

Seminararbeit

zum

Thema:

**„Die Abzugsfähigkeit der doppelten Haushaltsführung im
Einkommensteuerrecht“**

im

Fach

„Besonderes Steuerrecht“

zum

Seminar

„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. -
Grundlagen und aktuelle Entwicklungen“

Sommersemester 2020

Literaturverzeichnis

- Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon: Hrsg. Alber, Matthias / Arendt, Hendrik / Faber, Stephan / und 17 weitere, Auflage 51. Edition (Stand 01.04.2020), München 2020 (zitiert: Beck/*Verfasser*)
- Birk, Dieter / Desens, Marc / Tappe, Henning (Hrsg.): Steuerrecht, 22. Auflage, Heidelberg 2019
- Blümich, Klaus (Hrsg.): EStG/KStG/GewStG Kommentar mit Nebengesetzen, 151. Ergänzungslieferung, München 2020 (zitiert: Blümich/*Verfasser*)
- Frotscher, Gerrit / Geurts, Matthias (Hrsg.): Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 214. Ergänzungslieferung, München, 2019 (zitiert: Frotscher/Geurts/*Verfasser*)
- Geserich, Stephan: Aktuelle BFH-Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung DStR 2012, 1737ff.
- Geserich, Stephan: Neues zur doppelten Haushaltsführung - Aktuelle BFH-Rechtsprechung zu Stellplatz- und Garagenkosten sowie Mehrgenerationenhaushalt, NWB 20/2013, 1552ff.
- Günther, Karl-Heinz: Kosten einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten in Beiträgen für die Beratungspraxis, EStB 2019 (Heft 05), 183ff.
- Heine, Michael und Trinks, Matthias: Doppelte Haushaltsführung im Mehrgenerationenhaushalt – Finanzielle Beteiligung an der Haushaltsführung, NWB 43/2015, 3156ff.
- Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt: EStG/KStG Kommentar, 286. Ergänzungslieferung, Köln 2018 → (zitiert: H/H/R/*Verfasser*)
- Kanzler, Hans-Joachim / Kraft, Gerhard / Bäuml, Swen / Marx, Franz Jürgen / Hechtner, Frank (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, Herne 2019 (zitiert: K/K/B/M/H/*Verfasser*)
- Kirchhof, Paul (Hrsg.): EStG Kommentar, 19. Auflage, Köln 2020 (zitiert: Kirchhof/*Verfasser*)
- Kirchhof, Paul / Söhn, Hartmut / Mellinghoff, Rudolf: EStG Kommentar, 304. Ergänzungslieferung, Heidelberg 2020 (zitiert: K/S/M/*Verfasser*)
- Klein, Franz (Hrsg.): AO Kommentar, 15. Auflage, München 2020 (zitiert: Klein/*Verfasser*)
- Littmann, Eberhard / Bitz, Horst / Pust, Hartmut (Hrsg.): EStG Kommentar, 141. Ergänzungslieferung, Stuttgart 2020 (zitiert: L/B/P/*Verfasser*)
- Neblung, Susanne: Besuchsaufwendungen an verschiedenen Orten berufstätiger Ehegatten ohne Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung, DStR 29/2007, 1237ff.

III

Sachs, Michael (Hrsg.): Grundgesetz Kommentar, 8. Auflage, München 2018 (zitiert: Sachs/*Verfasser*)

Schmidt, Andy: Das neue lohnsteuerliche Reisekostenrecht -einfacher oder nur anders? Erste Überlegungen aus der Praxis, NWB 24/2015, 1758ff.

Schmidt, Andy: Doppelte Haushaltsführung, <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/513597/> (Abruf vom 20.06.2020)

Schneider, Stephan: Die Reform des Reisekostenrechts: Übereinstimmungen und Abweichungen zur bisherigen BFH-Rechtsprechung, NWB 9/2013, 44ff.

Schönfelder, Wolfgang und Plenker, Jürgen: Doppelte Haushaltsführung, <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/334809/> (Abruf vom 20.06.2020)

Weber-Grellet, Heinrich (Hrsg.): Schmidt Einkommensteuergesetz Kommentar, 39. Auflage, München 2020 (zitiert: Schmidt/*Verfasser*)

Abkürzungsverzeichnis

Doppelte Haushaltsführung	-	dHhf
Steuerpflichtiger	-	Stpfl.
Am angegebenen Ort	-	aaO

Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis	II
Abkürzungsverzeichnis	IV
Seminararbeit	1
A. Einführung und Hinleitung zur Thematik	1
B. Abzugsverbot privater Aufwendungen versus Leistungsfähigkeitsprinzip	2
I. Grundlagen der zwei Prinzipien und ihre Relation zueinander	2
II. Folgen für die Abzugsfähigkeit der doppelten Haushaltsführung	3
C. Die doppelte Haushaltsführung	3
I. Der Begriff und die Anknüpfungspunkte im EStG	3
1. Werbungskosten im Rahmen der Überschusseinkünfte	4
2. Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinneinkünfte	4
3. Ausnahmefall: Sonderausgaben	5
II. Historische Entwicklung des § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG	5
III. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen	7
1. Überblick über die Tatbestandsmerkmale der doppelten Haushaltsführung	7
2. Berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung	7
3. Wohnung am Ort der erster Tätigkeitsstätte	8
a. Der Begriff des „Ortes der ersten Tätigkeitsstätte“	8
b. Wohnen i.S.d. § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG	9
4. Eigener Hausstand außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte	10
a. Allgemeines	10
aa. Innehaben der Wohnung aus eigenem oder abgeleitetem Recht	10
bb. Lebensmittelpunkt außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte	11
cc. Die finanzielle Beteiligung	12
(1) Auffassung der Finanzverwaltung	12
(2) Auffassung der Rechtsprechung	12
(3) Auffassung der Literatur	13
(4) Stellungnahme	13
b. Unterschiedliche Grundsätze für die Annahme einer doppelten Haushaltsführung bei Ehegatten und alleinstehenden Steuerpflichtigen?	14
5. Beendigung der doppelten Haushaltsführung	15
IV. Rechtsfolgenseite: Abzugsfähige Aufwendungen	16

1. Grundsätzliches zum Abzug von Werbungskosten	16
2. Fahrtkosten	16
3. Verpflegungsmehraufwendungen.....	17
4. Unterkunftskosten.....	17
a. Unterkunft im Inland.....	17
b. Unterkunft im Ausland	19
5. Umzugskosten	19
6. Sonstige Aufwendungen.....	19
a. Arbeitszimmer.....	20
b. Einrichtungsgegenstände und Hausrat.....	20
c. Analoge Anwendungen des § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG?.....	20
7. Wahlrecht des Steuerpflichtigen.....	20
D. Ausblick auf offene Rechtsfragen und Probleme	21
E. Reform- und Anpassungsbedarf der Regelungen?	21
I. Tatbestandsmerkmal der finanziellen Beteiligung.....	22
II. Abzugsfähige Aufwendungen abseits des Höchstbetrages von 1.000 €	23
III. Steuerliche Gleichbehandlung von Ehegatten und alleinstehenden Stpfl.	23
F. Fazit	24

Seminararbeit

A. Einführung und Hinleitung zur Thematik

Aufgrund großer Entfernungen zwischen Wohnung und Arbeitsort unterhalten viele Steuerpflichtige (Stpfl.) am Ort der Arbeit eine zweite Wohnung. Infolge dieser auf dem Arbeitsmarkt zunehmend benötigten Flexibilitätsbereitschaft des Stpfl. (vorwiegend der Arbeitnehmer) wurde durch den Gesetzgeber unter dem Schlagwort der „doppelten Haushaltsführung“ (dHhf) im EStG Vergünstigungen aufgenommen, welche die Stpfl. unterstützen sollen, die nicht arbeitstäglich zu ihrer Hauptwohnung zurückkehren.¹ Dies steht jedoch bereits dem Wortlaut nach im Konflikt zur Vorschrift des § 12 Satz 1 Nr. 1 EStG, wonach die Aufwendungen eines Stpfl. für seinen Haushalt grds. den nicht abzugsfähigen Ausgaben zuzuordnen sind. Somit lohnt sich ein genauerer Blick auf die einzelnen Tatbestandsmerkmale und Abzugsmöglichkeiten der sog. „dHhf“. Aufgrund der Anpassung der gesetzlichen Regelungen zur dHhf durch das UntStReiseKG vom 20.2.2013² ab dem Veranlagungszeitraum 2014 bietet sich zudem ein Blick auf die hierdurch aufgeworfenen Rechtsfragen bzw. -probleme an.

