

# Finanz- Rundschau FR

für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer

11/89

8. Juni 1989

71. Jahrgang  
Seiten 317–348

Ausgabe A  
ISSN 0176–7771

## Aus dem Inhalt

- Die Auswirkungen des Haushaltsbegleitgesetzes 1989 auf das 5. VermBG und § 19a EStG (WP/StB Dipl.-Kfm. Erwin Zacharias und StB Dipl.-Kfm. Dr. Michael Hebig) ..... 317
- Der Abzug von Kosten der doppelten Haushaltsführung – Entstehung und Konsequenzen eines Systembruchs (Horst Ihlas) ..... 321
- Diskussionsbeitrag: Aufwendungen eines Steuerberaters für das Wirtschaftsprüferexamen – Ausbildungs- oder Fortbildungskosten? (RegRat Norbert Meier) 326
- Lohnzahlungen für Aushilfe der Kinder im elterlichen Betrieb (BFH vom 25. 1. 1989 mit Anm. von Prof. Dr. Ludwig Schmidt) ..... 327
- Abzug im Konkurs ausgefallener Anzahlungen als Werbungskosten (Vorlagebeschluß an den Großen Senat des BFH vom 26. 1. 1989) ..... 329
- Veräußerung eines im Aufbau befindlichen Teilbetriebs (BFH vom 1. 2. 1989) ... 334
- Kein Steuerabzug von steuerfreien Einnahmen bei beschränkter Steuerpflicht (BFH vom 27. 7. 1988 mit Anm. von Dr. Andreas Roth) ..... 338
- Beherrschender Gesellschafter: Keine Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen (BFH vom 1. 2. 1989) ..... 340

Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

lassung eingeschaltet sein, so daß eine Überlassung durch Dritte durchaus möglich ist<sup>20</sup>. Der Arbeitgeber hätte im Fall der Überlassung durch Dritte diesen nur den entstandenen Aufwand ganz oder teilweise zu ersetzen, also Geldleistungen zu erbringen. Erbringt der Arbeitgeber diese Ausgleichszahlungen in Form zusätzlicher vermögenswirksamer Leistungen gem. § 10 des 5. VermBG, so erhält der Arbeitnehmer die Vermögensbeteiligung auch unentgeltlich bzw. verbilligt, da es sich insoweit um Aufwendungen des Arbeitgebers und nicht um Eigenleistungen des Arbeitnehmers handelt. Der damit zugewendete geldwerte Vorteil bleibt nach § 19 a Abs. 1 EStG steuerfrei. Gleichzeitig ist eine Förderung desselben Geldbetrages im Rahmen des 5. VermBG möglich, soweit die übrigen Vorschriften erfüllt sind<sup>21</sup>.

#### D. Schlußbemerkung

Die erneuten Änderungen des 5. VermBG und des § 19 a EStG lassen eine Verunsicherung des begünstigten Personenkreises befürchten.

Der Wegfall der Förderung von außerbetrieblichen stillen Beteiligungen und außerbetrieblichen Genußscheiden schränkt die Entscheidungsfreiheit der Arbeitnehmer hinsichtlich Anlageart und Anlageunternehmen erheblich ein.

<sup>20</sup> Vgl. BMF, BStBl. I 1987, 634 Abschnitt 3.

<sup>21</sup> Vgl. *Zacharias/Hebig*, Steuerbegünstigte Überlassung von Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer ab 1987, FR 1987, 499.

Es fragt sich nunmehr, warum diese Beteiligungsformen überhaupt in den gesetzlichen Förderungskatalog aufgenommen wurden, wenn sie als „risikoreich und unvorteilhaft“ zu klassifizieren sind. Grundsätzlich erweisen sich gerade außerbetriebliche Beteiligungen als vorteilhaft. Zum einen räumen sie den arbeitgebenden Unternehmen die Möglichkeit ein, Beteiligungen ihrer Arbeitnehmer am eigenen Unternehmen abzulehnen. Zum anderen kann ein Interesse der Arbeitnehmer an außerbetrieblichen Beteiligungen zur Reduzierung des mit betrieblichen Beteiligungen verbundenen kumulierten Risikos im Insolvenzfall – nämlich Arbeitsplatz- und Kapitalrisiko – nicht ausgeschlossen werden.

Um bestehenden Mißbraucherscheinungen wirksam entgegenzutreten, hätte die positive Grundentscheidung des Gesetzgebers – auch außerbetriebliche Beteiligungen zu fördern – nicht aufgegeben werden müssen. Vielmehr wäre die Einführung wirksamer Kontrollmechanismen (z. B. in Anlehnung an die Regelungen des Gesetzes über Unternehmensbeteiligungen – UBGG) als erforderlich – aber auch ausreichend – anzusehen.

Die völlig unzureichenden Übergangsregelungen für bereits bestehende Verträge über außerbetriebliche stille Beteiligungen behindern darüber hinaus eine ordnungsgemäße Abwicklung dieser Verträge und gefährden letztendlich den zukünftigen Geschäftsverlauf seriöser Beteiligungsunternehmen.

## Der Abzug von Kosten der doppelten Haushaltsführung – Entstehung und Konsequenzen eines Systembruchs

Von HORST IHLAS, Köln

### I. Zielvorstellungen des Gesetzgebers

Die Arbeitslosigkeit betrug im April 1989 im Bundesdurchschnitt 7,9 %<sup>1</sup>. Dabei besteht ein Nord/Süd-Gefälle von bis zu 15,1 % (Bremen) auf 5,1 % (Süd-Bayern)<sup>2</sup>. Auch für das Jahr 1989 wird mit einer weiteren Zunahme gerechnet<sup>3</sup>. Obwohl die ausländischen Arbeitnehmer davon besonders betroffen sind, erreichte die Zahl der Ausländer in der Bundesrepublik mit 4,72 Millionen einen neuen Höchststand<sup>4</sup>.

Die durch eine regional unterschiedliche Verteilung von Arbeitsplätzen und Verdienstmöglichkeiten ausgelösten Wanderungen führen oft zur Entstehung einer doppelten Haushaltsführung (dHf). Nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG liegt eine dHf vor, „wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäfti-

gungsort wohnt“. War die dHf aus beruflichem Anlaß entstanden, so sind die hierdurch veranlaßten Mehraufwendungen „auch Werbungskosten“ (Satz 1, 1. Hs.), „und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird“ (Satz 1, 2. Hs.).

Mit diesem 1979 angefügten 2. Halbsatz<sup>5</sup> wollte der Gesetzgeber dem „Zuzug von Gastarbeiterfamilien“ in die Bundesrepublik entgegenwirken. Bei „schlechter Beschäftigungslage“ und schnellen Strukturveränderungen bestünde zudem ein „besonderes arbeitsmarktpolitisches Interesse“, die Mobilitätsbereitschaft der Arbeitnehmer zu fördern<sup>6</sup>. Der Finanzausschuß „rechnet“ mit entsprechenden Steuermindereinnahmen von unter 35 Millionen DM<sup>7</sup>.

### II. Praktische Bedeutung

In wievielen Fällen Mehraufwendungen wegen einer dHf geltend gemacht werden, ist mangels einer Erfassung durch die Finanzverwaltung oder das Statistische Bundesamt unbekannt.

Die allgemein für groß gehaltene praktische Bedeutung der dHf läßt sich durch die folgenden Überlegungen in Umrissen erhellen. In ca. 278 000 Fällen ist ein Auseinanderfallen der Haushalte bei den verheirateten Aus-

<sup>1</sup> FAZ vom 6. 5. 1989, S. 1, Pressemitt. der Bundesanstalt für Arbeit.

<sup>2</sup> Süddeutsche Zeitung vom 5. 8. 1988, S. 2, Pressemitt. der Bundesanstalt für Arbeit.

<sup>3</sup> DGB-Wochenzeitung „Welt der Arbeit“ vom 21. 7. 1988, S. 7, Interview mit dem Präs. der Bundesanstalt für Arbeit, *Franke*.

