

**Titel:**

**Aufwendungen für die Zweitwohnungssteuer - Unterkunfts-kosten**

**Normenketten:**

ESTG § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 4

FGO § 90 Abs. 2, § 100 Abs. 1 S. 1, § 115 Abs. 2 Nr. 1, § 135 Abs. 1, § 151 Abs. 1, Abs. 3

**Leitsätze:**

1. **Unterkunfts-kosten am Beschäftigungsort sind nach der Rechtsprechung des BFH notwendig i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 ESTG in der bis zum Veranlagungszeitraum 2013 geltenden Fassung, wenn sie den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten (vgl. BFH-Urteil vom 9. August 2007 VI R 10/06). (Rn. 18) (redaktioneller Leitsatz)**

2. **Notwendige Mehraufwendungen, beispielsweise die Anschaffungskosten für die erforderliche Wohnungseinrichtung, soweit sie nicht überhöht sind, konnten daneben nach ständiger Rechtsprechung als Werbungskosten abgezogen werden (vgl. BFH-Urteil vom 13. November 2012 VI R 50/11). (Rn. 18) (redaktioneller Leitsatz)**

**Schlagwort:**

Werbungskosten

**Rechtsmittelinstanz:**

BFH München, Urteil vom 13.12.2023 – VI R 30/21

**Fundstellen:**

EFG 2022, 322

BeckRS 2021, 41756

LSK 2021, 41756

DStRE 2022, 516

**Tenor**

1. Die Einkommensteuerbescheide für 2018 vom 20. Dezember 2019 und für 2019 vom 29. März 2021 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. September 2021 werden dahingehend geändert, dass die Einkommensteuer für 2018 auf 20.098,00 € und für 2019 auf 20.617,00 € festgesetzt werden.

2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

4. Die Revision wird zugelassen.

**Entscheidungsgründe**

I.

1

Strittig ist, ob im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung die Zweitwohnungssteuer zu den Unterkunfts-kosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 Einkommensteuergesetz (ESTG) gehört.

2

Die ledige Klägerin erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Beamtin bei der X-Behörde in M.. Sie bewohnt im M-weg 15 in K. ein eigenes Haus und hat dort - zwischen den Beteiligten unstrittig - ihren Haupthausstand und Lebensmittelpunkt. Seit dem Jahr 2012 hat die Klägerin eine Wohnung in München angemietet. Bis zum 28. Februar 2019 bewohnte sie eine Zweizimmerwohnung in der

L-str. 3 in München für eine monatliche Nettokaltmiete in Höhe von 830 €. Am 01. März 2019 bezog die Klägerin in der M-str. 11 in München eine Wohnung für eine monatliche Nettokaltmiete in Höhe von 1.120 €.

### 3

In der am 28. November 2019 für 2018 abgegebenen Einkommensteuererklärung machte die Klägerin bei den Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit Aufwendungen für die Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte in Höhe von 12.480 € sowie eine Zweitwohnungssteuer der Landeshauptstadt M. in Höhe von 896 € bei den sonstigen Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung geltend. In der am 10. Februar 2021 für 2019 abgegebenen Einkommensteuererklärung begehrte sie neben den Kosten für die Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte in Höhe von 15.880 € ebenfalls die Berücksichtigung einer Zweitwohnungssteuer in Höhe von 1.157 € im Rahmen der doppelten Haushaltsführung bei den sonstigen Aufwendungen. Der Beklagte (das Finanzamt) erkannte in den Einkommensteuerbescheiden für 2018 vom 20. Dezember 2019 bzw. 29. März 2021 für 2019 die Kosten der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte in München jeweils mit dem gesetzlichen Höchstbetrag von 12.000 € an. Die Zweitwohnungssteuer bei den sonstigen Aufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung berücksichtigte es nicht, da diese nach seiner Rechtsauffassung zu den Kosten der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte gehören und diese Aufwendungen nur mit einem Höchstbetrag von 1.000 € monatlich berücksichtigungsfähig sind.