Ziel dieser Arbeit ist, einen Überblick über die Tatbestandsmerkmale und Abzugsmöglichkeiten der dHhf zu geben sowie eine Bewertung der Regelungen zur dHhf dahingehend vorzunehmen, ob sich diese bewährt haben oder ob eine erneute Reform der gesetzlichen Regelungen notwendig bzw. angezeigt ist. Hierzu erfolgt zunächst eine kurze Erörterung zur Legitimation der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für eine dHhf. Danach wird auf die Begrifflichkeit der dHhf und deren Einordnung im System des EStG, sowie die historische Entwicklung der Normen eingegangen. Daran schließt sich der Hauptteil der Arbeit an, worin die einzelnen Tatbestandsmerkmale sowie die auf der Rechtsfolgenseite abzugsfähigen Aufwendungen analysiert und die verschiedenen Auffassungen der Finanzverwaltung, Rechtsprechung und Literatur verglichen werden. Anschließend erfolgt eine kurze Darstellung der bestehenden Rechtsfragen, welche derzeit vor dem BFH anhängig sind. Es folgt eine kritische Auseinandersetzung mit den aktuellen gesetzlichen Regelungen und

¹ Schmidt: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 1, NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020.

² Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285.

deren Handhabung in der Praxis. Zum Abschluss wird in einem Fazit festgestellt, ob das vorgegebene Ziel erreicht worden ist.

B. Abzugsverbot privater Aufwendungen versus Leistungsfähigkeitsprinzip

I. Grundlagen der zwei Prinzipien und ihre Relation zueinander

Aus § 12 Nr. 1 EStG resultiert dem Wortlaut nach ein generelles Abzugsverbot für die Kosten der sog. privaten Lebensführung, die der Stpfl. für sich oder seine Familie aufwendet, sofern nicht die Voraussetzungen einer im Einleitungssatz genannten Ausnahmen greift.³ Dabei ist der § 12 Nr. 1 EStG bei der Einkünfteermittlung aller Einkunftsarten zu beachten.⁴ Dieses Abzugsverbot gilt selbst dann nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG, wenn die Aufwendungen zur Förderung des Berufes des Stpfl. erfolgen.

Demgegenüber beinhaltet das vornehmlich aus Art. 3 GG abgeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip, dass eine Person lediglich mit ihrem disponiblen Einkommen zu einer Steuer herangezogen werden darf.⁵ Auf dem Gebiet der Einkommensteuer wird das Leistungsfähigkeitsprinzip in das subjektive und objektive Nettoprinzip unterteilt, diese Prinzipien sind jedoch nur einfachgesetzlich im EStG und nicht im Art. 3 I GG verankert.⁶ Dadurch verfügt der Gesetzgeber bei deren Ausgestaltung über einen größeren Gestaltungsspielraum.⁷ Nach dem subjektiven Nettoprinzip sollen unvermeidbare Privatausgaben des Stpfl. dessen Steuerlast (z.B. in Form von Sonderausgaben nach § 10 EStG oder außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG) mindern und somit das Existenzminimum sichern.⁸ Indes wird aus dem objektiven Nettoprinzip abgeleitet, dass sämtliche Aufwendungen, die durch eine Einnahmeerzielung des Stpfl. veranlasst sind entweder im Rahmen der Betriebsausgaben oder der Werbungskosten abgezogen werden müssen, so dass der Einkommensteuer nur das Nettoeinkommen unterworfen werden darf.⁹ Folglich handelt es sich bei dem § 12 Nr. 1 EStG nur um eine klarstellende Regelung, dass Aufwendungen, die nicht durch eine Einnahmeerzielung veranlasst sind allenfalls im Rahmen der Sicherung

³ Blümich/*Thürmer*, EStG, § 12 Rn. 1f.

⁴ Ebenda, Rn. 10.

⁵ BVerfGE 61, 319; 82, 60; 93, 121; vgl. Klein/*Gersch*, AO, § 3 Rn. 14.

⁶ Klein/*Gersch*, AO, § 3 Rn. 18.

⁷ BVerfGE 61, 319; 82, 60; 93, 121.

⁸ BFH/NV 14, 1970.

⁹ U.a. BFH vom 04.02.2010 -X R 10/08, BStBl. II 2010, 617.

des persönlichen Existenzminimums berücksichtigt werden können.¹⁰ Dennoch gilt es zu beachten, dass der große Senat des BFH in seinem Beschluss vom 21.9.2009 - GrS 1/06-¹¹ seine bisherige Rechtsprechungslinie zum § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG dahingehend aufgegeben hat, dass diese Vorschrift kein allgemeines Aufteilungsverbot enthalte.¹² Vielmehr muss aus Gründen der Steuergerechtigkeit eine Aufteilung bei sog. gemischt veranlassten Aufwendungen vorgenommen werden, soweit dies tatsächlich möglich ist.¹³

II. Folgen für die Abzugsfähigkeit der doppelten Haushaltsführung

Vor diesem Hintergrund hat sich auch die Diskussion um den steuerlichen Charakter der dHhf in der Literatur entspannt. Nach der herrschenden Meinung stellen die Aufwendungen für eine dHhf sog. gemischte Aufwendungen dar, da diese auch die allgemeine Lebensführung des Stpfl. berühren.¹⁴ Demgegenüber wird die Auffassung vertreten, dass diese Aufwendungen ausschließlich auf einem beruflichen Veranlassungsgrund beruhen und somit die private Lebensführung nicht berühren und mithin keine gemischten Aufwendungen sind.¹⁵ Gleichwohl ist diese Unterscheidung nach der neuen Auffassung des Großen Senats des BFH nicht mehr von Bedeutung, da jedenfalls ein Abzug der Aufwendungen nach § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG (ggf. i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a EStG) ermöglicht wird, soweit die dHhf beruflich bzw. betrieblich veranlasst ist. Seitens des Gesetzgebers wurde somit durch dieses beschränkte Abzugsverbot typisierend eine Grenze zwischen der beruflichen und privaten Veranlassung gezogen.¹⁶ Ein generelles Abzugsverbot besteht für die dHhf somit nicht.

C. Die doppelte Haushaltsführung

I. Der Begriff und die Anknüpfungspunkte im EStG

Nach § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG liegt eine dHhf vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält

¹⁰ BVerfGE BStBl 03, 534; Schmidt/Loschelder, EStG, § 12 Rn. 1.

¹¹ BStBl II 2010, 672.

¹² Vgl. Schmidt/Loschelder, EStG, § 12 Rn. 10; Blümich/Thürmer, EStG, § 12 Rn. 90.

¹³ BFH GrS 1/06 v. 21.9.09, BStBl II 2010, 672.

¹⁴ BVerfG v. 26.9.1988 – 1 BvR 849/88, StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 30; BFH v. 18.3.1988 – VI R 90/84, BStBl 1988 II, 988; K/S/M/Geserich, EStG, § 9 G 3, L/B/P/Zimmer, EStG, § 9 Rn. 1002, Kirchhof/Oertel, EStG, § 9 Rn. 100; Frotscher/Geurts/Lochte, EStG, § 9 Rn. 159.

¹⁵ H/H/R/Bergkemper, EStG, § 9 Rn. 490; vgl. BFH/NV 2015, 17.

¹⁶ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 1057.

und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Diese Norm stellt den zentralen Anknüpfungspunkt der dHhf im Einkommensteuerrecht dar. Infolge des im EStG bestehenden Dualismus der Einkunftsarten, wonach die Einkünfte nach Gewinn- und Überschusseinkünften unterschieden werden (vgl. § 2 II Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG), muss allerdings bei der steuerrechtlichen Würdigung der dHhf -nicht nur begriffsterminologisch- genauer differenziert werden.¹⁷

1. Werbungskosten im Rahmen der Überschusseinkünfte

Im Rahmen der sog. Überschusseinkünfte, welche die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit §§ 2 I Satz 1 Nr. 4, 19 EStG, Einkünfte aus Kapitalvermögen §§ 2 I Satz 1 Nr. 5, 20 EStG, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung §§ 2 I Satz 1 Nr. 6, 21 EStG und die sonstigen Einkünfte §§ 2 I Satz 1 Nr. 7, 22 EStG umfassen, sind die Aufwendungen für eine dHhf als Werbungskosten nach § 2 II Satz 1 Nr. 2 EStG bei der Ermittlung des Überschusses von den Einnahmen (§ 8 EStG) abzuziehen. Dennoch bildet die Berücksichtigung der dHhf im Rahmen der nichtselbständigen Arbeit den Hauptanwendungsfall, allein bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung spielt die dHhf zumindest noch eine geringe Rolle.¹⁸ Sofern der Stpfl. keine höheren Werbungskosten nachweist bzw. geltend macht, ist nach § 9a Satz 1 EStG ein sog. Arbeitnehmer-Pauschbetrag anstelle der tatsächlichen Werbungskosten zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens abzuziehen.¹⁹ Bei dem Hauptanwendungsfall des § 9a Satz 1 Nr. 1 Bst. a EStG beträgt dieser 1.000 €.

2. Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinneinkünfte

Demgegenüber sind die Aufwendungen für eine betriebliche dHhf im Rahmen der sog. Gewinneinkünfte, welche die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft §§ 2 I Satz 1 Nr. 1, 13 EStG, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb §§ 2 I Satz 1 Nr. 2, 15 EStG und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit §§ 2 I Satz 1 Nr. 3, 18 EStG umfassen, als Betriebsausgaben nach § 4 IV EStG bei der Ermittlung des Gewinns nach §§ 2 II Satz 1 Nr. 1, 4ff. EStG grds. abzuziehen. Hierbei ist jedoch die Spezialregelung des § 4 V Satz 1 Nr. 6a EStG zu beachten, welche die Höhe der als Betriebsausgaben abzugsfähigen Aufwendungen auf die nach § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 1 bis 4 EStG (also

¹⁷ Blümich/*Ratschow*, EStG, § 2 Rn. 72.

¹⁸ *Schmidt*: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 2, NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020.

¹⁹ Blümich/*Thürmer*, EStG, § 9a Rn. 4, 17.

nach Werbungskostengrundsätzen) abzugsfähigen Aufwendungen begrenzt.²⁰ Infolge dieses umfassenden Verweises auf die Regelung des § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG gelten die hierin enthaltenen gesetzlichen Definitionen und Tatbestandsmerkmale für den betrieblichen Bereich entsprechend.²¹ Ein zu § 9a EStG vergleichbare Pauschbetrag ist bei der Ermittlung des Gewinns vom EStG nicht vorgesehen, somit können hier lediglich die tatsächlichen Aufwendungen berücksichtigt werden.

3. Ausnahmefall: Sonderausgaben

Allerdings können die Aufwendungen für eine dHhf auch abseits der Einkünfteermittlung ausnahmsweise in Form des beschränkten Sonderausgabenabzuges nach § 10 I Nr. 7 Satz 1 EStG geltend gemacht werden, wenn es sich bei den Aufwendungen weder um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt und diese für die eigene Berufsausbildung geleistet werden.²² Dies wird durch den Verweis des § 10 I Nr. 7 Satz 4 EStG auf die Vorschrift zur dHhf des § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG verdeutlicht. Der wesentliche Unterschied zur Behandlung der Aufwendungen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben besteht bei der Behandlung als Sonderausgabe darin, dass die Aufwendungen nach dem sog. Abflussprinzip lediglich in dem Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden können, in welchem sie geleistet werden, insb. ein Vor- bzw. Rücktrag nach Maßgabe des § 10d EStG auf andere Veranlagungszeiträume ist grds. nicht möglich.²³ Bedeutung besitzt die Vorschrift des § 10 I Nr. 7 EStG hauptsächlich für die Aufwendungen eines Stpfl. für seine Erstausbildung bzw. sein Erststudium, welche nach § 9 VI EStG bzw. § 4 IX EStG vom Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug ausgenommen sind.²⁴

II. Historische Entwicklung des § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG

Für die dHhf stellt, trotz der unterschiedlichen Anknüpfungspunkte im EStG, der § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG die zentrale Norm im Einkommensteuerrecht dar. Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die dHhf wurde mit der Einführung der Nummer 5 in den Werbungskostenkatalog des § 9 I Satz 3 EStG durch das StÄndG vom

²⁰ Blümich/Wied, EStG, § 4 Rn. 830.

²¹ Ebenda.

²² Blümich/Hutter, EStG, § 10 Rn. 370, 392.

²³ Ebenda, Rn. 30, Ausnahme bildet lediglich nach § 10 I Nr. 3 Satz 5 EStG die Vorauszahlung von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen.

²⁴ Vgl. hierzu auch Beschluss des BVerfG vom 19.11.2019 -2 BvL 22/14 u.a., hierin wurde seitens des BVerfG die Verfassungsmäßigkeit der steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten bestätigt.

23.12.1966²⁵ erstmalig gesetzlich geregelt. Bis zu der heute geltenden Fassung des § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG sind die Regelungen zur dHhf öfters angepasst worden.²⁶ So gab es zwischenzeitlich eine Begrenzung des Abzuges von derartigen Mehraufwendungen auf insgesamt zwei Jahre (JStG 1996 vom 11.10.1995)²⁷, mehrere Reformen²⁸ hinsichtlich der Entfernungspauschale sowie zweimal²⁹ die Einfügung eines weiteren Halbsatzes, wonach die Mehraufwendungen unabhängig von den Gründen der Beibehaltung der dHhf abzugsfähig blieben. Durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013³⁰ wurde die Vorschrift des § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG letztmalig umfassender mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2014 geändert. Hierdurch wurde der Satz 3 der Vorschrift neu gefasst, wonach das Vorliegen eines eigenen Hausstandes nunmehr das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraussetzt. Darüber hinaus wurde für das Inland eine Obergrenze für Unterkunftskosten in Höhe von 1.000 € pro Monat eingeführt (§ 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG), Folgeänderungen zu neuen Begrifflichkeiten („erste Tätigkeitsstätte“ statt „regelmäßige Arbeitsstätte“) nachvollzogen, sowie das Merkmal „aus beruflichem Anlass begründet“ durch „beruflich veranlassten“ ersetzt.³¹ Die Intension des Gesetzgebers war hierbei durch die Konkretisierung des Merkmals des eigenen Hausstandes zusätzliche Rechtssicherheit zu schaffen und Arbeitnehmer, die im Haushalt ihrer Eltern unentgeltlich ein Zimmer zur Verfügung gestellt bekommen, vom Abzug auszunehmen.³² Weiterhin sollen durch die Einführung der Höchstbetragsregelung im Inland bisherige Wertungswidersprüche vermieden bzw. aufgelöst werden.³³

²⁵ Steueränderungsgesetz vom 23.12.1966, BGBl. I 1966, 702.

²⁶ Vgl. insb. Darstellungen in H/H/R/Bergkemper, EStG, § 9 Rn. 489; sowie in Blümich/Thürmer, EStG, § 9 Rn. 12ff.

²⁷ Jahressteuergesetz 1996 vom 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250.

²⁸ Vgl. hierzu Gesetz zur Einführung der Entfernungspauschale vom 21.12.2000, BGBl. I 2000, 1918; Steueränderungsgesetz 2003 vom 15.12.2003, BGBl. I 2003, 3076; Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003, BGBl. I 2004, 120; Steueränderungsgesetz 2007 vom 19.07.2006, BGBl. I 2006, 1652; Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale vom 20.04.2009, BGBl. I 2009, 774; sowie letztmalig durch Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21.12.2019, BGBl. I 2019, 2886.

²⁹ Vgl. Gesetz zur Änderung des Entwicklungsländer-Steuergesetzes und des Einkommensteuergesetz vom 21.05.1979, BGBl. I 1979, 558; sowie Steueränderungsgesetz 2003 vom 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2645 -hierdurch wurde die vom JStG 1996 durchgeführte Änderung des Wortlautes wieder abgeschafft und die vorher geltende Regelung wieder eingeführt.

³⁰ Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285.

³¹ H/H/R/Bergkemper, EStG, § 9 Rn. 489.

³² Bundestag-Drucksache 17/10774, 13f.

³³ Ebenda, 13.

III. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

1. Überblick über die Tatbestandsmerkmale der doppelten Haushaltsführung

Für die Anerkennung der notwendigen Mehraufwendungen einer dHhf ist es nach § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG zunächst erforderlich, dass diese beruflich veranlasst ist. Darüber hinaus muss der Arbeitnehmer nach § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhalten und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnen.³⁴ Seitens des Bundesministeriums der Finanzen wurde in einem Schreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 01.01.2014³⁵ umfassend zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen der dHhf Stellung genommen.³⁶ Darüber hinaus wurden diese entwickelten Grundsätze auch in den Lohnsteuerrichtlinien unter R 9.11 LStR 2015 aufgenommen. Den Steuerrichtlinien kommt eine hohe praktische Bedeutung zu, obgleich sie lediglich für die Finanzverwaltung bindend sind.³⁷ Gleichwohl werden auch in der Literatur unterschiedliche Auffassungen zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen vertreten, die nun folgend mit dargestellt werden.

2. Berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung

Mit der Änderung des Wortlautes des § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG (vgl. C. II.) hat der Gesetzgeber eine Anpassung des Wortlautes an die Rechtsprechung des BFH vorgenommen.³⁸ Es kommt somit maßgebend darauf an, ob die dHhf durch die Erwerbstätigkeit des Stpfl. veranlasst ist.³⁹ Dabei ist nun allein ausschlaggebend, ob die Einrichtung der dHhf aus beruflichem Anlass erfolgt.⁴⁰ Voraussetzung hierfür ist das Bestehen eines objektiven Zusammenhangs mit der auf die Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit.⁴¹ Demgegenüber stellt die subjektive Absicht des Stpfl. kein notwendiges Merkmal dar, so dass es nicht darauf ankommt, ob der Stpfl. freiwillig oder unfreiwillig die dHhf begründet.⁴² In der Praxis wird eine berufliche Veranlassung grds. angenommen, wenn der Stpfl. die Zweitwohnung aufgrund der Begründung eines Arbeitsverhältnisses, den Wechsel des Arbeitgebers oder einer Verset-

³⁴ Vgl. u.a. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 774.