<sup>4</sup> FAZ vom 5. 11. 1988, S. 1, Pressemitt. der Bundesanstalt für Arbeit.

<sup>5</sup> ÄndG zum EntwicklungsländerG und EStG vom 21. 5. 1979, BGBl. I 1979, 558 (562) = BStBl. I 1979, 288 (292).

<sup>6</sup> Beschlußempfehlung und Bericht des Finanzausschusses bzgl. FN 5, BT-Drucks. 8/2501, 18.

<sup>7</sup> BT-Drucks. 8/2501, 2.

ter keine etwaigen Vertragsstrafen oder (Teil-)Verluste seines Auszahlungsbetrages aufgrund der ausgeübten Kündigung befürchten müssen (§ 17 Abs. 3 S. 2 des 5. VermBG n. F.-HaushBeglG).

### 3. Kritische Würdigung der Übergangsregelungen

Die Entwicklung der Übergangsvorschriften von einer noch schrittweisen Anpassung der gesetzlichen Vorschriften an den durch das Steuerreformgesetz 1990 geänderten Förderungskatalog über die vollständige Streichung der Förderung von außerbetrieblichen stillen Beteiligungen durch das Haushaltsbegleitgesetz 1989 hin zu einem massiven Eingriff in bereits abgeschlossene gesellschaftsrechtliche Verträge läßt die Zielsetzung des Gesetzgebers deutlich erkennen: eine möglichst schnelle Verhinderung der Einlage von vermögenswirksamen Leistungen seitens der Arbeitnehmer in „unvorteilhafte und risikoreiche Beteiligungen“. Hier ist nicht der Raum, diese Prämisse auf ihre inhaltliche Richtigkeit zu überprüfen. Festgestellt werden kann jedoch, daß zumindest die Einräumung des außerordentlichen Kündigungsrechts im Rahmen von § 17 Abs. 3 des 5. VermBG (n. F.-HaushBeglG) nicht nur inhaltlich verfehlt, sondern auch verfassungsrechtlich höchst problematisch erscheint.

a) Wird durch § 17 Abs. 3 des 5. VermBG (n. F.-HaushBeglG) eine außerordentliche Kündigungsmöglichkeit *nur* für die bereits vor dem 1. 1. 1989 vertraglich begründeten außerbetrieblichen stillen Beteiligungsformen festgesetzt, so fragt es sich, wie die gesetzliche Ungleichbehandlung für die erst *nach* dem 1. 1. 1989 abgeschlossenen (immerhin zur Zeit noch im Förderungskatalog des 5. VermBG aufgeführten) außerbetrieblichen stillen Beteiligungsverträge sachlich und rechtlich zu rechtfertigen ist. Immerhin müssen die betroffenen Anleger (Arbeitnehmer) ab sofort eine gesetzliche Regelung richtig zu würdigen wissen, die gerade auch nach der „Änderung der Änderung“ des 5. VermBG an Verwirrung eher gewonnen hat.

b) Generelle verfassungsrechtliche Bedenken bezüglich der Ausgestaltung eines Kündigungsrechts durch § 17 Abs. 3 des 5. VermBG (n. F.-HaushBeglG) bestehen insbesondere im Hinblick auf das verfassungsrechtlich verankerte Rückwirkungsverbot. Immerhin eröffnet § 17 Abs. 3 (5. VermBG n. F.-HaushBeglG) bezüglich der bereits abgeschlossenen Gesellschaftsverträge ein außerordentliches Kündigungsrecht und greift somit in bereits abgeschlossene Gesellschaftsverträge nachträglich ein. Insoweit hat § 17 Abs. 3 des 5. VermBG (n. F.-HaushBeglG) rückwirkenden Charakter. Auch wenn nach der neuesten Rechtsprechung des BVerfG die Unterscheidung zwischen „echter“ und „unechter“ Rückwirkung nicht mehr vollzogen wird, sondern vielmehr zwischen der „Rückwirkung von Rechtsfolgen“ und der „tatbestandlichen Rückanknüpfung“ differenziert wird<sup>12</sup>, so beinhaltet § 17 Abs. 3 des 5. VermBG (n. F.-HaushBeglG) eine in den abgeschlossenen Tatbestand des Gesellschaftsvertrages eingreifende Regelung. Eine solche tatbestandliche Rückwirkung muß auch nach dieser geänderten Rechtsprechung jedoch insbesondere die „mit der Verwirklichung der jeweiligen Tatbestände ins Werk gesetzten Grundrechte“ berücksichtigen<sup>13</sup>.

Auch Beteiligungsgesellschaften, die eine sukzessiv zu erbringende Einlage des stillen Gesellschafters vorsehen, sind auf die vertraglich festgelegten Leistungen

des Gesellschafters eingestellt. Diese fest vereinbarten Leistungen haben für diese Unternehmen einen eigentumsähnlichen Wert. Als bereits erworbene Rechtspositionen unterfallen diese dem Schutz des „eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetriebs“<sup>14</sup>, eine Verletzung von Art. 14 Abs. 1 GG durch § 17 Abs. 3 des 5. VermBG (n. F.-HaushBeglG) liegt somit nahe.

Ob § 17 Abs. 3 des 5. VermBG (n. F.-HaushBeglG) einer verfassungsgerichtlichen Überprüfung standhält, erscheint letztendlich als sehr fraglich.

Die auf Grund der neuen Rechtslage nicht mehr geförderten außerbetrieblichen Beteiligungsverträge sind jedoch weiterhin an §§ 138, 242 BGB zu überprüfen – insbesondere kann sich ein außerordentliches Vertragsaufhebungsrecht aus dem Grundsatz vom „Wegfall der Geschäftsgrundlage“ ergeben<sup>15</sup>.

Als spezielle Ausgestaltung des Grundsatzes von Treu und Glauben (§ 242 BGB) kommt es hierfür regelmäßig auf den Einzelfall an<sup>16</sup>:

Im Vordergrund steht die Frage, in welchem Umfang die steuerliche Förderung durch den Vertrag (bzw. die Vertragsverhandlungen) zum Gegenstand des Gesellschaftsvertrages gemacht worden sind. Lediglich einseitige Erwartungen einer auch zukünftigen steuerlichen Förderung reichen nicht aus<sup>17</sup>. Vielmehr läßt nur die gemeinsame Vorstellung über eine zukünftige steuerliche Behandlung diese auch zur „Geschäftsgrundlage“ werden<sup>18</sup>.

### C. Auswirkungen des Haushaltsbegleitgesetzes auf § 19 a EStG

Das Haushaltsbegleitgesetz 1989 sieht nicht nur eine Änderung des 5. VermBG, sondern auch des § 19 a EStG vor. Da der Anlagekatalog des § 19 a EStG mit dem des 5. VermBG übereinstimmt, werden entsprechend der Änderung des 5. VermBG außerbetriebliche stille Beteiligungen und außerbetriebliche, nicht börsengängige Genußscheine auch aus dem Förderungskatalog des § 19 a EStG gestrichen<sup>19</sup>.

Offensichtlich bezugnehmend auf die in der Vergangenheit entfachte Kontroverse hinsichtlich der Förderung von Sachbezügen in Abgrenzung zu Geldleistungen des Arbeitgebers für Arbeitnehmer wird nun in § 19 a EStG ausdrücklich der Begriff Sachbezug genannt. Der Gesetzgeber will damit offenbar klarstellen, daß Geldleistungen des Arbeitgebers an Arbeitnehmer nicht gefördert werden. Die Gesetzeslücke, die bislang bestand, wird somit zwar geschlossen, der Begriff Sachbezug wird jedoch nicht weiter umschrieben.

Die Steuervergünstigung setzt nur den Erhalt eines Sachbezuges in Form von Vermögensbeteiligungen voraus. Der Arbeitgeber muß jedoch nicht in die Über-

12 BVerfGE 72, 200ff.; vgl. dazu auch *Bauer*, „Neue Tendenzen in der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zum Rückwirkungsgebot“, NVwZ 1984, 220ff.