### 4

Gegen die Einkommensteuerbescheide legte die Klägerin mit Schreiben vom 14. Januar 2020 (2018) bzw. 12. April 2021 (2019) Einspruch ein und begehrte die Berücksichtigung der Zweitwohnungssteuer nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 1. Halbsatz EStG. Das Finanzamt wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 10. September 2021 unter anderem unter Verweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 24. Oktober 2014 IV C 5-S 2353/14/10002, BStBl I 2014, 1412 zurück, da die Zweitwohnungssteuer zu den Unterkunfts-kosten gehöre. Der in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG genannte Höchstbetrag umfasse auch die Zweitwohnungssteuer.

### 5

Mit der dagegen eingereichten Klage macht die Klägerin geltend, die Aufwendungen für die Zweitwohnungssteuer seien nicht als Kosten für die Unterkunft zu qualifizieren. Sie unterfalle daher nicht der Beschränkung auf den monatlichen Höchstbetrag von 1.000 € monatlich. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe in seinem Urteil vom 04. April 2019 VI R 18/17, BStBl II 2019, 449 ausgeführt, dass lediglich Aufwendungen, die eindeutig zur Nutzung bzw. dem Gebrauch der Unterkunft gehörten bzw. diesen gleichzusetzen seien, dem beschränkten Abzug des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG unterfielen. Die Zweitwohnungssteuer sei keine derartige Aufwendung, da sie auch ohne eine konkrete Nutzung der Wohnung entstehe. Sie habe ihren Ursprung nicht im Mietvertrag, sondern allein in den melderechtlichen Vorschriften. Selbst bei einem unentgeltlich gestellten Wohnraum falle durch die Anmeldung des Zweitwohnsitzes die Zweitwohnungssteuer an.

### 6

Die Klägerin beantragt daher sinngemäß,

die Einkommensteuerbescheide für 2018 vom 20. Dezember 2019 und für 2019 vom 29. März 2021 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. September 2021 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer für 2018 auf 20.098,00 € und für 2019 auf 20.617,00 € festgesetzt wird.

### 7

Der Beklagte (das Finanzamt) beantragt,

die Klage abzuweisen.

### 8

Zur Begründung verweist es auf seine Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, der BFH habe in seiner Entscheidung in BStBl II 2019, 449 keine Aussage zur Abzugsfähigkeit der Zweitwohnungssteuer über den in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG genannten Höchstbetrag hinaus getroffen. Die Zweitwohnungssteuer entstehe unabhängig von der tatsächlichen Nutzung der Wohnung mit der Anmeldung des Nebenwohnsitzes. Die Zweitwohnungssteuer sei daher ein Ausfluss des abgeschlossenen Mietvertrags und deshalb steuerlich auch wie eine Mietzahlung zu behandeln.

**9**

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die eingereichten Schriftsätze, Akten und Unterlagen verwiesen.

**10**

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (Schreiben des Klägervertreters vom 18. Oktober 2021 und des Finanzamts vom 10. November 2021).

II.

**11**

1. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung-FGO-).

**12**

2. Die Klage ist begründet.

**13**

Das Finanzamt hat zu Unrecht die Aufwendungen für die Zweitwohnungssteuer den Unterkunftskosten zugeordnet, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung mit höchstens 1.000 € im Monat anerkannt werden können. Da der Höchstbetrag durch die Mietaufwendungen bereits erreicht war, wurde die Berücksichtigung der Zweitwohnungssteuer in Höhe von 896 € im Jahr 2018 und 1.157 € im Jahr 2019 bei den Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit rechtswidrig abgelehnt. Die Klägerin ist dadurch in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

**14**

a) Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (§ 9 Abs. 1 Satz 2 EStG).

**15**

Zu den Werbungskosten gehören nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung notwendige Aufwendungen, 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. Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1.000 € im Monat.