³⁵ BMF vom 24.10.2014 – IV C 5 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412.

³⁶ Ebenda, insb. Rn. 1, 99 bis 109.

³⁷ Sachs/Siekmann, GG, Art. 108 Rn. 43.

³⁸ Blümich/Thürmer, EStG, § 9 Rn. 372.

³⁹ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 1046.

⁴⁰ BFH vom 28.03.2012 -VI R 25/11, BStBl. II 2012, 831.

⁴¹ BFH vom 28.11.1980 -VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368.

⁴² Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 1049.

zung an einen anderen Beschäftigungsort begründet.⁴³ Problematisch scheinen die Fälle, bei denen eine dHhf durch den Wegzug eines Stpfl. aus privaten Gründen entsteht (z.B. zur Begründung eines gemeinsamen Hausstandes mit dem Ehepartner). Nach überwiegender Auffassung ist in diesen sog. „Wegzugsfällen“ allein die isolierte Betrachtung maßgebend, ob die Gründung der Zweitwohnung beruflich veranlasst ist.⁴⁴ Die Tatsache, dass für den Wegzug private Motive des Stpfl. ausschlaggebend waren spielen dabei keine Rolle, da die Wohnung am Beschäftigungsort aufgrund der Erwerbstätigkeit des Stpfl. beibehalten wird, die Motive für den Wegzug treten somit zurück.⁴⁵

3. Wohnung am Ort der erster Tätigkeitsstätte

Zudem muss der Stpfl. nach § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG über eine Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte verfügen. Dieses Merkmal dient der Abgrenzung zur sog. „Auswärtstätigkeit“, da der Abzug der Aufwendungen für eine dHhf ausgeschlossen ist, sobald es sich bei dem Beschäftigungsort nicht um die erste Tätigkeitsstätte des Stpfl. handelt.⁴⁶

a. Der Begriff des „Ortes der ersten Tätigkeitsstätte“

Die „erste Tätigkeitsstätte“ ist im § 9 IV Satz 1 EStG legaldefiniert, danach ist die erste Tätigkeitsstätte die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitnehmers [...], der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Dabei wird nach § 9 IV Satz 2 EStG die Zuordnung i.S.d. Satzes 1 durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Von einer dauerhaften Zuordnung ist nach § 9 IV Satz 3 EStG insb. auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll. Gleichwohl sieht das Gesetz nach § 9 IV Satz 4, 6 bis 8 EStG Regelungen zur Bestimmung

⁴³ *Schmidt*: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 20, NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020; *Schönfelder* und *Plenker*: Doppelte Haushaltsführung, NWB Dokument 334809, Abruf vom 20.06.2020; *Blümich/Thürmer*, EStG, § 9 Rn. 367; ebenso die Finanzverwaltung R 9.11 II Satz 1 LStR 2015.

⁴⁴ *H/H/R/Bergkemper*, EStG, § 9 Rn. 491; *Frotscher/Geurts/Lochte*, EStG, § 9 Rn. 191; *Blümich/Thürmer*, EStG, § 9 Rn. 371; *Schönfelder* und *Plenker*: Doppelte Haushaltsführung, NWB Dokument 334809, Abruf vom 20.06.2020; ebenso Finanzverwaltung R 9.11 II Satz 5 LStR 2015.

⁴⁵ *H/H/R/Bergkemper*, EStG, § 9 Rn. 491. *Frotscher/Geurts/Lochte*, EStG, § 9 Rn. 191.

⁴⁶ *Schönfelder* und *Plenker*: Doppelte Haushaltsführung, NWB Dokument 334809, Abruf vom 20.06.2020; andere Auffassung *Schmidt*: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 19, NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020, hiernach handelt es sich bei der Abgrenzung zur Auswärtstätigkeit um ein separates ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal.

der ersten Tätigkeitsstätte vor, wenn eine Bestimmung nach den Sätzen 2 und 3 nicht möglich ist. Jedenfalls verfügt jeder Arbeitnehmer nach § 9 IV Satz 5 EStG nur über eine erste Tätigkeitsstätte. Im Rahmen einer Auswärtstätigkeit (die den Anwendungsbereich der dHhf nicht eröffnet), wird der Stpfl. außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte tätig.

Der Begriff des „Ortes der ersten Tätigkeitsstätte“ ist jedoch weit auszulegen.⁴⁷ Hiervon sind grds. die politische Gemeinde, in welcher sich die erste Tätigkeitsstätte befindet, sowie ihr Einzugsbereich umfasst.⁴⁸ Dabei darf der Ort grds. nicht mit dem Ort übereinstimmen, an welchem sich der Haupthausstand des Stpfl. befindet.⁴⁹ Hierbei sind jedoch Ausnahmen denkbar, so ist insb. auch der Sonderfall einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort in Großstädten bereits durch die Rechtsprechung akzeptiert worden.⁵⁰ Die Literatur teilt überwiegend diese Auffassung, da das Gesetz keine Mindestentfernung zwischen dem Haupthaushalt und der Zweitwohnung vorsieht.⁵¹ Allerdings muss in derartigen Konstellationen ein tägliches Fahren für den Stpfl. (z.B. aufgrund von langen Wartezeiten aufgrund von Baustellen oder Staus) nicht zumutbar erscheinen, so dass eine verschärfte Prüfung der beruflichen Veranlassung unter Berücksichtigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalles erfolgen muss.⁵² Eine derartige Unzumutbarkeit wird dabei überwiegend angenommen, wenn der Stpfl. für die Bewältigung der Fahrstrecke über eine Stunde pro Strecke benötigt.⁵³

b. Wohnen i.S.d. § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG

Für ein „Wohnen“ i.S.d. § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG muss dem Stpfl. eine Unterkunft für eine gewisse Dauer zur Verfügung stehen, die er ständig nutzen kann.⁵⁴ Hierbei spielt es keine Rolle, wie oft der Stpfl. tatsächlich in dieser Unterkunft übernachtet.⁵⁵ Dabei werden an die Unterkunft keine gesteigerten Voraussetzungen ge-

⁴⁷ Blümich/*Thürmer*, EStG, § 9 Rn. 360.

⁴⁸ BFH vom 24.05.2007 -VI R 47/03, BStBl. II 2007, 609; BFH vom 16.11.2017 -VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404.

⁴⁹ BFH vom 21.01.1972 -VI R 95/71, BStBl. II 1972, 262.

⁵⁰ Vgl. BFH vom 16.11.2017 -VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404.

⁵¹ K/S/M/*Geserich*, EStG, § 9 Rn. G 60.

⁵² *Geserich*, DStR 2012, 1741.

⁵³ Blümich/*Thürmer*, EStG § 9 Rn. 360; Schmidt/*Krüger*, EStG, § 9 Rn. 229; *Geserich*, DStR 2012, 1740.

⁵⁴ BFH vom 05.08.2004 -VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074.

⁵⁵ BFH vom 09.06.1988 -VI R 85/85, BStBl. II 1988, 990; BMF vom 24.10.2014, am angegebenen Ort (aaO), Rn. 99.

knüpft, so kommt hierfür eine u.a. eine Mietwohnung, ein möbliertes Zimmer und sogar eine Gemeinschaftsunterkunft innerhalb einer Wohngemeinschaft in Betracht.⁵⁶ Demgegenüber reicht das Übernachten in wechselnden Hotels oder in einem mitgeführten Wohnmobil nicht aus.⁵⁷ Darüber hinaus ist es unerheblich, auf welchem Rechtsverhältnis die Erlangung der Verfügungsgewalt des Stpfl. über die Unterkunft beruht, ob er also z.B. zur Miete in der Unterkunft wohnt oder aber z.B. Eigentümer der Unterkunft ist.⁵⁸

4. Eigener Hausstand außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte

a. Allgemeines

Dem Tatbestandsmerkmal des eigenen Hausstandes außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte kommt durch die Konkretisierung des Gesetzgebers aufgrund des § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2014⁵⁹ eine besondere Bedeutung zu. Zudem ist fraglich, ob für die Annahme eines eigenen Hausstandes zwischen der Behandlung von ledigen Stpfl. und verheirateten Stpfl. unterschiedliche Grundsätze anzuwenden sind.⁶⁰

aa. Innehaben der Wohnung aus eigenem oder abgeleitetem Recht

Zunächst ist erforderlich, dass der Stpfl. die Wohnung aus eigenem Recht oder abgeleitetem Recht inne hat.⁶¹ Dies ist der Fall, wenn die Wohnung dem Stpfl. aus objektiver Sicht jederzeit zur Verfügung steht.⁶² Darüber hinaus tritt die subjektive Bestimmung der Wohnung zum jederzeitigen Wohnaufenthalt hinzu.⁶³ Jedoch knüpft der Wohnungsbegriff hierbei nicht an das Bewertungsrecht an, so dass eine Wohnung auch angenommen werden kann, wenn diese nicht über eine eigene Küche verfügt.⁶⁴

⁵⁶ Vgl. u.a. BFH vom 28.03.2012 -VI R 25/11, BStBl. II 2012, 831; Blümich/*Thürmer*, EStG, § 9 Rn. 362.