13 BVerfGE 72, 200 (242); 45, 142 (167f.).

14 Grds. dazu BVerfGE 68, 193 (222); 45, 142 (173); 13, 225 (229). Vgl. auch *Papier*, in *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, Grundgesetz-Kommentar, Bd. II, Art. 14 Rdnr. 96.

15 Vgl. hierzu *Palandt/Heinrichs* (47. Aufl.), § 242 Rdnr. 6.

16 *Wolff*, MDR 1955, 722; *Felix/Streck*, DB 1975, 2214.

17 BGH, NJW 1951, 517f.

18 Vgl. hierzu auch die neuere Entscheidung des BGH, NJW-RR 1986, 708f., in der die steuerliche Verlustanerkennung nicht als Geschäftsgrundlage eines Beteiligungsvertrages angesehen wird.

19 Vgl. Haushaltsbegleitgesetz 1989, BR-Drucks. 559/88, 2f.

ländern indiziert<sup>8</sup>. Insgesamt leben 759 000 Ehepaare getrennt<sup>9</sup>. Auch Ledige können zusammen mit finanziell abhängigen Angehörigen einen doppelten Haushalt i. S. d. § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG führen<sup>10</sup>. Bei ihnen läßt sich die Größe der Rekrutierungsbasis nicht einmal in Umrissen abstecken<sup>11</sup>.

Die im Einzelfall jeweils geltend gemachten Mehraufwendungen für eine dHf (v. a. Miete<sup>12</sup>, Verpflegung, Familienheimfahrten, Möblierung) bewegen sich im groben Durchschnitt um 8 000 DM<sup>13</sup>. Bei einem durchschnittlichen Spitzensteuersatz<sup>14</sup> von vorsichtig geschätzten 28 %<sup>15</sup> von 8 000 DM Werbungskosten pro dHf ergeben sich bereits bei einer fiktiv gegriffenen Zahl von 450 000 Fällen Werbungskosten von rund 3,6 Milliarden DM und Steuermindereinnahmen von über einer Milliarde DM.

Die gravierende Fehleinschätzung der zu erwartenden Steuerausfälle dürfte die entscheidende Ursache für die Gesetzesänderung von 1979 sein.

### III. Entstehungsgeschichte

Die Finanzverwaltung praktiziert den Werbungskostenabzug für die dHf seit 1920<sup>16</sup>. Bis 1966 setzte der Abzug nach der Rechtsprechung voraus, daß die berufliche Veranlassung zwangsläufig und der Umzug der Familie an den Beschäftigungsort nicht zumutbar war. Die Unzumutbarkeit des Umzugs wurde z. B. bejaht, wenn am Beschäftigungsort kein angemessener Wohnraum vorhanden war (Nachkriegszeit) oder dort nur eine vorübergehende Tätigkeit ausgeübt wurde (Saison-, Bauarbeiter). Auch unvermeidbare Umschulungsschwierigkeiten der Kinder konnten zur vorläufigen Unzumutbarkeit des Umzugs führen<sup>17</sup>. Nicht ausreichend hinge-

gen waren Schwierigkeiten bei der Verwertung des Eigenheims am bisherigen Wohnort<sup>18</sup>. Zunächst handelte es sich also um eine Billigkeitsregelung<sup>19</sup>, welche den Steuerpflichtigen in einer zeitlich begrenzten Ausnahmesituation entlasten sollte.

Das Urteil des VI. Senats des BFH vom 18. 2. 1966<sup>20</sup> markiert den Wendepunkt. Die zeitliche Begrenzung des Werbungskostenabzugs mittels einer Zumutbarkeitsprüfung wurde aufgegeben. Die Kosten für Familienheimfahrten seien „grundsätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen, gleichviel, aus welchen Gründen die Arbeitnehmer die Familienwohnung am bisherigen Wohnort *beibehalten*“<sup>21</sup>. Diese Entscheidung bildete die Grundlage für den 1967 geschaffenen § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG<sup>22</sup> und diente als Textvorlage für dessen Änderung im Jahr 1979<sup>23</sup>.

Die Urteilsbegründung hingegen wurde von der Rechtsprechung inzwischen vollständig und ersatzlos verworfen. Der BFH umging eine Auseinandersetzung mit dem Veranlassungsprinzip und berief sich direkt auf die Artikel 11 Abs. 1 (Freizügigkeit), 12 Abs. 1 S. 1 (Berufsfreiheit) und 6 Abs. 1 GG (Ehe, Familie)<sup>23</sup>. Diese Freiheitsrechte sind jedoch lediglich Abwehrrechte gegen den Staat. Sie gewähren kein originäres Teilhaberecht auf Anerkennung der Mehraufwendungen für eine dHf als Werbungskosten<sup>24</sup>.

Zudem stellt § 1356 Abs. 2 S. 2 BGB das Recht des Ehegatten auf Erwerbstätigkeit unter die Schranke der Familienverträglichkeit. Die unbefristete Anerkennung der Mehraufwendungen für eine dHf als Werbungskosten begünstigt die Verletzung der Pflicht zur Herstellung der häuslichen Gemeinschaft, einer Hauptpflicht der ehelichen Lebensgemeinschaft i. S. d. § 1353 Abs. 1 S. 2 BGB<sup>25</sup>. Gleiches gilt für die Pflicht zur elterlichen Sorge aus § 1626 Abs. 1 BGB. Gefördert wird somit ein ehewidriges und familienschädliches Verhalten<sup>26</sup>. Diesen Effekt setzt der Gesetzgeber bewußt ein, um die Zuzugsbereitschaft von Gastarbeiterfamilien zu dämpfen.

Die Widerlegung der Urteilsgründe konnte die Begeisterung des Gesetzgebers für diese Entscheidung nicht brechen. Der BFH unternahm 1977 einen Versuch, den Werbungskostenabzug einer zeitlichen Begrenzung zu unterwerfen<sup>27</sup>. Unter Berufung auf die allgemeine Lebenserfahrung wurde dabei die widerlegbare Vermutung aufgestellt, daß nach einer Frist von zwei Jahren die privaten Motive die beruflichen Motive überwie-

8 Von den 1987 in der BRD lebenden Ausländern waren 2 109 000 verheiratet: Statistisches Jahrbuch 1988 für die BRD (Stat. Jb.), Hrsg.: StBA, S. 68, Ziff. 3.19. 13,2 % davon (278 388) haben ihren Ehepartner im Ausland: Forschungsinstitut der Friedrich-Ebert-Stiftung, Repräsentativuntersuchung 1985 zur Situation der ausländischen Arbeitnehmer in der BRD, S. 224 ff., Ziff. 5.2.1.1.

9 Stat. Jb. 1988, S. 66, Ziff. 3.16.

10 v. *Bornhaupt* in *Kirchhof/Söhn*, § 9, Rdnr. G 240 ff.

11 Gleiches gilt für die bei FN 31 genannte Fallgruppe.

12 Nach den Umständen des Einzelfalles kann eine Monatsmiete von 1 000 DM nicht notwendig sein, BFH, BStBl. II 1979, 473 = FR 1979, 491 = StRK EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 Ziff. 5 R. 27. Das Fehlen einer Begrenzung der abzugsfähigen Miet-Mehraufwendungen im Unterschied zu den Aufwendungen für Familienheimfahrten und Verpflegung stellt eine bemerkenswerte Unterlassung des Gesetzgebers dar.

13 Vgl. BFH, BStBl. II 1975, 607 = FR 1975, 353 = StRK EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 Ziff. 5 (ab 1967) R. 9 (7 809,60 DM + 6 157,20 DM Kfz-Unfallkosten); BFH, BStBl. II 1978, 31 = FR 1978, 125 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 3 (6 191 DM); BFH, BStBl. II 1982, 302 = FR 1982, 256 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 8 (5 947 DM ohne Unterkunftskosten); BFH, BStBl. II 1987, 852 = StRK EStG 1975 § 33 a R. 35 (6 090 DM für 4 Monate dHf); BFH, BStBl. II 1988, 358 = FR 1988, 226 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 24 (8 153 DM); BFH, BStBl. II 1988, 53 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 21 (10 048 DM); FG Köln, EFG 1988, 361 (362) (8 716 DM); Beispiel im BMF-Schreiben vom 26. 11. 1981 IV B 6 - S 2352 - 31/81, BStBl. I 1981, 748 (8 420 DM).

