.23.0

BFH VI. Senat

EStG § 3 Nr 64, EStG § 3c Abs 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 1, BBesG § 52 Abs 1 S 2, BBesG § 53, BBesG § 54 Abs 1 S 1, GAD § 29 S 1, EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 14. Juni 2023, Az: 1 K 12087/20

Leitsätze

Kosten für eine Dienstwohnung im Ausland, die der Dienstherr für Zwecke des Mietzuschusses nach § 54 des Bundesbesoldungsgesetzes als notwendig anerkennt, sind in tatsächlicher Höhe als Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abzugsfähig.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 14.06.2023 - 1 K 12087/20 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 26.06.2020 wird dahingehend geändert, dass weitere Werbungskosten in Höhe von ... € berücksichtigt werden.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Beamter des höheren Dienstes im Auswärtigen Amt. Im Streitjahr (2015) war er bis zum Sommer in der Botschaft in ... (A-Stadt) tätig und bewohnte dort eine von ihm selbst angemietete, etwa 200 m² große Wohnung. Gemäß den Vorgaben des Auswärtigen Amtes war der Kläger verpflichtet, in seinen Privaträumen auch dienstlichen Repräsentationsaufgaben und gesellschaftlicher Kontaktpflege nachzugehen. Der Mietleitfaden sah für einen Ledigen eine für berufliche und private Zwecke notwendige Wohnfläche von 140 m² vor. Der Dienstherr erkannte für Zwecke des Mietzuschusses nach § 54 des Bundesbesoldungsgesetzes (BBesG) gleichwohl die Kosten für die Wohnung in voller Höhe als notwendig an, da der vereinbarte Mietzins nicht über dem vergleichbaren Preisniveau für angemessene Wohnungen lag.
- 2** Für seine Tätigkeit in A-Stadt erhielt der Kläger im Streitjahr steuerfreie Auslandsbezüge in Höhe von ... € sowie einen Mietzuschuss in Höhe von ... €.
- 3** In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger, der auch in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) einen eigenen Hausstand unterhielt, für die Wohnung in A-Stadt Kosten in Höhe von ... € im Rahmen der doppelten Haushaltsführung geltend.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erkannte zuletzt --basierend auf einer Wohnungsgröße von 140 m² abzüglich des Mietzuschusses und unter weiterer Berücksichtigung von § 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG)-- Kosten der Unterkunft in Höhe von ... € an.
- 5** Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab.

- 6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Er beantragt,
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 14.06.2023 - 1 K 12087/20 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 26.06.2020 dahingehend zu ändern, dass weitere Werbungskosten in Höhe von ... € berücksichtigt werden.
- 8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die dem Kläger entstandenen und im Revisionsverfahren allein noch streitigen Unterkunftskosten zu Unrecht nur begrenzt auf eine Wohnfläche von 140 m² berücksichtigt. Es hat weiter unzutreffend nicht nur die übrigen Werbungskosten des Klägers, sondern auch die Unterkunftskosten unter Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG im Hinblick auf die sonstigen steuerfreien Auslandsbezüge (Auslandszuschlag) anteilig gekürzt. Die Unterkunftskosten sind vielmehr lediglich um den Mietzuschuss zu mindern.
- 10 1. Der Kläger, der auch in Deutschland einen Wohnsitz unterhielt, war im Streitjahr nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG mit sämtlichen (Welt-)Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.
- 11 Das aufgrund der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht des Klägers begründete innerstaatliche Besteuerungsrecht für die aus seiner Tätigkeit als Beamter im Auswärtigen Amt stammenden Einkünfte ist nicht durch das bestehende Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und dem hier betreffenden Tätigkeitsstaat eingeschränkt. Das betreffende Doppelbesteuerungsabkommen sieht --von hier nicht einschlägigen Ausnahmen-- eine weitgehende Steuerbefreiung des Diplomaten im Empfangsstaat vor (vgl. hierzu allgemein Art. 28 des OECD-Musterabkommens). Da dies zwischen den Parteien nicht streitig ist, sieht der erkennende Senat insoweit von einer weiteren Begründung ab.
- 12 2. Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG sind Werbungskosten auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG).
- 13 a) Die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung sind im Streitfall erfüllt, wie das FG ohne Rechtsfehler erkannt hat. Hiervon gehen auch die Beteiligten übereinstimmend aus. Der Senat sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab.
- 14 b) Die besondere Bestimmung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterkunftskosten in Höhe von maximal 1.000 € pro Monat bei einer doppelten Haushaltsführung im Inland ist auf einen --wie hier-- im Ausland belegenen Zweithaushalt nicht anwendbar (ausführlich Senatsurteil vom 09.08.2023 - VI R 20/21, BFHE 281, 337). Insoweit verbleibt es bei der gesetzlichen Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG, wonach notwendige Unterkunftskosten, das heißt begrenzt auf das nach objektiven Maßstäben zur Zweckverfolgung Erforderliche, als Werbungskosten abzugsfähig sind (Senatsurteil vom 09.08.2023 - VI R 20/21, BFHE 281, 337, Rz 13, m.w.N.).
- 15 c) Auch eine Typisierung dahingehend, dass Unterkunftskosten, die den Durchschnittsmietzins einer 60 m²-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten, notwendig in diesem Sinne sind, kommt für Auslandssachverhalte nicht in Betracht (s. Senatsurteil vom 09.08.2023 - VI R 20/21, BFHE 281, 337, Rz 14 ff.). Vielmehr kommt es angesichts der erschwerten Informations- und Auskunftsöglichkeiten in Auslandsfällen auf die Umstände des Einzelfalls an (Senatsurteil vom 09.08.2023 - VI R 20/21, BFHE 281, 337, Rz 16 f.).
- 16 d) Für den Fall einer nach § 72 Abs. 2 des Bundesbeamtengesetzes beamtenrechtlich zugewiesenen Dienstwohnung hat der erkennende Senat entschieden, dass in diesem Fall die tatsächlichen Kosten abziehbar sind, da in solchen