⁵⁷ Vgl. FG Münster vom 21.11.1997 -11 K 3585/96, EFG 1998, 444; vgl. FG Hessen vom 14.04.1988 -IX 267/81, EFG 1988, 517; Blümich/*Thürmer*, EStG, § 9 Rn. 362.

⁵⁸ Frotscher/*Geurts/Lochte*, EStG, § 9 Rn. 185.

⁵⁹ Vgl. Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285.

⁶⁰ Vgl. u.a. Blümich/*Thürmer*, EStG Rn. 340ff.; Frotscher/*Geurts/Lochte*, EStG, § 9 Rn. 178ff.; *Schmidt*: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 57ff., NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020

⁶¹ BFH vom 12.09.2000 -VI R 165/97, BStBl. II 2001, 29.

⁶² *Schmidt*: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 51, NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020.

⁶³ BFH/NV 2014, 1046.

⁶⁴ BFH vom 14.10.2004 -VI R 82/02, BStBl. II 2005, 98; BFH/NV 2010, 411.

bb. Lebensmittelpunkt außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte

Für die Anerkennung der dHhf muss es sich bei dem eigenen Hausstand außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte⁶⁵ darüber hinaus auch um den Lebensmittelpunkt des Stpfl. handeln und der Stpfl. muss persönlich am hauswirtschaftlichen Leben mitwirken.⁶⁶ Ob dies der Fall ist kann nur anhand einer Gesamtwürdigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls festgestellt werden.⁶⁷ Als Indizien sind hierbei vor allem zu berücksichtigen, wie lange sich der Stpfl. an den jeweiligen Wohnungen aufhält, wie die jeweiligen Wohnungen ausgestattet sind, ob sich die Wohnungen hinsichtlich ihrer Größe unterscheiden, sowie die Entfernung die zwischen den beiden Orte besteht.⁶⁸ Zudem ist bei der Würdigung zu beachten, zu welchem Wohnort der Stpfl. die engeren persönlichen Beziehungen unterhält.⁶⁹ Die persönliche Mitwirkung am hauswirtschaftlichen Leben setzt voraus, dass der Stpfl. die Haushaltsführung bestimmt oder zumindest wesentlich mitbestimmt.⁷⁰ Vor allem bei jungen Stpfl., die in den Haushalt ihrer Eltern eingegliedert sind und lediglich ein Zimmer bewohnen, kann in der Regel nicht davon ausgegangen werden, dass diese die Haushaltsführung wesentlich mitbestimmen.⁷¹ Demgegenüber gilt unabhängig vom Eintritt in die Volljährigkeit erst dann eine Regelvermutung für das wesentliche Mitbestimmen der Haushaltsführung, wenn es sich um ältere, wirtschaftlich selbständige, berufstätige Kinder handelt.⁷² Andererseits ist es nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht erforderlich, dass in der Wohnung außerhalb des Beschäftigungsortes während der Abwesenheit des Stpfl. auch ein hauswirtschaftliches Leben herrscht.⁷³ Dies lässt sich auch auf die geänderten Rechtsprechung des BFH zurückführen, wonach es nicht mehr erforderlich ist, dass eine vom Stpfl. abhängige Zurechnungsperson am Ort des eigenen Hausstandes leben muss.⁷⁴ Folglich können somit auch alleinstehende Stpfl. über einen eigenen Hausstand außerhalb des Beschäftigungsortes verfügen und dem Anwendungsbereich des § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG unterfallen.⁷⁵

⁶⁵ Hinsichtlich des Sonderproblems von zwei Wohnungen eines Stpfl. in einer Großstadt siehe C. 3. a.

⁶⁶ Blümich/*Thürmer*, EStG, § 9 Rn. 337; Frotscher/*Geurts/Lochte*, EStG, § 9 Rn. 173.

⁶⁷ U.a. BFH vom 09.08.2007 -VI R 10/06, BStBl. II 2007, 820.

⁶⁸ *Günther*, EStB 2019, 183.

⁶⁹ BFH/NV 2015, 1240.

⁷⁰ BFH/NV 2017, 903.

⁷¹ Vgl. Bundestag-Drucksache 17/10774, 14.

⁷² BFH/NV 2017, 903; Beck/*Heß*, Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Doppelte Haushaltsführung, Rn. 6.

⁷³ LStR 9.11 III Satz 3 LStR 2015.

⁷⁴ BFH vom 05.10.1994 -VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180.

⁷⁵ Blümich/*Thürmer*, EStG, § 9 Rn. 336.

cc. Die finanzielle Beteiligung

Ebenso problematisch wie die Feststellung des Lebensmittelpunktes außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte ist die nach § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 3 2. Halbsatz EStG erforderliche finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung.⁷⁶ Die Intension des Gesetzgebers bestand bei der Einführung dieses Merkmals darin, den Anwendungsbereich der dHhf einzuengen und die Stpfl. von der Vergünstigung auszunehmen, die unentgeltlich am Ort des Lebensmittelpunktes (z.B. bei den Eltern) untergebracht sind.⁷⁷ Allerdings lässt der Wortlaut des § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG vermissen, inwieweit sich der Stpfl. an den Kosten der Lebensführung zu beteiligen hat und inwiefern diese ggü. der Finanzverwaltung glaubhaft zu machen sind.⁷⁸

(1) Auffassung der Finanzverwaltung

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollen Beträge, die lediglich symbolischen Charakter besitzen, als Bagatellbetrag für eine finanzielle Beteiligung nicht ausreichen.⁷⁹ Demgegenüber liegt eine ausreichende finanzielle Beteiligung vor, wenn die Barleistungen des Stpfl. mindestens 10 Prozent der monatlich regelmäßig anfallenden Kosten wie Miete, Mietnebenkosten oder Kosten für Lebensmittel beträgt.⁸⁰ Beteiligt sich der Stpfl. weniger als 10 Prozent an den Kosten der Lebensführung soll jedoch gleichwohl die Möglichkeit für den Stpfl. bestehen eine hinreichende finanzielle Beteiligung auf andere Weise darzulegen.⁸¹ Dabei ist finanzielle Beteiligung jedenfalls darzulegen.⁸²

(2) Auffassung der Rechtsprechung

Nach Auffassung der Rechtsprechung ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn die Zahlungen unregelmäßig geleistet werden oder gar nur eine Einmalzahlung (sogar unabhängig vom Zahlungszeitpunkt) im Veranlagungszeitraum erfolgte.⁸³ Selbst Zahlungen, die außerhalb des für die dHhf zu beurteilenden Veranlagungszeitraumes geleistet worden sind, sollen für die Beurteilung der finanziellen Beteiligung berück-

⁷⁶ *Schmidt*: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 52ff., NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020; *Blümich/Thürmer*, EStG, § 9 Rn. 338.

⁷⁷ Bundestag-Drucksache 17/10774, 14.

⁷⁸ *Geserich*, NWB 20/2013, 1556.

⁷⁹ BMF vom 24.10.2014, aaO, Rn. 100.

⁸⁰ Ebenda.

⁸¹ Ebenda.

⁸² Ebenda.

⁸³ FG Niedersachsen vom 18.09.2019 -9 K 209/18 (derzeit beim BFH anhängig unter Aktenzeichen: VI R 39/19).

sichtigt werden, sofern deren Verursachung im zu beurteilenden Veranlagungszeitraum liegt.⁸⁴ Gleichwohl wird sich der von der Finanzverwaltung gesetzten 10 Prozentgrenze angeschlossen.⁸⁵

(3) Auffassung der Literatur

In der Literatur stößt die Neuregelung zur finanziellen Beteiligung überwiegend auf Kritik.⁸⁶ So sei die Regelung zum einen zu unspezifisch, noch führe sie zu einer Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen, da letztendlich immer irgendwelche Aufwendungen vom Stpfl. geleistet worden sind und selbst Unterhaltsleistungen beim Unterhaltsempfänger als eigene Mittel verstanden werden.⁸⁷ Zudem sei hierdurch die Entwicklungstendenzen der Rechtsprechung des BFH falsch umgesetzt worden, da dieser der finanziellen Beteiligung ebenfalls nur eine Indizwirkung zukommen ließ.⁸⁸ Unabhängig davon werden in der Literatur verschiedenen Auffassungen zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals der finanziellen Beteiligung vertreten. Zum Teil wird vertreten, dass lediglich eine Beteiligung an den Haushaltskosten ausreicht.⁸⁹ Zum anderen sollen auch die Aufwendungen für gemeinsam genutzte Möbel berücksichtigt werden.⁹⁰ Dabei wird jedoch seitens der Literatur die 10 Prozentgrenze der Finanzverwaltung als Bagatellgrenze nicht beanstandet.⁹¹ Allerdings wird auch von der Literatur die Auffassung vertreten, dass nicht allein die regelmäßigen Aufwendungen für die Beurteilung der finanziellen Beteiligung zu berücksichtigen seien, vielmehr müssen auch einmalige oder außergewöhnliche Zahlungen berücksichtigt werden.⁹²

(4) Stellungnahme

Infolge des hohen Gestaltungsspielraumes bei der Wahl des Zeitpunktes sowie der Art und Weise der finanziellen Kostenbeteiligung aufgrund der fehlenden Spezifizierung durch den Gesetzgeber sprechen die besseren Argumente für eine strenge Auslegung des Tatbestandsmerkmals. Aufgrund des zumindest dahingehend klaren

⁸⁴ Ebenda.