14 Die Prämisse einer Nichtanerkennung der dHf-Werbungskosten bedingt eine Erhöhung des zu versteuernden Einkommens. Wie bei einer Gehaltserhöhung ist daher der Spitzen- und nicht der Durchschnittssteuersatz anzusetzen.

15 (Festgesetzte Einkommensteuer/Jahreslohnsteuer x 100) : (zu versteuerndes Einkommen - (Gesamtzahl der Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen x 4 212 DM)) = 26,4 %. Errechnet aufgrund der Angaben auf S. 24 der Fachserie 14, Reihe 7.1, Einkommensteuer 1983 (erschienen Nov. 1987), Hrsg.: StBA. Ausgehend von einem Anfangssteuersatz von 22 % lag der durchschnittliche Spitzensteuersatz 1983 also zwischen 26,4 und 30,8 %.

16 RdF, Erl. vom 6. 12. 1930, RStBl. 1930, 782 verweist auf Erl. vom 4. 5. 1920 - III Ku 9856 - nicht veröffentlicht.

17 RdF, Erlaß vom 6. 12. 1930, RStBl. 1930, 782; RFH, RStBl. II 1934, 1238; BFH, BStBl. III 1957, 361 = StRK EStG (bis 1974) § 9 Sätze 1 u. 2 R. 60.

18 RdF; RStBl. 1933, 99, Nr. 95; RFH, RStBl. 1934, 1238.

19 *Benne*, BB 1978, 858.

20 BStBl. III 1966, 386 = StRK EStG (bis 1974) § 9 Sätze 1 u. 2 R. 335.

21 BFH, aaO, 389 (Hervorhebung im Urteil).

22 StÄndG vom 23. 12. 1966, BGBl. I 1966, 702 und BStBl. II 1967, 2 = StRK (bis 1974) § 34 Abs. 3 (ab 1955) R. 17.

23 BFH aaO, 388/389; unkritisch wiederholt vom BFH, BStBl. II 1988, 988 (990) = FR 1988, 555 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 29 (Telefonkosten).

24 BVerfG vom 29. 6. 1981, 1 BvR 226/75, StRK EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 30 (zu den Art. 6 I und 11 I GG); BFH, BStBl. II 1982, 301 (zu Art. 6 GG); FG München, EFG 1983, 118 (zu Art. 11 GG); v. *Bornhaupt* (Mitglied des zuständigen VI. Senats des BFH), BB 1978, 299 (zu Art. 12 GG). In v. *Münch*, GG Komm.: *E. M. v. Münch*, Art. 6, Rdnr. 8 und 12 (Stichwort: Steuerrecht) und *Gubelt*, Art. 12, Rdnr. 1 sowie grds. I v. *Münch*, Art. 1-19 Vorb, Rdnr. 16-20.

25 *Palandt/Diederichsen*, 48. Aufl., § 1353, Rdnr. 2 b bb.

26 *Röhl*, DStZ/A 1967, 164 (165); *Behrens*, Probleme bei der Anwendung des deutschen Einkommensteuerrechts auf die Personengruppe der ausländischen Arbeitnehmer, dargestellt am Beispiel der Mehraufwendungen aus Anlaß einer doppelten Haushaltsführung (Bonner Diss.), 123, 124.

27 BFH, Urteil vom 2. und Urteile vom 6. 9. 1977, BStBl. II 1978, 26, 31 u. 32 = FR 1978, 124 = StRK EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 Ziff. 5 (ab 1967) R. 18 u. R. 19, StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 3.

gen würden. Nach Fristablauf sollte der Steuerpflichtige die Unzumutbarkeit des Umzugs beweisen. Dieser Versuch, die bis 1966 praktizierte Zumutbarkeitsrechtsprechung zu restaurieren<sup>28</sup>, wurde jedoch durch Nichtanwendungserlasse<sup>29</sup> und die Gesetzesänderung von 1979<sup>30</sup> vereitelt.

Eine mit einer zweijährigen Vermutungsfrist gekoppelte Zumutbarkeitsprüfung wird heute nur noch bei ledigen Arbeitnehmern praktiziert, welche, ohne die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu erfüllen, zwei Haushalte führen (z. B. Zeitsoldaten) und die Mehraufwendungen über § 9 Abs. 1 S. 1 EStG geltend machen<sup>31</sup>.

#### IV. Systembruch

Das teleologisch-historische Fundament des Werbungskostenabzugs wegen einer dHf läßt sich also stichwortartig mit „Billigkeitsregelung“<sup>32</sup>, „Verringerung des Zugangs von Gastarbeiterfamilien“ und „Mobilitätsförderung“<sup>33</sup> skizzieren. Weil diese Regelung sowohl die private als auch die berufliche Motivation des Steuerpflichtigen beeinflussen soll und kann, war der Streit um die systematische Stellung des § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG vorprogrammiert. Im Hintergrund steht dabei die Frage nach der Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG<sup>34</sup>.

Zwischen den Meinungspolen des Systembruchs<sup>35</sup> und der Systemkonformität<sup>36</sup> vertritt der BFH<sup>37</sup> die differenzierende Auffassung, daß in der Phase der Begründung die Vereinbarkeit mit dem System zu bejahen und ab der Phase der Beibehaltung das Veranlassungsprinzip durchbrochen sei.

Der Konflikt soll hier unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des BFH dargestellt werden.

Danach bildet § 9 Abs. 1 S. 1 EStG eine abschließende Regelung. Die §§ 9 Abs. 1 Nr. 1–7<sup>38</sup> und 12 Nr. 1 S. 2 EStG<sup>39</sup> haben demgegenüber nur typisierenden Charakter. Die Mehraufwendungen für eine dHf sind gemäß § 9 Abs. 1 S. 3 EStG „auch Werbungskosten“<sup>40</sup>. Sie

müssen daher beruflich veranlaßt sein<sup>41</sup>. Dies setzt voraus, daß objektiv ein Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufs gemacht werden<sup>42</sup>. Keine Werbungskosten i. S. d. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG, sondern Aufwendungen für die Lebensführung i. S. d. § 12 Nr. 1 S. 2 EStG liegen demgegenüber vor, wenn zugleich eine wesentliche private Mitveranlassung (Mischausgaben) besteht und sich der beruflich veranlaßte Aufwendungsanteil nicht anhand objektiver Merkmale exakt und leicht nachprüfbar davon trennen läßt<sup>43</sup>.

Die Aufwendungen für eine dHf sind durch die Tätigkeit am Beschäftigungsort beruflich und durch die Aufrechterhaltung des Familienhaushalts zugleich regelmäßig wesentlich privat verursacht. Die Aufwendungen für Ernährung und Wohnung am Beschäftigungsort stehen in objektivem Zusammenhang mit der Sicherung der beruflichen und privaten Existenz<sup>44</sup>. Aufgrund dieser Doppelkausalität handelt es sich bei den Aufwendungen für eine dHf nach beinahe einhelliger Auffassung um Mischausgaben<sup>45</sup>.

Eine Aufteilung zur Ermittlung des ausschließlich beruflich veranlaßten „Mehr“-aufwands ist nicht möglich<sup>46</sup>. Es gibt keine objektiv leicht nachprüfaren Kriterien, welche es z. B. gestatten würden, die am Beschäftigungsort gemietete Wohnfläche in beruflich und privat veranlaßte Quadratmeter aufzuteilen oder den beruflich veranlaßten Teil der gleichzeitig privat veranlaßten Familienheimfahrten zu quantifizieren<sup>47</sup>.

