

Urteil vom 20. November 2025, VI R 4/23

Aufwendungen für die Anmietung eines Pkw-Stellplatzes als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

ECLI:DE:BFH:2025:U.201125.VIR4.23.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 4, EStG § 12 Nr 1 S 1, AO § 162, EStG VZ 2020

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 16. März 2023, Az: 10 K 202/22

Leitsätze

Kosten für die Anmietung eines Pkw-Stellplatzes gehören nicht zu den Unterkunftskosten, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes nur mit höchstens 1.000 € im Monat angesetzt werden können. Sie sind, soweit notwendig, als Werbungskosten wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung abziehbar.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16.03.2023 - 10 K 202/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist verheiratet und wurde für das Streitjahr (2020) einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Er ist seit Oktober 2019 Gebietsverkaufsleiter eines Großhandelsunternehmens und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sein Tätigkeitsbereich erstreckt sich über einen Großteil der nördlichen Bundesländer. Für seine Tätigkeit stehen ihm ein Büro in A-Stadt sowie ein vom Arbeitgeber überlassener Dienstwagen zur Verfügung.
- 2** Neben seiner Hauptwohnung in Y-Stadt unterhält der Kläger seit August 2019 eine angemietete Zweitwohnung in A-Stadt. Im Untergeschoss des Mehrfamilienhauses, in dem sich die Zweitwohnung befindet, gibt es eine zu dem Objekt gehörende Tiefgarage. In dem vom Kläger für die Zweitwohnung abgeschlossenen Wohnungsmietvertrag heißt es unter § 1 Ziff. 2 unter anderem: "Der Mieter ist berechtigt, [...] folgende Einrichtungen [...] 1 TG-Platz wird mit sep. Vereinbarung vermietet [...] mitzubেনutzen."
- 3** § 30 des Mietvertrags lautet wie folgt: "Das separat abgeschlossene Mietverhältnis für den Stellplatz ist an diesen Wohnungsmietvertrag bzgl. Laufzeit und Kündigungsfrist gebunden. Die monatliche Zahlung für Wohnung, Nebenkostenvorauszahlung und Stellplatz soll in einer Summe per Dauerauftrag zum 01. eines Monats gezahlt werden."
- 4** Entsprechend dieser Vereinbarung schloss der Kläger zugleich mit dem Wohnungsmietvertrag einen gesonderten Garagen-/Stellplatz-Mietvertrag mit einer monatlichen Stellplatzmiete von 170 € ab.
- 5** In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger die jährlichen Stellplatzkosten von 2.040 € neben den nicht im Streit stehenden übrigen Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) versagte den Abzug der

Stellplatzkosten unter Verweis auf den --im Streitfall bereits ausgeschöpften-- Höchstbetrag der Unterkunftskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 12.000 € jährlich.

- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage statt.
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Es beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16.03.2023 - 10 K 202/22 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger die Aufwendungen für den Stellplatz neben den Aufwendungen für die Mietwohnung als Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehen kann.
- 11 1. 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.
- 12 Vorliegend unterhält der Kläger eine solche, beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung. Die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 und 3 EStG sind erfüllt, wie das FG zutreffend erkannt hat. Die Beteiligten haben hiergegen auch keine Einwendungen erhoben, so dass der Senat insoweit von einer weiteren Begründung absieht.
- 13 2. Aufwendungen, die der Steuerpflichtige für seinen Zweithaushalt tätigt, sind nur und insoweit abzugsfähig, als dieser --wie im Streitfall-- beruflich veranlasst ist und die Aufwendungen hierfür notwendig sind. Dies gilt auch, soweit Aufwendungen für einen (separat angemieteten) Pkw-Stellplatz in Rede stehen.
- 14 Das FG hat die Aufwendungen des Klägers für den Stellplatz in Höhe von monatlich 170 € hiernach zutreffend als notwendig angesehen. Es hat insoweit --in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Senats-- auf die angespannte Parkplatzsituation in der Innenstadt von A-Stadt abgestellt und die Kosten zwar als hoch, aber noch ortsüblich beurteilt.
- 15 Gegen diese tatsächlichen Feststellungen des FG hat das FA keine Verfahrensrügen erhoben, so dass sie den Senat binden (§ 118 Abs. 2 FGO). Aus welchen Gründen der Steuerpflichtige einen Pkw vorhält, ist demgegenüber für die Notwendigkeit von Stellplatzkosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ohne Bedeutung. Denn § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG erfasst gerade auch solche Kosten, die --ohne den aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushalt-- den Lebensführungskosten zuzurechnen wären (Senatsurteil vom 13.11.2012 - VI R 50/11, BFHE 240, 1, BStBl II 2013, 286, Rz 12).
- 16 3. Die Vorinstanz hat auch zu Recht entschieden, dass die Aufwendungen des Klägers für den Stellplatz an der Zweitwohnung nicht zu den nur beschränkt abziehbaren Unterkunftskosten gehören.
- 17 a) Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG können als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1.000 € im Monat.
- 18 aa) Zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG, die (nur) mit dem --vorliegend aus anderen Gründen bereits ausgeschöpften-- Höchstbetrag von 1.000 € pro Monat abgezogen werden können, zählen alle Aufwendungen, die der Steuerpflichtige getragen hat, um die Unterkunft zu nutzen, soweit sie ihr einzeln zugeordnet werden können. Hat der Steuerpflichtige --wie im Streitfall-- eine Wohnung angemietet, gehört zu diesen Aufwendungen zunächst die Bruttokaltmiete. Aber auch die (warmen und kalten) Betriebskosten einschließlich der Stromkosten gehören zu diesen Unterkunftskosten, da sie durch den