**16**

Die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung sind - zwischen den Beteiligten unstreitig - im vorliegenden Fall erfüllt. Die Klägerin hatte einen eigenen Hausstand und ihren Lebensmittelpunkt in K. Ihre erste Tätigkeitsstätte befand sich in München. Dort bewohnte sie eine angemietete Wohnung.

**17**

b) Zu den notwendigen Mehraufwendungen, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, zählen insbesondere Aufwendungen für wöchentliche Familienheimfahrten, (zeitlich befristete) Verpflegungsmehraufwendungen und die notwendigen Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort.

**18**

Unterkunftskosten am Beschäftigungsort sind nach der Rechtsprechung des BFH notwendig i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 2013 geltenden Fassung, wenn sie den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten (BFH-Urteil vom 9. August 2007 VI R 10/06, BStBl II 2007, 820). Aber auch sonstige notwendige Mehraufwendungen, beispielsweise die Anschaffungskosten für die erforderliche Wohnungseinrichtung, soweit sie nicht überhöht sind, konnten daneben nach ständiger Rechtsprechung als Werbungskosten abgezogen werden (z.B. BFH-Urteil vom 13. November 2012 VI R 50/11, BStBl II 2013, 286, m.w.N.).

**19**

Der Gesetzgeber hat § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013, BGBl 2013, 285 ab dem Veranlagungszeitraum 2014 neu gefasst. Nach Satz 4 dieser Vorschrift können - abweichend von der bisherigen Rechtsprechung des BFH - ab dem Veranlagungszeitraum 2014 als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens jedoch 1.000 € im Monat.

## 20

Das Gesetz bestimmt allerdings nicht näher, welche Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung auf „die Nutzung der Unterkunft“ entfallen und daher nur begrenzt abziehbar sind.

## 21

aa) Nach Ansicht der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 24. Oktober 2014 in BStBl I 2014, 1412 Rz. 104) umfasst der Höchstbetrag sämtliche entstehenden Aufwendungen wie Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Zweitwohnung, Rundfunkbeitrag, Miet- und Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze, Aufwendungen für die Sondernutzung des Gartens sowie für die Zweitwohnungssteuer, soweit die Kosten vom Arbeitnehmer selbst getragen werden.

## 22

bb) In der Literatur werden verschiedene Auffassungen vertreten, welche Aufwendungen zu den Unterkunftskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG gehören sollen.

## 23

So ist ein Teil des Schrifttums der Auffassung, Unterkunftskosten seien bei einer Mietwohnung allein die Aufwendungen für die Kaltmiete und bei einer eigenen Wohnung die Absetzung für Abnutzung (AfA) und Schuldzinsen. Nebenkosten für Strom, Heizung, Reinigung und ähnliche Nebenkosten seien ebenso wenig wie die Zweitwohnungssteuer und die Kosten für Einrichtungsgegenstände Unterkunftskosten. Diese Aufwendungen seien als notwendige Mehrkosten zusätzlich zu berücksichtigen (Bergkemper in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 9 Rz. 498; Geserich in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz. G 121, G 122).

## 24

Nach anderen Stimmen in der Literatur gehören zu den Unterkunftskosten bei einer Mietwohnung auch die Nebenkosten wie Heizung, Wasser, Strom und Reinigung (Krüger in Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 9 Rz. 247).

## 25

Höchststrichterliche Rechtsprechung zur Berücksichtigung der Zweitwohnungssteuer bei den Unterkunftskosten liegt nicht vor (Ortel in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl 2021, § 9 Rz. 115).