*Drenseck*<sup>48</sup> erklärt demgegenüber neuerdings die Wahl des Wohnorts zu einem „steuerrechtlich neutralen Nullzustand“<sup>49</sup> und gelangt so zur These der Systemkonformität des § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Die Mehraufwendungen für eine dHf seien nahezu ausschließlich beruflich veranlaßt. Diese Wertung basiert auf einem im Rahmen des § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG entwickelten Gedanken: Der Steuerpflichtige wohne grundsätzlich (Ausn. z. B. Hausver-

28 *Herrmann/Heuer/Raupach* § 3 EStG, Anm. 213 c; *Benne*, BB 1978, 860.

29 BdF, Erlaß vom 10. 2. 1978, BStBl. I 1978, 87; BdF, Erlaß vom 10. 10. 1978, BStBl. I 1978, 417 = FR 1978, 535.

30 S. o. FN 5 und 6.

31 Arg. aus Art. 3 Abs. 1 GG; vgl. v. *Bornhaupt* in *Kirchhof/Söhn*, § 9, Rdnr. G 260–273, 290–294.

32 S. o. III.

33 S. o. I.

34 *Kröger*, DStR 1979, 400 (404). Vgl. allgem. zur Bedeutung des Systembruchs als Indiz für einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz: BVerfGE 9, 20 (28); 30, 250 (270 ff.); 34, 103 (115); *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl., 23, 43 ff., 108.

35 *Tipke*, StuW 1975, 152 (155); *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/88, S. 335–338; *Röhl*, DStZ/A 1967, 164; *Giloy*, DStZ/A 1975, 440 (441).

36 *Söhn*, StuW 1983, 193 (203) und FR 1984, 26 (27); *Schmidt/Drenseck*, 7. Aufl., EStG § 9 Anm. 9 a, e und § 12 Anm. 3; *Drenseck*, DB 1987, 2483 (2485); *Prinz* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 9, Anm. 477 u. 489; *Schuhmann*, BB 1980, 983 (987).

37 S. o. FN 26; BFH, BStBl. II 1982, 297 (301) = FR 1982, 204 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 7; BFH, Urt. vom 19. 4. 1985 – VI R 5/82, n. v.; v. *Bornhaupt*, in *Kirchhof/Söhn*, § 9, Rdnr. G 2, 3 und 5; *Kröger*, DStR 1979, 400 (404).

38 BFH, BStBl. II 1975, 607 (608) = FR 1975 327 = StRK EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 Ziff. 5 (ab 1967) R. 10; BFH, BStBl. II 1972, 152 = StRK EStG (bis 1974) § 9 Sätze 1 und 2 R. 404.

39 BFH GrS, BStBl. II 1971, 17 (19) = StRK EStG (bis 1974) § 4 BetrAusg. R. 71; vgl. a. BFH GrS, BStBl. II 1979, 213 (216) = FR 1979, 204 = StRK EStG (bis 1974) § 4 BetrAusg. R. 178 und BFH, BStBl. II 1981, 131 = StRK EStG 1975 § 19 WK R. 4.

40 Zu dem bei allen Einkunftsarten möglichen Abzug vgl. § 9 Abs. 3 EStG; *Schmidt/Heinicke*, EStG § 4 Anm. 99 Stichwort: Doppelte Haushaltsführung.

41 Nicht hingegen ist die Prüfung auf den „Anlaß“ der dHf beschränkt. St. Rspr.: BFH, BB 1979, 356 = StRK EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 Ziff. 5 (ab 1967) R. 21; BFH, BStBl. II 1980, 512 (513) = FR 1980, 546 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 16; BFH, BStBl. II 1982, 297 (299, linke Spalte) = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5. R. 7. Ebenso die hM im Schrifttum: *Tipke*, StuW 1979, 196, Fn. 12; *Prinz* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 9, Anm. 485 u. 489; *Kröger*, DStR 1979, 400.

42 BFH, BStBl. II 1981, 131 (132) = StRK EStG 1975 § 19 WK R. 4 und 368 (369) = StRK EStG (bis 1974) § 9 Sätze 1 u. 2 R. 520 und 735 (736) = StRK EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 Ziff. 6 (ab 1967) R. 8; BFH BStBl. II 1982, 442 = FR 1982, 387 = StRK EStG 1975 § 19 WK R. 17. Zur Diskussion um den Veranlassungsbegriff vgl. *Schmidt/Drenseck*, § 9 Anm. 2 d mwN.

43 BFH GrS, BStBl. II 1971, 17 (20/21) = StRK EStG (bis 1974) § 4 BetrAusg. R. 71; BFH, BStBl. II 1979, 213 (216) = StRK EStG (bis 1974) § 4 BetrAusg. R. 178; BFH, BStBl. II 1981, 131 (132/133) = StRK EStG 1975 § 19 WK R. 4. A. A. die hM in der Lit., welche eine Aufteilung auch im Wege der griffweisen Schätzung nach § 162 AO für geboten erachtet: *Schmidt/Drenseck*, EStG § 12 Anm. 6 mwN.

44 BFH, BStBl. II 1981, 800 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 R. 6; *Söhn*, StuW 1983, 193 (198).

45 St. Rspr.: BFH, BStBl. II 1975, 606 (608) = FR 1975, 327 = StRK EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 Ziff. 5 (ab 1967) R. 10; BFH, BStBl. II 1978, 26 (28) = FR 1978, 124 = StRK EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 Ziff. 5 (ab 1967) R. 18; BFH-Urteil vom 19. 4. 1985 – VI R 5/82, n. v. H. M.: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl., S. 264; *Wassermeyer*, StuW 1981, 245 (246); *Kröger*, DStR 1979, 400 (401).

46 Von den Befürwortern einer Schätzung (s. o. FN 43) negiert die Teilbarkeit ausdrücklich *Söhn*, StuW 1983, 193 (199 ff.).

47 *Offertaus*, BB 1979, 667 (668).

48 S. o. FN 36 unter Aufgabe der gegenteiligen, bis zur 4. Aufl. (§ 12 Anm. 3) vertretenen Ansicht.

49 DB 1987, 2483 (2485).

walter) nicht an seiner Arbeitsstätte, so daß die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz zwangsläufig entstünden und somit dem Grunde nach nahezu ausschließlich beruflich veranlaßt seien<sup>50</sup>.

Dieses Argument kann nicht überzeugen. Es ließe sich in die gleichfalls fehlengewichtete Wertung umkehren, die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien nahezu ausschließlich privat veranlaßt, weil der Steuerpflichtige zwangsläufig privat wohnen müsse<sup>51</sup>.

Vor allem sind die Sachverhalte nicht vergleichbar<sup>52</sup>: Eine dHf ist atypisch<sup>53</sup>, teurer<sup>54</sup> und u. U. ehe- und familienschädlich<sup>55</sup>. Die Veranlassung der Mehraufwendungen wäre wegen der größeren Komplexität des Motiv- und Ursachengeflechts kaum überprüfbar<sup>56</sup>. Dennoch werden die Aufwendungen relativ großzügig anerkannt<sup>53</sup>. Die größere Gefahr eines Mißbrauchs ist die notwendige Folge.

Auf dem Boden der BFH-Rechtsprechung sind die Mehraufwendungen für eine dHf weder in der Phase der Begründung noch in der Phase der Beibehaltung Werbungskosten i. S. v. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG<sup>57</sup>. Es sind tatbestandlich Aufwendungen für die Lebensführung i. S. v. § 12 Nr. 1 S. 2 EStG, so daß § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG als *lex specialis* die Anwendung des Aufteilungsverbots verhindert<sup>58</sup>. Der VI. Senat des BFH vertritt mit zurückhaltenden Formulierungen den gleichen Standpunkt<sup>59</sup>. Im Ergebnis kann somit nur ein Systembruch bejaht werden.