Gebrauch der Unterkunft entstehen (Senatsurteil vom 04.04.2019 - VI R 18/17, BFHE 264, 6, BStBl II 2019, 449, Rz 24). Der Senat hat zudem die Zweitwohnungssteuer zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft gerechnet (vgl. Senatsurteil vom 13.12.2023 - VI R 30/21, BFHE 283, 320, BStBl II 2024, 404, Rz 15 ff.).

- 19** bb) Dagegen gehören die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände einschließlich der Absetzung für Abnutzung (AfA) nicht zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG. Diese Aufwendungen trägt der Steuerpflichtige für die Anschaffung bestimmter Wirtschaftsgüter oder sie dienen, wie die AfA, der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer der entsprechenden Wirtschaftsgüter (s. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs vom 05.12.1985 - IV R 112/85, BFHE 145, 537, BStBl II 1986, 390). Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter in der Unterkunft nutzt. Die Nutzung der Einrichtungsgegenstände und der Haushaltsartikel ist nicht mit der Nutzung der Unterkunft als solcher gleichzusetzen (Senatsurteil vom 04.04.2019 - VI R 18/17, BFHE 264, 6, BStBl II 2019, 449, Rz 26).
- 20** b) Nach diesen Maßstäben sind Stellplatz- oder Garagenkosten --und damit auch die im Streit stehenden Aufwendungen des Klägers-- ohne die Beschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG zum Abzug zuzulassen. Denn bei diesen handelt es sich nicht um Unterkunfts-kosten im Sinne der Norm.
- 21** Aufwendungen für die Anmietung eines Stellplatzes oder einer Garage stellen keinen tatsächlichen Aufwand für die Nutzung der Unterkunft dar (ebenso z.B. FG des Saarlandes, Urteil vom 20.05.2020 - 2 K 1251/17; FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 21.09.2022 - 3 K 48/22; Brandis/Heuermann/Thürmer, § 9 EStG Rz 402; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 EStG Rz 498 "Unterkunfts-kosten"; Köhler in Bordewin/Brandt, § 9 EStG Rz 1087; a.A. z.B. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25.11.2020, BStBl I 2020, 1228, Rz 108; Oertel in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 9 Rz 115; Hilbert/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, "Doppelte Haushaltsführung", Rz 143).
- 22** aa) Hierfür streitet zunächst insbesondere der Wortlaut des Gesetzes. Denn der Steuerpflichtige wendet diese Kosten nicht für die Nutzung der Unterkunft, sondern für die Nutzung des Stellplatzes oder der Garage auf, nämlich zum Abstellen eines Kfz. Die Gegenauffassung überdehnt den Gesetzeswortlaut, der in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG von "Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft" spricht und deren Abzug auf 1.000 € monatlich begrenzt ist. Aufwendungen für einen Stellplatz oder eine Garage entstehen indessen unabhängig vom Gebrauch der Unterkunft; sie fallen für die Nutzung des Stellplatzes/der Garage als einem von der Unterkunft zu unterscheidenden Wirtschaftsgut an.
- 23** Dabei ist es auch ohne Bedeutung, ob Wohnung und Stellplatz mit einem Mietvertrag oder durch zwei verschiedene Mietverträge und gegebenenfalls von verschiedenen Vermietern angemietet werden. Ebenso ist es unerheblich, ob sich Wohnung und (Tief-)Garage/Stellplatz auf demselben Grundstück befinden. Denn die zivilrechtliche Gestaltung der Mietverhältnisse ist für die steuerrechtlich maßgebliche tatsächliche Nutzung der Unterkunft und des Stellplatzes unerheblich. Ebenso wie im Falle einer möbliert angemieteten Zweitwohnung ein einheitlicher Mietzins erforderlichenfalls im Schätzwege nach § 162 der Abgabenordnung, § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO aufzuteilen ist (s. Senatsurteil vom 04.04.2019 - VI R 18/17, BFHE 264, 6, BStBl II 2019, 449, Rz 30), ist auch bei der Vermietung von Wohnung und Stellplatz oder Garage zu verfahren.
- 24** Der Senat hat darüber hinaus schon bisher in Bezug auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG a.F. zwischen den Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort und den sonstigen notwendigen Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung differenziert. Aufwendungen für einen Pkw-Stellplatz an der Wohnung am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte zählten dabei nicht zu den begrenzt auf den durchschnittlichen Mietzins einer 60 m²-Wohnung abziehbaren Unterkunfts-kosten. Sie waren vielmehr bei Vorliegen ihrer Notwendigkeit daneben als sonstige Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung abziehbar (z.B. Senatsurteil vom 13.11.2012 - VI R 50/11, BFHE 240, 1, BStBl II 2013, 286, Rz 13).
- 25** bb) Für dieses Ergebnis spricht auch der Zweck des Gesetzes. Die Einfügung einer festen Obergrenze für den Abzug von Unterkunfts-kosten in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285) sollte der Vereinfachung dienen, da die Ermittlung eines Durchschnittsmietzinses als zu aufwendig angesehen wurde und die flächenmäßige Begrenzung von 60 m² nach der Begründung des Gesetzentwurfs zu Wertungswidersprüchen hätte führen können (BTDrucks 17/10774, S. 13).
- 26** Hingegen sollten durch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG nicht die von der Rechtsprechung stets als "sonstige