⁸⁵ Ebenda.

⁸⁶ Vgl. u.a. *Schneider*, NWB 9/2013, 49; *Schmidt*, NWB 24/2015, 1758; *Heine/Trinks*, NWB 43/2015, 3156.

⁸⁷ *Schneider*, NWB 9/2013, 49.

⁸⁸ Ebenda; *Schmidt*, NWB 24/2015, 1758.

⁸⁹ H/H/R/*Bergkemper*, EStG, § 9 Rn. 497.

⁹⁰ *Heine/Trinks*, NWB 43/2015, 3158.

⁹¹ Vgl. u.a. H/H/R/*Bergkemper*, EStG, § 9 Rn. 497; *Frotscher/Geurts/Lochte*, EStG, § 9 Rn. 176; *Heine/Trinks*, NWB 43/2015, 3158.

⁹² H/H/R/*Bergkemper*, EStG, § 9 Rn. 497; *Frotscher/Geurts/Lochte*, EStG, § 9 Rn. 176.

Wortlauts des § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG sowie der eindeutigen Intension des Gesetzgebers führt jedoch an einer Prüfung der finanziellen Beteiligung kein Weg vorbei.⁹³ Ein lediglich indizieller Einbezug im Rahmen der Gesamtwürdigung der konkreten Umstände des Einzelfalls ist somit strikt abzulehnen. Vor dem Hintergrund, dass es jedoch auf eine wirtschaftliche Belastung des Stpfl. nicht abschließend ankommt (z.B. bei Verrechnung der anteiligen Kosten des Lebensunterhaltes mit dem Kindergeld) sollte gleichwohl eine schriftliche Vereinbarung der Beteiligten, sowie die Vorlage von Bankunterlagen über den Zahlungsfluss zwischen den Beteiligten zur Glaubhaftmachung der Aufwendungen verlangt werden, um Gestaltungsmissbräuchen entgegen zu wirken.⁹⁴

b. Unterschiedliche Grundsätze für die Annahme einer doppelten Haushaltsführung bei Ehegatten und alleinstehenden Steuerpflichtigen?

Bei verheirateten Stpfl. wird grds. angenommen, dass sich der Lebensmittelpunkt am tatsächlichen Wohnort der Familie befindet, dies gilt nach § 2 VIII EStG ebenso für Lebenspartner.⁹⁵ Auch die Finanzverwaltung geht hiervon aus, sofern der Stpfl. zumindest sechsmal im Kalenderjahr die gemeinsame Wohnung aufgesucht hat.⁹⁶ Auch der Sonderfall, dass zwei Ehegatten über eine gemeinsame Hauptwohnung und eine gemeinsame Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte, welche beide aufgrund ihrer beruflichen Betätigung nutzen führt nicht generell zur Versagung der dHhf, obwohl beide Ehegatten den überwiegenden Teil des Jahres am Beschäftigungsort zusammenleben.⁹⁷

Bei alleinstehenden bzw. ledigen Steuerpflichtigen ging die Rechtsprechung lange davon aus, dass diese ihren Lebensmittelpunkt am Ort der ersten Tätigkeitsstätte haben und somit die Voraussetzungen für die dHhf nicht erfüllen.⁹⁸ Diese Rechtsprechung wurde jedoch zwischenzeitlich aufgegeben.⁹⁹ Folglich muss der Lebensmittelpunkt bei ledigen Stpfl. nach den allgemeinen Grundsätzen erfolgen (siehe auch C.

⁹³ Bundestags-Drucksache 17/10774, 14.

⁹⁴ *Heine/Trinks*, NWB 43/2015, 3159.

⁹⁵ BFH vom 10.11.1978 -VI R 21/76, BStBl. II 1979, 219; Blümich/*Thürmer*, EStG, § 9 Rn. 340.

⁹⁶ R 9.10 I Satz 5 LStR 2015, wobei bei Beschäftigungen im Ausland im Extremfall auch eine Heimfahrt aller zwei Jahre genügt nach R 9.11 III Satz 5 und 6 LStR 2015.

⁹⁷ BFH vom 08.10.14 -VI R 16/14, BStBl. II 2015, 511; BFH/NV 2016, 747.

⁹⁸ BFH vom 18.08.1967 -VI R 334/66, BStBl. III 1967, 780.

⁹⁹ BFH vom 05.10.1994 -VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180.

III. 4. a. aa. Seite 10f.). Hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, dass das Vorhalten einer Wohnung für Besuchszwecke nicht ausreicht, um die Verlagerung des Lebensmittelpunktes zum Ort der ersten Tätigkeitsstätte zu verhindern.¹⁰⁰ Weiterhin kommt dem Aufenthalt der Lebensgefährtin des Stpfl. als Indiz eine große Bedeutung zu.¹⁰¹ Die Vereinfachungsregelungen der Finanzverwaltung (R 9.11 III Satz 5 und 6 LStR 2015) gelten dabei ebenso für ledige Stpfl.

Folglich kann festgehalten werden, dass mittlerweile eine Angleichung der Grundsätze für die Annahme einer dHhf bei Ehegatten und alleinstehenden Stpfl. durch die Rechtsprechung erfolgt ist.¹⁰² Es ist nunmehr auch ledigen Stpfl. möglich eine dHhf i.S.d. § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG zu begründen.¹⁰³ Vor dem Hintergrund, dass zur Prüfung des Lebensmittelpunktes ohnehin auf die konkreten Umstände des Einzelfalles anzustellen ist, ist diese Rechtsprechungsänderung zu begrüßen.

5. Beendigung der doppelten Haushaltsführung

Die dHhf endet, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 1 bis 3 EStG nicht mehr kumulativ vorliegen. Hierbei lassen sich mehrere Konstellationen unterscheiden.¹⁰⁴ Zum einen endet die dHhf, wenn sich der Lebensmittelpunkt des Stpfl. zum Ort der ersten Tätigkeitsstätte verlagert.¹⁰⁵ Jedoch führt ein längerfristiger Aufenthalt der Familie des Stpfl. am Ort der ersten Tätigkeitsstätte des Stpfl. nicht zwangsläufig zur Verlagerung des Lebensmittelpunktes und damit zur Beendigung der dHhf, soweit es sich hierbei lediglich um einen Besuch handelt.¹⁰⁶ Zum anderen endet die dHhf, wenn das aktive Dienstverhältnis des Stpfl. am Ort der ersten Tätigkeitsstätte beendet wird bzw. die dort unterhaltene Unterkunft aufgegeben wird.¹⁰⁷

¹⁰⁰ *Schmidt*: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 72, NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020.

¹⁰¹ FG Hamburg vom 16.10.2001 -VI 148/01, NWB NAAAB-08046.

¹⁰² Frotscher/Geurts/Lochte, EStG, § 9 Rn. 179.

¹⁰³ Blümich/Thürmer, EStG, § 9 Rn. 336.

¹⁰⁴ *Schmidt*: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 77, NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020; Blümich/Thürmer, EStG, § 9 Rn. 380.

¹⁰⁵ *Schmidt*: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 77, NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020; Frotscher/Geurts/Lochte, EStG, § 9 Rn. 202.

¹⁰⁶ BFH vom 19.11.1989 -VI R 27/86, BStBl. II 1990, 308.

¹⁰⁷ *Schmidt*: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 77, NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020; Frotscher/Geurts/Lochte, EStG, § 9 Rn. 202.