Die differenzierende Auffassung des BFH und die These von der systematischen Folgerichtigkeit implizieren vielmehr die Prämisse, daß § 9 Abs. 1 S. 1 EStG keine „abschließende“ Regelung ist<sup>60</sup>. Insoweit liegt eine Berufung auf die zahlreichen Durchbrechungen des Systems (z. B. §§ 9 Abs. 1 Nr. 4 und 6; 9 Abs. IV; 22 Nr. 3 S. 3; 4 Abs. V EStG)<sup>61</sup> nahe<sup>62</sup>. Die dadurch geschaffene „Gestaltungsfreiheit“ des Gesetzgebers<sup>63</sup> besteht aber nur

innerhalb der Grenzen des Art. 3 Abs. 1 GG. „Systemkonformität“ kann in diesem Zusammenhang dann nur „sachlich gerechtfertigte Ungleichbehandlung“ bedeuten. Je intensiver der Systembruch, desto höher sind die an eine sachliche Rechtfertigung zu stellenden Anforderungen<sup>64</sup>. Anhand der umstrittenen Veranlassungsprüfung ist daher zunächst der Umfang festzustellen, in welchen Lebensführungskosten in den abzugsfähigen Bereich verlagert werden können.

## V. Die „Veranlassungsprüfung“ bei § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG

### 1. In der Begründungsphase

Nach der Rechtsprechung und hM soll die berufliche Veranlassung der Mehraufwendungen für eine dHf geprüft werden<sup>41</sup>. Um das dabei eintretende Ergebnis „untrennbare Mischausgaben“ zu vermeiden, beschränkt § 9 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG den Prüfungsumfang und verlangt lediglich eine „aus beruflichem Anlaß begründete doppelte Haushaltsführung“. Darin ist die gesetzgeberische Wertung der Unwesentlichkeit der privaten Mitveranlassung enthalten<sup>65</sup>.

Rechtsprechung und Verwaltung prüfen daher nur die Umstände, welche zur Errichtung des zweiten Haushalts geführt haben<sup>66</sup>. Die Gründe für die Beibehaltung des ersten Haushalts sind „zu vernachlässigen“<sup>67</sup>. Ist die Errichtung des zweiten Haushalts durch einen Arbeitsplatzwechsel, erstmaligen Stellungsantritt oder eine Versetzung nahezu ausschließlich beruflich veranlaßt, so wird dieses Prüfungsergebnis ohne weiteren Zwischenschritt auf die Veranlassung der Mehraufwendungen – welche tatsächlich stets wesentlich privat mitveranlaßt sind – übertragen<sup>68</sup>. In der Phase der Begründung wird die von der Rechtsprechung und hM geforderte Prüfung der Veranlassung der Mehraufwendungen also nur zum Schein vollzogen. Die Prüfungspraxis deckt sich vielmehr mit der im Vordringen befindlichen monokausalen Auffassung von *Söhn*, welcher die Veranlassungsprüfung direkt auf die Begründung und Beibehaltung des zweiten Haushalts beschränken will. Diese müßten so gut wie ausschließlich beruflich veranlaßt sein<sup>69</sup>.

### 2. In der Phase der Beibehaltung

In der Phase der Beibehaltung der dHf findet auch diese rudimentäre Veranlassungsprüfung nicht mehr statt. Ausgangspunkt ist der 1979 angefügte Halbsatz „und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die dHf beibehalten wird“. Unter Berufung auf die systematische Stellung innerhalb von § 9 Abs. 1 S. 3 EStG („Werbungskosten sind auch . . .“) und die Motive des Gesetz-

50 Im Anschluß an *Späth*, DStZ 1985, 537 (538).

51 So im Ansatz *Paus*, DStZ 1985, 282 (283).

52 Vgl. ausführlich *Behrens*, aaO FN 26, 112–116.

53 Typisch i. d. R. für MdB's.

54 Durchschnittlich entstehen im Einzelfall weniger als 900 DM Werbungskosten i. S. d. § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG (ableitbar aus StBA, aaO, FN 15, S. 179). 8 000 DM (s. o. FN 13) Werbungskosten für Fahrten mit dem Pkw zur Arbeitsstätte würden z. B. einer Fahrleistung von insgesamt 44 444 km (0,18 DM) entsprechen.

55 S. o. III.

56 S. u. V.

57 *Söhn*, StuW 1983, 193 (199); *Kröger*, DStR 1979, 400 (401). *Tipke*, StuW 1975, 152 (155) regte daher eine Einordnung unter § 10 Abs. 1 S. 1 EStG an. A. A. *Drenseck*, s. o. FN 36.

58 *J. Lang*, aaO FN 35, S. 335; *Wassermeyer*, StuW 1981, 245 (246, 254); *Söhn*, StuW 1983, 193 (200); *Offerhaus*, BB 1979, 667 (668); *Benne*, BB 1979, 858 (859); *Prinz* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 9, Anm. 477; FG D'dorf, EFG 1980, 334. A. A. *Drenseck* s. o. FN 36.

59 BFH, BStBl. II 1975, 607 (608) = FR 1975, 327 = StRK EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 Ziff. 5 (ab 1967) R. 10. Der Gesetzgeber hat diesen Grundsatz – § 12 Nr. 1 S. 2 EStG – „in § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG . . . durchbrochen“; BFH, BStBl. II 1982, 297 (299) = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 7 „Ausnahmeregelung“; BFH-Urteil vom 19. 4. 1985 – VI R 5/82, n. v.; BFH, BStBl. II 1989, 293 (294) = FR 1989, 172 (173) = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 35 „Ausnahmenvorschrift“.

60 Im Ansatz nur erkennbar bei *Söhn*, FR 1980, 301 (305 ff.) und StuW 1983, 193 (200). A. A. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl., S. 322.

61 BVerfGE 34, 103 (115 ff.) und *Tipke*, Steuerrecht, 11. Aufl., 171 jeweils zu §§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4, 4 Abs. 5, 22 Nr. 3 S. 3 EStG; BFH, BStBl. II 1983, 309 zu § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG; BFH, BStBl. II 1980, 73 (74) = FR 1980, 126 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 6 R. 1 zu § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 EStG.

62 Gegen diese Aufweichung des Systemgedankens *Tipke*, Steuerrecht, 11. Aufl., 171.

63 *Söhn*, FR 1984, 27.

64 BVerfGE 15, 313 (318); 18, 366 (372 ff.); 20, 374 (377); *Gubelt* in: v. *Münch*, GG, Komm., Art. 3, Rdnr. 2.

65 *Tipke*, Steuerrecht, 11. Aufl., 262; *Söhn*, StuW 1983, 193 (198).

66 BFH, BB 1979, 356; BFH, BStBl. II 1982, 297 (298, 299) jeweils rechte Spalte) = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 7 und 323 (324) = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 10; BFH, BStBl. II 1988, 53 (55) = FR 1988, 22 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 21 und 358 = FR 1988, 226 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 24; Schleswig-Holsteinisches FG, EFG 1987, 454. LStR 1987 zu § 9 EStG, A 27 (1).

67 BFH, BStBl. II 1982, 297 (299) = FR 1982, 204 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 7; Hessisches FG, EFG 1981, 126; *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 3, Anm. 213 c.

68 Vgl. z. B. BFH, BStBl. II 1975, 607 (608) = StRK EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 Ziff. 5 (ab 1967) R. 9; BFH, BStBl. II 1979, 520 = FR 1979, 491 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 5.

69 *Söhn*, StuW 1983, 193 (202; 204; 205, Ziff. 6 und 7); ihm folgend: *Schmidt/Drenseck*, § 9 Anm. 9 d und e.

gebers<sup>70</sup> wird er von den Befürwortern der Systemkonformität reduzierend dahingehend ausgelegt, daß Rechtsprechung und Verwaltung nicht mit Vermutungsfristen oder einer Zumutbarkeitsprüfung arbeiten dürfen<sup>71</sup>.

Womit sollen sie aber dann arbeiten? Eine im Bereich untrennbarer Mischausgaben ernsthaft praktizierte Veranlassungsprüfung müßte notwendig eine für alle Beteiligten unangenehme und i. d. R. ineffektive Motivforschung<sup>72</sup> in der Privatsphäre durchlaufen.