notwendige Aufwendungen" einer doppelten Haushaltsführung angesehenen Kosten nun erstmalig den "Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft" am Beschäftigungsort zugeordnet werden. Hierfür gibt es weder im Gesetzeswortlaut noch in der Begründung des Gesetzentwurfs eine Stütze. Vielmehr ging die Begründung des Gesetzentwurfs davon aus, dass der Höchstbetrag von 1.000 € nur alle für die Unterkunft oder Wohnung entstehenden Aufwendungen umfasse.

- 27** Aufwendungen, die wie die Kosten eines Stellplatzes nicht für die Nutzung der Wohnung als Unterkunft, sondern für ein anderes Wirtschaftsgut anfallen, können hiernach nicht vom Höchstbetrag umfasst sein.
- 28** cc) Das FA weist in diesem Zusammenhang zwar zutreffend darauf hin, dass zu den nur begrenzt abziehbaren Unterkunftskosten nach der Begründung des Gesetzentwurfs insbesondere auch die hier streitigen "Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze, auch in Tiefgaragen" gehören sollten (BTDrucks 17/10774, S. 13). Diese Auffassung der Verfasser der Begründung des Gesetzentwurfs findet im Gesetz indessen keine Grundlage.
- 29** Der Senat hat bereits mehrfach entschieden, dass der Wille des Gesetzgebers beziehungsweise der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten bei der Gesetzesauslegung nur insoweit berücksichtigt werden kann, als er auch im Text Niederschlag gefunden hat (z.B. Senatsurteile vom 15.06.2016 - VI R 54/15, BFHE 254, 319, BStBl II 2016, 1010, Rz 20, und vom 04.04.2019 - VI R 18/17, BFHE 264, 6, BStBl II 2019, 449, Rz 25, jeweils m.w.N.). Die Gesetzesmaterialien dürfen nicht dazu verleiten, die subjektiven Vorstellungen der gesetzgebenden Instanzen dem objektiven Gesetzesinhalt gleichzusetzen (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 16.02.1983 - 2 BvE 1/83, 2 BvE 2/83, 2 BvE 3/83, 2 BvE 4/83, BVerfGE 62, 1, unter C.II.3.a).
- 30** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de