IV. Rechtsfolgenseite: Abzugsfähige Aufwendungen

1. Grundsätzliches zum Abzug von Werbungskosten

Werbungskosten sind nach dem sog. Abflussprinzip des § 11 II EStG in dem Kalenderjahr abzusetzen, indem sie geleistet worden sind. Dabei ist der Abzug von Ausgaben als sog. vorweggenommene Werbungskosten auch möglich, wenn diese vor der Erzielung von Einnahmen geleistet wurden, allerdings bereits durch die Erwerbstätigkeit veranlasst sind.¹⁰⁸ Spiegelbildlich ist auch der Abzug von Ausgaben möglich, die nach Beendigung der Einnahmeerzielung geleistet werden, sofern ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der ursprünglichen Erwerbstätigkeit fortbesteht.¹⁰⁹ Darüber hinaus sind auch sog. vergebliche Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen, sofern eine angestrebte Einkünfteerzielungsabsicht dargelegt werden kann, obgleich aus welchen Gründen diese dann doch nicht eingetreten ist.¹¹⁰ Im Rahmen der dHhf ist nach § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG der Abzug der notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten zugelassen. Dieser wird durch § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 4 bis 9 EStG jedoch etwas begrenzt. Darüber hinaus ist ein Werbungskostenabzug ausgeschlossen, soweit der Stpfl. hierfür einen steuerfreien Ersatz (im Falle der dHhf nach § 3 Nr. 13 bzw. 16 EStG) erhält.¹¹¹

2. Fahrtkosten

Abzugsfähig sind zunächst die Fahrtkosten des Stpfl. für die wöchentlichen Familienheimfahrten sowie die tatsächlichen Kosten für die erste und letzte Fahrt zum Ort der ersten Tätigkeitsstätte.¹¹² Im Rahmen der Familienheimfahrten wird der hierdurch entstehende Aufwand durch die sog. Entfernungspauschale abgegolten nach § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 6 EStG, diese beträgt derzeit 0,30 € je Entfernungskilometer. Allerdings wird ab dem Veranlagungszeitraum 2021 durch § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 9 EStG die Entfernungspauschale stufenweise erhöht. Abweichend von der Entfernungspauschale ist jedoch nach § 9 II Satz 2 EStG auch der Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen für die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel möglich. Demgegenüber ist ein Abzug von Aufwendungen ausgeschlossen, wenn seitens des Arbeitgebers im Rahmen des Dienstverhältnisses ein PKW zur privaten Nutzung überlas-

¹⁰⁸ BFH/NV 2008, 2093; Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 1046, 1052.

¹⁰⁹ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 1054.

¹¹⁰ U.a. BFH vom 17.05.2017 -VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073.

¹¹¹ R 9.11 X Satz 2 LStR.

¹¹² Schmidt: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 91ff., NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020; R 9.11 VI LStR 2015.

sen worden ist.¹¹³ Spiegelbildlich erfolgt in einem solchen Fall auch keine Versteuerung des Nutzungsvorteils als Arbeitslohn.¹¹⁴ Uneinigkeit herrscht darüber, ob auch der Fall der sog. umgekehrten Familienheimfahrt als Werbungskosten des Stpfl. abziehbar sind. Diese Konstellation umfasst insb. die Besuchsfahrten des Ehegatten des Stpfl. zum Ort der ersten Tätigkeitsstätte. Nach einer Ansicht ist ein Abzug von Werbungskosten hierfür generell nicht möglich.¹¹⁵ Demgegenüber wird die Auffassung vertreten, dass darauf abgestellt werden muss, aus welchen Gründen der Stpfl. nicht selbst eine Familienheimfahrt vornimmt, so dass ein Abzug von Werbungskosten zulässig ist, wenn der Stpfl. aufgrund beruflicher Umstände den Ort der ersten Tätigkeitsstätte nicht verlassen kann.¹¹⁶

3. Verpflegungsmehraufwendungen

Zudem besteht für den Stpfl. die Möglichkeit den Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten abzuziehen.¹¹⁷ Diese sind in der Vorschrift des § 9 IVa EStG näher geregelt und gelten über § 9 IVa Satz 12 und 13 EStG auch für die dHhf eines Stpfl. Als Vereinfachung wurden durch den Gesetzgeber hierfür zwei Pauschalen ins Gesetz aufgenommen (vgl. § 9 IVa Satz 3 EStG).¹¹⁸ Der Abzug hiervon ist jedenfalls auf einen drei Monatszeitraum nach § 9 IVa Satz 6 EStG begrenzt. Diese Begrenzung ist auch verfassungsgemäß.¹¹⁹

4. Unterkunftskosten

Hinsichtlich der Unterkunftskosten im Rahmen der dHhf ist die steuerrechtliche Beurteilung einer Unterkunft im Inland und einer Unterkunft im Ausland zu unterscheiden.¹²⁰

a. Unterkunft im Inland

Die tatsächlichen Aufwendungen für eine Unterkunft im Inland sind bis zu einem Höchstbetrag von 1.000 € pro Monat zu berücksichtigen nach § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG. Hierzu wird jedoch durch die Finanzverwaltung bereits ermöglicht, dass bei Nichtausschöpfung der 1.000 € im Monat eine Übertragung auf andere Monate im

¹¹³ Beck/Heß, Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Doppelte Haushaltsführung, Rn. 9.

¹¹⁴ BFH vom 28.02.2013 -VI R 33/11, BStBl. II 2013, 629.

¹¹⁵ Blümich/Thürmer, EStG, § 9 Rn. 395; BFH vom 12.07.2017 -VI R 42/15, BStBl. II 2018, 13.

¹¹⁶ Schmidt: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 103f., NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020; Schmidt/Krüger, EStG, § 9 Rn. 251.

¹¹⁷ R 9.11 V Satz 1 Nr. 2, VII LStR 2015.

¹¹⁸ Schmidt: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 106f., NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020.

¹¹⁹ BFH vom 08.07.2010 -VI R 10/08, BStBl. II 2011, 32.

¹²⁰ Blümich/Thürmer, EStG, § 9 Rn. 400ff., R 9.11 VIII LStR 2015.

selben Kalenderjahr möglich sein soll.¹²¹ Hierdurch ist die Regelung eher als Begrenzung auf einen ganzjährigen Höchstbetrag von 12.000 € zu verstehen, als eine strenge monatsgenaue Limitierung auf 1.000 €. Eine Prüfung der Angemessenheit und Notwendigkeit der Unterkunft ist außerdem nicht mehr vorzunehmen.¹²²

Im Einzelnen ist jedoch umstritten, welche Aufwendungen dem Unterkunftshöchstbetrag unterfallen und welche nicht. Nach Auffassung der Finanzverwaltung unterfallen dem Höchstbetrag sämtliche entstehende Aufwendungen (z.B. Miete, Nebenkosten, Rundfunkbeiträge, aber auch Einrichtungsgegenstände und Hausrat), soweit sie vom Stpfl. geleistet werden.¹²³

Entgegen dieser Auffassung wurde seitens der Rechtsprechung entschieden, dass die Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und Hausrat gerade nicht unter die Höchstbetragsregelung für Unterkunftskosten fallen.¹²⁴ Begründet wird diese Auffassung damit, dass die Aufwendungen hierfür nur für deren individuelle Nutzung und gerade nicht für die Nutzung der Unterkunft getätigt wurden.¹²⁵ Dieser Auffassung schließt sich auch die Literatur überwiegend an, obgleich sie teils auch die Aufwendungen für die Pflege der Unterkunft oder den Rundfunkbeitrag als nicht dem Höchstbetrag unterfallend ansieht.¹²⁶

Die besseren Argumente sprechen für die Auffassung der Rechtsprechung. So ist auch im Gesetzesentwurf bei der Aufzählung der maßgebenden Kosten für die Nutzung der Unterkunft nicht auf die Einrichtungsgegenstände bzw. den Hausrat eingegangen worden.¹²⁷ Zudem fallen die Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und den Hausrat nicht rätierlich an, so dass eine unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung im Gegensatz zu den laufenden Kosten (Miete, Nebenkosten, etc.) gerechtfertigt ist.¹²⁸

¹²¹ BMF vom 24.10.2014, aaO, Rn. 105.

¹²² Ebenda, Rn. 102.

¹²³ Ebenda, Rn. 102ff.

¹²⁴ BFH vom 04.04.2019 -VI R 18/17, BStBl. II 2019, 449.

¹²⁵ Ebenda.

¹²⁶ Vgl. u.a. Blümich/*Thürmer*, EStG, § 9 Rn. 402; H/H/R/*Bergkemper*, EStG, § 9 Rn. 498; K/S/M/*Geserich*, EStG, § 9 Rn. G 121, G 122; andere Auffassung u.a. K/K/B/M/H/*Weiss*, EStG, § 9 Rn. 216.

¹²⁷ Bundestag-Drucksache 17/10774, 13f.