## 26

cc) Aus der Begründung des Gesetzesentwurfs zum Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (Bundestagsdrucksache 17/10774, S. 13) geht hervor, dass zur Vereinfachung der Anerkennung von Werbungskosten bei Arbeitnehmern für Aufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung nicht mehr auf die ortsübliche Vergleichsmiete bei der Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Unterkunftskosten abgestellt werden sollte, sondern stattdessen auf die tatsächlichen Unterkunftskosten. Der in der Neuregelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG normierte Betrag von 1.000 € im Monat sollte nach der Gesetzesbegründung „alle für die Unterkunft oder Wohnung entstehenden Aufwendungen: z.B. Miete inklusive Betriebskosten, Miet- und Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze, auch in Tiefgaragen, Aufwendungen für Sondernutzung (wie Garten etc.), die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden“ umfassen. Die Festsetzung des Betrags von 1.000 € orientierte „sich dabei an einer von der Rechtsprechung bisher immer herangezogenen, nach Lage und Ausstattung durchschnittlichen, ca. 60 m<sup>2</sup> großen Wohnung“. Nach Angaben des Statistischen Bundesamtes (Fachserie 5 Heft 1, Zusatzerhebung im Rahmen des Mikrozensus 2010) zahlten unter 6,2% aller Hauptmieterhaushalte in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) eine monatliche Bruttokaltmiete von 1.000 € und mehr. Bei weniger als 5,5% aller Hauptmieterhaushalte liege die monatliche Bruttokaltmiete bei 16,67 € pro qm oder mehr. Bei mehr als 98,8% derjenigen Personen, die in einem Einpersonenhaushalt lebten, liege die Bruttokaltmiete unter 1.000 € monatlich. Die breite Masse der in Deutschland genutzten Mietwohnungen liege somit innerhalb der 1.000 €“.

**27**

Aus dieser Begründung ergibt sich, dass für den anzuerkennenden monatlichen Höchstbetrag allein die Bruttokaltmiete zuzüglich Betriebskosten für die am Ort der ersten Tätigkeitsstätte angemietete Wohnung zuzüglich etwaiger Mietaufwendungen für Kfz-Stellplätze und Kosten für Sondernutzungen Maßstab für die realitätsgerechte Typisierung der Unterkunftskosten gewesen ist. Bei der Normierung des Höchstbetrags, bis zu dem die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen unterstellt wird, hatte der Gesetzgeber also nach Ansicht des erkennenden Gerichts allein die reinen Miet- und Betriebskostenaufwendungen für die Unterkunft im Auge. Der Höchstbetrag sollte die Ermittlung der ortsüblichen Miete für die Ermittlung der Notwendigkeit der Aufwendungen ersetzen. Deshalb hat der Gesetzgeber gemäß dem Wortlaut im § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG auch allein die berücksichtigungsfähigen Unterkunftskosten und nicht die (gesamten) Kosten des Zweithaushalts auf höchstens 1.000 € im Monat begrenzt. Auch aus dem Wort „Unterkunftskosten“ ergibt sich, dass nur die unmittelbaren Kosten für die Unterkunft, also die Kaltmiete zuzüglich der Betriebskosten, vom Höchstbetrag in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG umfasst sein sollen. Aufwendungen die mittelbar oder gelegentlich im Zusammenhang mit der Anmietung einer Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte entstehen - etwa durch melderechtliche Vorschriften wie der Anmeldung eines Nebenwohnsitzes und damit verbunden der Festsetzung einer Zweitwohnungssteuer -, aber nicht zu den direkten Wohnungskosten gehören, fallen nach Ansicht des Gerichts nicht unter die Unterkunftskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG und damit nicht unter den Höchstbetrag von 1.000 € monatlich.

**28**

Infolgedessen können die Kosten der Klägerin für die in den Streitjahren gezahlte Zweitwohnungssteuer als sonstige Aufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung zusätzlich zu den auf 1.000 € monatlich gedeckelten Unterkunftskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden.

**29**

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO; der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 Abs. 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

**30**

4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, da bis jetzt nicht höchstrichterlich geklärt ist, ob eine Zweitwohnungssteuer zu den Unterkunftskosten des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG zählt.