Fällen die vom Steuerpflichtigen zu tragenden Unterkunftskosten für die zugewiesene Dienstwohnung nach objektiven Maßstäben in tatsächlicher Höhe zur Zweckverfolgung erforderlich sind (Senatsurteil vom 09.08.2023 - VI R 20/21, BFHE 281, 337, Rz 19).

- 17** e) Nach diesen Maßstäben sind auch die vom Kläger für seine Zweitwohnung in A-Stadt gezahlten Unterkunftskosten dem Grunde nach --vorbehaltlich der Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG-- in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten im Rahmen seiner doppelten Haushaltsführung zu berücksichtigen, da sie nach objektiven Maßstäben insgesamt zur Zweckverfolgung erforderlich waren.
- 18** aa) Denn entgegen der Auffassung des FG ist die Notwendigkeit der Unterkunftskosten im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG nicht nach den beamtenrechtlichen Regelungen betreffend die "notwendige (angemessene) Wohnungsgröße" (hier nach dem Mietleitfaden des Auswärtigen Amtes) zu bemessen. Maßgeblich für die Ermittlung der steuererheblichen Unterkunftskosten im Ausland sind insoweit vielmehr --unabhängig von der Größe der Wohnung-- die Unterkunftskosten des Steuerpflichtigen, die der Dienstherr für Zwecke des Mietzuschusses nach § 54 BBesG als notwendig anerkennt. Sie sind (vermindert um den ausgezahlten Mietzuschuss) stets in tatsächlicher Höhe als notwendig anzusehen und daher als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abzugsfähig.
- 19** bb) Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat das Auswärtige Amt die Kosten der vom Kläger angemieteten etwa 200 m²-Wohnung im Rahmen der Berechnung des Mietzuschusses vorliegend als notwendig anerkannt, obwohl ihm angesichts seiner Familien- und der örtlichen Lebensverhältnisse nach dem Mietleitfaden nur eine Wohnung von 140 m² zugestanden hätte.
- 20** Die Anmietung von Wohnraum ist dabei nicht dem freien Ermessen eines Beamten überlassen, sondern bedarf der dienstlichen Anerkennung der Notwendigkeit des angemieteten Wohnraums (Kuhlmeiy in Schwegmann/Summer, Besoldungsrecht des Bundes und der Länder, Bundesbesoldungsgesetz, Teil A II/1 BBesG Kommentar, § 54 BBesG Rz 10). Die Notwendigkeit ist wiederum gegeben, soweit der Wohnraum statusgerecht, personengerecht, angemessen und preisgünstig ist, was sowohl anhand einer individuellen Prüfung der konkreten Verhältnisse als auch anhand typisierender Mietobergrenzen möglich ist (s. Kuhlmeiy in Schwegmann/Summer, Besoldungsrecht des Bundes und der Länder, Bundesbesoldungsgesetz, Teil A II/1 BBesG Kommentar, § 54 BBesG Rz 13; vgl. auch Ziffer 54.1.6 der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zum Bundesbesoldungsgesetz).