Besteht zwischen den beiden Wohnorten in der Lebensqualität kein erheblicher Unterschied, so wird sich der Steuerpflichtige die für die private Lebensführung am Beschäftigungsort vorhandenen Möglichkeiten mit der Zeit erschließen und sie wahrnehmen<sup>73</sup>. Insbesondere in einer Freizeitgesellschaft wird dieser Anpassungsprozeß die auf den Beschäftigungsort bezogenen privaten Veranlassungsmomente auf ein wesentliches Niveau anheben<sup>74</sup>. Dieser Vorgang läßt sich im Masseverfahren nur über eine Zumutbarkeitsprüfung oder eine Vermutungsfrist<sup>75</sup> erfassen.

Die entscheidende Schwäche dieser Auslegung liegt jedoch nicht in ihrer negativen Aussage. Konzentriert man sich auf ihren positiven Gehalt, so müßte auch in der Phase der Beibehaltung irgendeine Art von Veranlassungsprüfung durchgeführt werden. Eine Veranlassungsprüfung ermittelt anhand objektiver Zusammenhänge die subjektiven Gründe für die Aufwendung. Der Werbungskostenabzug wäre also *abhängig* vom Vorliegen bestimmter Gründe. Der Wortlaut („*unabhängig* davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird“) würde so in sein Gegenteil verkehrt.

Damit überschreitet diese Reduktion die Grenze des möglichen Wortsinns. Eine steuerschärfende Auslegung jenseits der Grenze des möglichen Wortsinns ist mit den Prinzipien der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, der Gewaltenteilung und dem Prinzip der Rechtssicherheit nicht vereinbar<sup>76</sup>. Jenseits dieser Grenze ist auch eine verfassungskonforme Auslegung nicht mehr möglich<sup>77</sup>.

In Übereinstimmung mit dem Gesetz überprüft die Verwaltung in der Phase der Beibehaltung lediglich, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen einer dHf i. S. d. § 9 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 EStG weiterhin vorliegen. Sie können z. B. durch einen Umzug der Familie an den Beschäftigungsort<sup>78</sup>, die Gründung einer „Zweitfamilie“ am Beschäftigungsort<sup>79</sup> oder eine Verlegung der Arbeitsstätte an den Familienwohnsitz<sup>80</sup> entfallen. „Unabhängig von den Gründen“ indiziert allein die Tatsache der Beibe-

haltung der dHf das Vorliegen von „Werbungskosten“. Die Gründe selbst werden nicht überprüft<sup>81</sup>. Extreme Fälle können konstruktiv nur über das Tatbestandsmerkmal des Familienhaushalts gelöst werden („... außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, ...“, § 9 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 EStG). Eine „Zweitfamilie“ am Beschäftigungsort<sup>79</sup> – nicht hingegen bereits ein ehewidriges Verhältnis<sup>82</sup> – kann (!) eine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen indizieren und somit zum Fortfall der Haushaltsaufspaltung führen. Wegen des Verbots einer Veranlassungsprüfung ist die Verwaltung bei der Erfassung extremer Fälle praktisch allerdings oft vom entsprechenden Vortrag des Steuerpflichtigen abhängig.

## VI. Sachlich gerechtfertigte Ungleichbehandlung?

Für die Begründungsphase kann die Ausnahme vom Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG sachlich mit sozialen<sup>19</sup> und arbeitsmarktpolitischen<sup>83</sup> Erwägungen sowie unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt werden<sup>84</sup>. Die Verhinderung des Gastarbeiterzuzugs scheidet demgegenüber als sachliche Rechtfertigung aus. Lediglich 13,2% der Ausländer haben ihren Ehepartner nicht in die BRD nachgeholt<sup>8</sup>. Die Entscheidung dieser Ausländer ist auf die Unsicherheiten hinsichtlich der Arbeiterlaubnis und des Arbeitsplatzes, das viel höhere Niveau der Lebenshaltungskosten sowie die Sprach- und sonstigen Anpassungsschwierigkeiten zurückzuführen. Im Vergleich zu diesen eine Trennung begünstigenden Faktoren ist der Werbungskostenabzug für eine dHf ungeeignet, eine zusätzliche Entscheidungsrelevanz zu erlangen. Dies gilt im Hinblick auf die Lebenshaltungskosten vor allem wegen der durch den niedrigen Steuersatz bedingten geringen Entlastungswirkung.

Der sich auf die Phase der Beibehaltung beziehende § 9 Abs. 1 Nr. 5 S. 1, 2. Halbsatz EStG ist hingegen mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar<sup>85</sup>. Er bewirkt, daß Mehraufwendungen für eine aus privaten Gründen beibehaltene dHf als „Werbungskosten“ abzugsfähig sind. Dieses Privileg verletzt das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die dem Gesetzgeber vom Bundesverfassungsgericht bei für den Steuerpflichtigen günstigen Normen gewährte weitgehende Gestaltungsfreiheit<sup>86</sup> dürfte bei diesem tiefen Systembruch mißbraucht worden sein.

81 So ausdrücklich LStR 1987, zu § 9 EStG, A 27 (1), Satz 7; J. Lang, aaO FN 35, S. 338; ders. in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl., S. 264; resignierend v. Bornhaupt in *Kirchhof/Söhn*, § 9, Rdnr. G 80.

82 v. Bornhaupt in *Kirchhof/Söhn*, § 9, Rdnr. G 212 mwN.

83 Vgl. oben I.

84 Zur Notwendigkeit der Rechtfertigung eines Systembruchs durch ein anderes Prinzip (d. h. hier v. a.: Sozialstaatsprinzip) vgl. grds. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl., S. 27, 45, 46; *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 113 u. 116.

85 Vom BVerfG bisher nicht entschieden. Grundlegend und ausführlich: *Behrens*, aaO FN 26, 109–131; J. Lang, aaO FN 35, S. 335–338; ders. in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl., S. 264; *Giloy*, DStZ/A 1975, 440 (442). Zweifel an der Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG äußert *Kröger*, DStR 1979, 400 (404). § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG insgesamt für willkürlich halten: *Tipke*, StuW 1975, 152 (155) und *Röhl*, DStZ/A 1965, 164 (165). – Symptomatisch ist v. a. der Streit um die sog. Wegzugsfälle, vgl. v. Bornhaupt in *Kirchhof/Söhn*, § 9, Rdnr. G 84 u. 225–237, mwN. Je länger der Begründungszeitpunkt zurückliegt, desto unerträglicher wird in diesen Fällen die Nichtanerkennung der Mehraufwendungen. – BFH, BStBl. II 1988, 358 = FR 1988, 226 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 24 und darauf aufbauend BFH, BStBl. II 1989, 94 = FR 1989, 110 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 – R. 33 werden hier allerdings die Gestaltungsphantasie beflügeln.

86 Vgl. BVerfGE 4, 7 (18); 13, 181 (203); 21, 54 (63).

70 S. o. FN 27 bis 30.

71 *Prinz* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 9, Anm. 489; *Schmidt/Drenseck*, § 9 Anm. 9 e; von den Vertretern der differenzierenden Auffassung ebenso *Kröger*, DStR 1979, 400 (404). Im Ergebnis auch BFH v. 30. 9. 1988, FR 1989, 110 (111).

72 v. Bornhaupt, BB 1978, 293 (297); allgem. *Streck* in *Söhn* (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, S. 273.

73 BFH, BStBl. II 1978, 29 = StRK EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 Ziff. 5 (ab 1967) R. 18.

74 An die Kontinuität einer nahezu ausschließlich beruflichen Motivintensität hinsichtlich des Beschäftigungsortes glauben hingegen: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 3 Anm. 213 c; *Benne*, BB 1978, 859.

75 *Behrens*, aaO FN 26, schlägt nach ausführlicher Diskussion dieser Methoden (147 ff.) eine Befristung auf 5 Jahre vor (268).

76 Grds. ausführlich *Tipke*, Steuerrecht, 8. Aufl., 41 ff., 91, 102.

77 *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl., S. 108.

78 FG Düsseldorf, EFG 1987, 502; *Söhn*, StuW 1983, 193 (204).

79 BFH, BStBl. II 1988, 582 (583) = FR 1988, 362 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 26; FG Hamburg, EFG 1985, 173.

80 *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 3, Anm. 213 c.