- 21** Aufgrund dessen besteht vorliegend kein Grund, die dienstrechtliche Wertung des Dienstherrn zur Notwendigkeit des Wohnraums im Sinne des § 54 Abs. 1 Satz 1 BBesG nicht gelten zu lassen.
- 22** 3. Die --im Revisionsverfahren allein noch streitigen-- Kosten der Unterkunft in Höhe von ... € sind nach § 3c Abs. 1 EStG nur um den steuerfreien Mietzuschuss in Höhe von ... € zu mindern.
- 23** a) Steuerfreie Auslandsbezüge können nach § 3c Abs. 1 EStG zu einer Kürzung von Werbungskosten führen, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichem --das heißt nach ihrer Zweckbestimmung unlösbar-- Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, also ohne diese nicht angefallen wären (s. Senatsurteile vom 11.02.1993 - VI R 66/91, BFHE 170, 392, BStBl II 1993, 450 und vom 09.11.1976 - VI R 139/74, BFHE 120, 491, BStBl II 1977, 207).
- 24** aa) Bezieht ein Steuerpflichtiger neben seinem Grundgehalt deshalb --wie im Streitfall-- zusätzlich nach § 3 Nr. 64 EStG steuerfreie Auslandszulagen, sind seine Werbungskosten regelmäßig zu dem Teil nicht abziehbar, der dem Verhältnis der steuerfreien Einnahmen zu den Gesamteinnahmen entspricht (Senatsurteil vom 11.02.1993 - VI R 66/91, BFHE 170, 392, BStBl II 1993, 450; zur zeitanteiligen Aufteilung s. Senatsurteil vom 26.03.2002 - VI R 45/00, BFHE 198, 554, BStBl II 2002, 827, unter II.2.c).
- 25** bb) Ausgenommen von diesem Aufteilungsverfahren sind solche Werbungskosten, die entweder ausschließlich einem steuerfreien Teil der Bezüge zuzuordnen sind, weil sie etwa durch diese Bezüge unmittelbar abgegolten werden, oder bei denen sich eine Beziehung zu den steuerfreien Bezügen erkennbar nicht herstellen lässt, weil sie Tätigkeiten dienen, die ausschließlich durch steuerpflichtige Bezüge vergütet werden (Senatsurteil vom 11.02.1993 - VI R 66/91, BFHE 170, 392, BStBl II 1993, 450, a.E.).
- 26** b) Ein solcher Veranlassungszusammenhang liegt auch vor, wenn steuerfreie Einnahmen dazu bestimmt sind, Aufwendungen zu ersetzen, die mit Einkünften im Sinne des § 2 EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dementsprechend stellt der Bundesfinanzhof (BFH) in ständiger Rechtsprechung darauf ab, ob und inwieweit durch

die Erstattung Betriebsausgaben oder Werbungskosten ausgeglichen werden sollen (s. BFH-Urteil vom 27.04.2006 - IV R 41/04, BFHE 214, 69, BStBl II 2006, 755, unter II.2.a aa). Ist dies der Fall, können die Aufwendungen lediglich in dem Umfang nicht als Werbungskosten abgezogen werden, soweit hierfür ein steuerfreier Aufwendersatz bezogen wurde (z.B. Senatsurteil vom 29.09.2022 - VI R 34/20, BFHE 278, 319, BStBl II 2023, 142, Rz 28 f.).

- 27** c) Bei Heranziehung dieser Grundsätze steht lediglich der Mietzuschuss --nicht hingegen die sonstigen steuerfreien Auslandsbezüge in Gestalt des allgemeinen, erhöhten Auslandszuschlags-- in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Kosten der Unterkunft.
- 28** aa) Nach § 29 Satz 1 des Gesetzes über den Auswärtigen Dienst i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 2 BBesG setzen sich die Auslandsdienstbezüge aus Auslandszuschlag und Mietzuschuss zusammen. Beide Bezüge sind nach § 3 Nr. 64 EStG steuerfrei (z.B. Schmidt/Levedag, EStG, 44. Aufl., § 3 Rz 218).
- 29** Dabei gilt der Auslandszuschlag nach § 53 BBesG den materiellen Mehraufwand sowie allgemeine und dienstortbezogene immaterielle Belastungen der allgemeinen Verwendung im Ausland ab und somit die konkreten Mehraufwendungen, die durch eine Auslandsverwendung am jeweiligen Dienstort gegenüber dem Inland entstehen (Kuhlmeier in Schwegmann/Summer, Besoldungsrecht des Bundes und der Länder, Bundesbesoldungsgesetz, Teil A II/1 BBesG Kommentar, § 53 BBesG Rz 1, 17). Der Mietzuschuss nach § 54 Abs. 1 Satz 1 BBesG wiederum wird gewährt, wenn die Miete für den als notwendig anerkannten leeren Wohnraum einen gewissen Gehaltsanteil übersteigt. Er bezweckt ausschließlich, die durch die Wohnungsmiete im Ausland entstehenden Mehrkosten insofern auszugleichen, als der Bedienstete nur eine dem Inland vergleichbare Wohnungsmiete tragen soll (Kuhlmeier in Schwegmann/Summer, Besoldungsrecht des Bundes und der Länder, Bundesbesoldungsgesetz, Teil A II/1 BBesG Kommentar, § 54 BBesG Rz 1).
- 30** bb) Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang der Kosten der Unterkunft besteht danach allein mit dem steuerfreien Mietzuschuss von ... €. Dies wird vom Kläger auch nicht infrage gestellt.
- 31** Die verbleibenden Kosten der Unterkunft in Höhe von noch ... € sind dagegen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung zu berücksichtigen, ohne dass eine (weitere) Kürzung nach § 3c Abs. 1 EStG aufgrund des allgemeinen Auslandszuschlags zu erfolgen hat. Denn dieser weist gerade keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Kosten der Unterkunft, sondern allenfalls zu den übrigen, hier nicht mehr streitigen Werbungskosten auf.
- 32** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 138 Abs. 2 Satz 1 FGO. Da die Revision Erfolg hat, kann auch die Kostenentscheidung des FG keinen Bestand haben. Da das FG zudem ersichtlich von einem unzutreffenden Klagebegehren ausgegangen ist, sind die Kosten des gesamten Verfahrens dem FA aufzuerlegen.
- 33** a) Welche Besteuerungsgrundlagen mit einer Klage angegriffen und damit zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gemacht werden, ist durch Auslegung zu ermitteln. Der BFH ist dabei nicht an die Auslegung des FG gebunden (z.B. BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2025, 122, Rz 22).
- 34** b) Danach beehrte der Kläger zuletzt auch im Klageverfahren im Ergebnis nur noch die Anerkennung weiterer Unterkunftsstellen in Höhe von gerundet ... €.
- 35** Nach dem Inhalt der Klageschrift machte der Kläger Unterkunftsstellen im Rahmen seiner doppelten Haushaltsführung in Höhe der Mietkosten abzüglich des Mietzuschusses geltend, mithin insgesamt ... €, welche im Bescheid vom 04.02.2020 gänzlich unberücksichtigt geblieben waren. Nachdem das FA mit --gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens gewordenem-- Änderungsbescheid vom 26.06.2020 Unterkunftsstellen in Höhe von ... € anerkannt hatte, war die Klage in der Folge nur noch auf die Anerkennung weiterer Unterkunftsstellen in Höhe von ... € gerichtet.
- 36** Dem steht nicht entgegen, dass der nicht vertretene Kläger schriftlich die "Anerkennung von Werbungskosten in Höhe von insg. ... €" beehrte. Denn dieser Betrag entspricht in etwa den nur um den Mietzuschuss gekürzten Unterkunftsstellen zuzüglich der übrigen vom Kläger geltend gemachten Werbungskosten.
- 37** c) Soweit das FA dem Antrag des Klägers durch Änderung des Steuerbescheids in Höhe von ... € stattgegeben hat, ergibt sich die Kostenfolge aus § 138 Abs. 2 Satz 1 FGO. Für eine abweichende Kostenfolge nach § 138 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 137 FGO besteht keine Veranlassung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de