Die flüchtigen Begründungsversuche erreichen nicht das gehobene Niveau einer sachlich hinreichenden Rechtfertigung<sup>87, 88</sup>.

Hinsichtlich der vom Gesetzgeber verfolgten arbeitsmarkt- und sozialpolitischen Zielrichtung ist das Differenzierungskriterium eines zeitlich unbegrenzten Werbungskostenabzugs für eine dHf ungeeignet<sup>89</sup>. 90 % der Arbeitslosen verfügen über keine bzw. geringe berufliche Qualifikationen<sup>90</sup>. Nicht sie, sondern gegenüber der Arbeitslosigkeit resistente Spitzenverdiener können sich den Luxus<sup>13</sup> einer über mehrere Jahre hinweg aufrechterhaltenen dHf leisten. Nur bei ihnen ergibt sich bedingt durch den höheren Steuersatz ein spürbarer Entlastungseffekt. Es ist nicht nachvollziehbar, welche negative Auswirkung eine zeitliche Begrenzung des Werbungskostenabzugs für den Arbeitsmarkt haben könnte. Bei einer exportabhängigen Wirtschaft trägt die sinnlose Verwendung von Staatsgeldern vielmehr mittelbar zur Erhöhung der Arbeitslosigkeit bei.

Die Gesetzesänderung findet auch keine Stütze in der Ausnahmeregelung des § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Der methodisch ohnehin bedenkliche Analogieschluß scheidet an der Verschiedenheit der Sachverhalte<sup>91</sup>.

### VII. Zusammenfassung

- Nicht die Mehraufwendungen, sondern die Umstände, welche zur Errichtung des zweiten Haushalts am Beschäftigungsort geführt haben, bilden in der Begründungsphase den Bezugspunkt für die Veranlassungsprüfung (s. o. V. 1.).
- In der Phase der Beibehaltung findet keine Veranlassungsprüfung statt. Seit der sprachlich zu weit geratenen und einer verfassungskonformen Reduktion unzugänglichen Gesetzesänderung von 1979 ist die Verwertung der Prüfungsergebnisse, d. h. ein Abstellen auf die Gründe für die Beibehaltung der dHf, verboten. Bereits das Fortbestehen der tatbestandlichen Voraussetzungen einer dHf i. S. d. § 9 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 EStG rechtfertigt den Abzug der Mehraufwendungen als „Werbungskosten“ (s. o. V. 2.).
- Bei diesen geringen Abzugsvoraussetzungen und dem oben (II.) dargestellten Rekrutierungspotential sind Größenordnungen von 500 000 dHf-Fällen und mehr als 1 Milliarde DM Steuermindereinnahmen durchaus denkbar.
- Der zweite Halbsatz des § 9 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG ist ungeeignet, die mit der Ungleichbehandlung verfolgten Ziele zu erreichen (s. o. VI.).
- Der für die Änderung von 1979 entscheidende Motivirrtum des Gesetzgebers liegt in einem viel zu niedri-

gen Ansatz der entsprechenden Steuermindereinnahmen (s. o. I. u. II.).

- Der Gesetzgeber sollte daher den Mut aufbringen, die Gesetzesänderung von 1979 durch eine Befristung des Werbungskostenabzugs auf zwei bis maximal fünf Jahre abzulösen<sup>92</sup>. Er selbst wäre davon nicht betroffen<sup>93</sup>: einem Bundestagsabgeordneten ist aufgrund seiner Tätigkeit an zwei Arbeitsplätzen (Bonn, Wahlkreis) auch nach dem Ablauf der Vermutungsfrist ein Umzug nicht zuzumuten.

## Diskussionsbeitrag

### Aufwendungen eines Steuerberaters für das Wirtschaftsprüferexamen – Ausbildungs- oder Fortbildungskosten?

1. Zu den umstrittenen Themen im Bereich der einkommensteuerlichen Problematiken zählt die Abgrenzung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungskosten. Diese Unterscheidung bei den Aufwendungen für Bildung ist deshalb erforderlich, weil *Fortbildungskosten* uneingeschränkt als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig sind, während für *Ausbildungskosten* die Geltendmachung als Sonderausgaben möglich ist, und zwar beschränkt auf einen Höchstbetrag von 900 DM bzw. 1 200 DM (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Nach dem grundlegenden Urteil des BFH aus dem Jahre 1970 (BStBl. II 1971, 17) ist die Abgrenzung danach vorzunehmen, ob für die Aufwendungen ausschließlich oder weitaus überwiegend berufliche Gründe maßgebend sind (Fortbildungskosten), oder ob private Motive nicht nur von untergeordneter Bedeutung sind, so daß zumindest gemischte Aufwendungen vorliegen, die wegen fehlender objektiver Aufteilungskriterien und des Aufteilungs- und Abzugsverbots des § 12 EStG „nur“ die Geltendmachung als Ausbildungskosten ermöglichen.

2. Gerade im Bereich der steuer- und wirtschaftsberatenden Berufe hat sich ausgehend von diesen Abgrenzungskriterien eine umfangreiche Rechtsprechung entwickelt<sup>1</sup>, die im wesentlichen durch folgende Entwicklung gekennzeichnet ist: Bis vor ca. 3–4 Jahren tendierte die Rechtsprechung – mit wenigen Ausnahmen – einheitlich zu der Ansicht, daß Bildungsaufwendungen im Bereich der steuer- und wirtschaftsberatenden Berufe den Fortbildungskosten zuzuordnen seien. So hat der BFH<sup>2</sup> die Ausgaben zur Vorbereitung und Ablegung der Bilanzbuchhalter- bzw. Steuerbevollmächtigten-Prüfung ebenso uneingeschränkt zum steuerlichen Abzug zugelassen wie die Kosten, die zur Vorbereitung auf das Steuerberaterexamen entstehen<sup>3</sup>. Dieser Auffassung haben sich die Finanzgerichte weitestgehend angeschlossen<sup>4</sup>.

Eine Änderung der Rechtsprechung, insbesondere im Bereich der Finanzgerichte, ist seit etwa 1986 festzustellen, beginnend mit der Entscheidung des HessFG, EFG 1986, 597, wonach Ausgaben eines in einem Büro einer WP- und StB-Gesellschaft tätigen Dipl.-Kfm. für die Teilnahme an einem Lehrgang zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung Ausbildungskosten sind. Zu dem

<sup>87</sup> Vgl. oben IV. a. E.

<sup>88</sup> *Söhn*, *StuW* 1983, 193 (205) hält § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG bereits für sachlich gerechtfertigt, „weil die Vorschrift das rigorose Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ... einschränkt.“ Warum dies gerade bei den Aufwendungen für eine dHf sachgerecht sein soll, wird nicht erkennbar.

<sup>89</sup> Zur fehlenden Eignung hinsichtlich der Verhinderung des Zugangs von Gastarbeiterfamilien s. o. VI. Zur Förderung ehewidrigen- und familienschädlichen Verhaltens s. o. III. Das Vorliegen einer Sozialzwecknorm verneint im Anschluß an *Behrens* auch *Tipke*, *Steuerrecht*, 11. Aufl., 300.

<sup>90</sup> *Stat. Jb* 1988, S. 111, Ziff. 6.10.

<sup>91</sup> S. o. IV.

<sup>92</sup> Vgl. FN 27 und 75.

<sup>93</sup> Betroffenheit würde hingegen die Einführung einer Begrenzung der beruflich bedingten Miet-Mehraufwendungen auslösen. S. o. FN 12 und 53.

<sup>1</sup> Vgl. die Übersicht von *Meier*, *StB* 1987, 103.

<sup>2</sup> HFR 1966, 74; BStBl. II 1969, 433; BStBl. II 1972, 147.

<sup>3</sup> HFR 1965, 507; BStBl. II 1965, 357.

<sup>4</sup> Vgl. FG Kassel EFG 1964, 480 und FG Freiburg EFG 1965, 501 zur StBV-Prüfung sowie FG Nürnberg EFG 1965, 8 zum StB-Examen.