¹²⁸ BFH vom 04.04.2019 -VI R 18/17, BStBl. II 2019, 449.

b. Unterkunft im Ausland

Demgegenüber erfolgt bei den Aufwendungen für eine Unterkunft im Ausland eine Prüfung der Angemessenheit und Notwendigkeit dieser Aufwendungen.¹²⁹ Es wird dabei insbesondere auf die Ortsüblichkeit der Miete abgestellt, wie sie für eine der Lage und der Ausstattung nach durchschnittlichen 60 qm Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte vorliegt.¹³⁰ Diese Grenze wurde auch durch den BFH in früherer Rechtsprechung bestätigt.¹³¹ Abzugsfähig sind nur die tatsächlichen Kosten, so dass bei einer Miete unterhalb der Ortsüblichkeit kein fiktiver Aufwand abziehbar ist.¹³² Demgegenüber erfolgt eine Kürzung der als Werbungskosten berücksichtigungsfähigen Aufwendungen auf den ortsüblichen Teil, soweit der Stpfl. mehr aufgewendet hat.¹³³

5. Umzugskosten

Zudem können auch die notwendigen Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen werden, soweit der Umzug beruflich veranlasst ist.¹³⁴ In Betracht kommen diese insbesondere, wenn eine dHhf begründet bzw. aufgelöst wird.¹³⁵ Hierbei können nur die tatsächlichen Aufwendungen berücksichtigt werden.¹³⁶ Allerdings ist zu beachten, dass es sich in den Fällen der Begründung einer dHhf durch Wegverlegung des Lebensmittelpunktes vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte um Kosten der privaten Lebensführung handelt, welche nicht als Werbungskosten berücksichtigungsfähig sind.¹³⁷

6. Sonstige Aufwendungen

Weiterhin kommt auch der Abzug sonstiger Aufwendungen im Rahmen der dHhf in Betracht, aufgrund der Vielzahl von möglichen Aufwendungen soll hier nur kurz auf die in der Praxis relevantesten Fälle eingegangen werden.

¹²⁹ BMF vom 24.10.2014, aaO, Rn. 107.

¹³⁰ Ebenda.

¹³¹ Vgl. u.a. BFH vom 09.08.2007 -VI R 23/05, BStBl. II 2007, 820.

¹³² *Schmidt*: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 134, NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020.

¹³³ Ebenda, Rn. 133, Abruf vom 20.06.2020.

¹³⁴ *Schmidt*: Doppelte Haushaltsführung, Rn. 142, NWB Dokument 513597, Abruf vom 20.06.2020; R 9,11 IX LStR 2015.

¹³⁵ BFH vom 29.04.1992 -VI R 146/89, BStBl. II 1992, 667.

¹³⁶ R 9,11 IX Satz 3 und 3 LStR 2015.

¹³⁷ *Günther*, EStB 2019, 188.

a. Arbeitszimmer

Unterhält der Stpfl. im Rahmen seiner dHhf ein Arbeitszimmer, so können die Aufwendungen, die hieraus resultieren neben den Aufwendungen nach § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG geltend gemacht. Dabei muss jedoch eine genaue Kostenabgrenzung zwischen dHhf und den Aufwendungen für das Arbeitszimmer vorgenommen werden, damit die Aufwendungen nicht mehrfach berücksichtigt werden und auch die besonderen Voraussetzungen des §§ 9 V i.V.m. 4 V Satz 1 Nr. 6b EStG nicht unterlaufen werden.¹³⁸

b. Einrichtungsgegenstände und Hausrat

Wie bereits unter dem Punkt C. IV. 4. a. dargestellt sprechen die besseren Argumente dafür die Aufwendungen des Stpfl. für die Einrichtungsgegenstände und den Hausrat als sonstige Kosten der dHhf zum Werbungskostenabzug abseits der Höchstbetragsregelung von 1.000 € zuzulassen. Handelt es sich bei den angeschafften Wirtschaftsgütern nicht um geringwertige Wirtschaftsgüter i.S.d. § 6 II EStG sind die Anschaffungskosten auf die gewöhnliche Nutzungsdauer nach Maßgabe des § 7 EStG i.V.m. § 9 I Satz 3 Nr. 7 EStG zu verteilen.

c. Analoge Anwendungen des § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG?

Darüber hinaus wird diskutiert, ob auch eine analoge Anwendung des § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG für die Fälle denkbar ist, bei denen beide Ehegatten an verschiedenen Orten aufgrund ihrer Berufstätigkeit an den Orten der ersten Tätigkeitsstätten ihre jeweilige Hauptwohnungen haben.¹³⁹ Begründet wird dies damit, dass ein derartiger Ausnahmefall vom Gesetzgeber nicht bedacht war und aus sachlichen Billigkeitsgründen eine Gleichstellung aus Art. 3 GG und Art. 12 GG mit den regulären Fällen der dHhf geboten scheint.¹⁴⁰ Als den Stpfl. begünstigende Regelung scheidet ein Analogieschluss jedenfalls nicht von vornherein aus.¹⁴¹

7. Wahlrecht des Steuerpflichtigen

Abschließend muss hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die dHhf beachtet werden, dass dem Stpfl. ein Wahlrecht dahingehend eingeräumt wird, ob er die vorgenannten Aufwendungen im Rahmen der dHhf nach § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG

¹³⁸ BFH vom 09.08.2007 -VI R 23/05, BStBl. II 2009, 722.

¹³⁹ Frotscher/Geurts/Lochte, EStG, § 9 Rn. 167a; *Neblung*, DStR 29/2007, 1237ff.

¹⁴⁰ Ebenda.

¹⁴¹ BFH vom 24.01.1974 -IV R 76/70, BStBl. II 1974, 295; Klein/Gersch, AO, § 4 Rn. 37f.

oder aber die Aufwendungen für sämtliche Fahrten als Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nach § 9 I Satz 3 Nr. 4 EStG geltend machen will, da auch hierfür die Voraussetzungen zugleich mit erfüllt sind.¹⁴² Diese Wahl kann der Stpfl. für jeden Veranlagungszeitraum gesondert treffen und sich somit für den für sich günstigsten Ansatz entscheiden.¹⁴³

D. Ausblick auf offene Rechtsfragen und Probleme

Derzeit sind zwei Verfahren vor dem BFH anhängig, die sich mit Rechtsfragen innerhalb der dHhf beschäftigen. Unter dem Aktenzeichen VI R 39/19 wird sich der BFH erstmalig mit dem neu aufgenommenen Tatbestandsmerkmal der finanziellen Beteiligung am eigenen Hausstand beschäftigen und zu der Auffassung der Finanzverwaltung Stellung nehmen müssen.¹⁴⁴ Weiterhin ist unter dem Aktenzeichen VI R 16/18 ein Verfahren anhängig, welches sich mit der Frage beschäftigt, ob eine Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen zu erfolgen hat nach § 9 IVa Satz 8 EStG, wenn seitens des Arbeitgebers Verpflegung unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird, die im Einzelfall durch den Arbeitnehmer jedoch tatsächlich nicht genutzt worden ist.¹⁴⁵

Vor allem dem erstgenannten anhängigen Verfahren kommt dabei eine für die Praxis hohe Bedeutung zu, da das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Beteiligung nunmehr für jede dHhf zwingend gegeben sein muss. Interessant wird dabei vor allem sein, wie der BFH die zur bisherigen Rechtsprechung konträre Umsetzung des Gesetzgebers würdigen wird.

E. Reform- und Anpassungsbedarf der Regelungen?

Nach alledem stellt sich nun die Frage, ob die Regelungen des Gesetzgebers zur dHhf in den § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG bzw. den darauf verweisenden Vorschriften gelungen ist oder ob die gesetzlichen Regelungen durch ein künftiges Gesetz (*de lege ferenda*) bzw. durch die Rechtsprechung (*de lege lata*) angepasst werden sollten.

¹⁴² BFH vom 09.06.1988 -VI R 85/85, BStBl. 1988, 990.

¹⁴³ *Günther*, EStB 2019, 188.

¹⁴⁴ Vorinstanz FG Niedersachsen vom 18.09.2019, 9 K 209/18.

¹⁴⁵ Vorinstanz FG Baden-Württemberg vom 12.12.2017, 5 K 432/17.

I. Tatbestandsmerkmal der finanziellen Beteiligung

Unter der Berücksichtigung der Intension des Gesetzgebers, dass sog. Mehrgenerationenhaushalte möglichst von der Vergünstigung ausgenommen werden sollten, ist es nicht verständlich, weshalb die gesetzliche Ausgestaltung der „finanziellen Beteiligung“ so knapp ausgefallen ist. Aufgrund der eher großzügigen Regelungen im BMF-Schreiben vom 24.10.2014¹⁴⁶ zu den Nachweispflichten (bloße Darlegungspflicht des Stpfl.) stellt die Regelung vielmehr eine Einladung an die Stpfl. dar, die finanzielle Beteiligung in einer Mehrpersonenkonstellation möglichst steuerwirksam zu lösen und die zahlreichen Abzugsmöglichkeiten der dHhf (vgl. C. IV, Seite 16 bis 21 der Seminararbeit) zu nutzen. Gesonderte Nachweispflichten wurden für die Glaubhaftmachung der finanziellen Beteiligung nicht ins Gesetz aufgenommen. Weiterhin gilt es zu berücksichtigen, dass die Streitfälle hierzu in der Praxis überwiegend auf Konstellationen zwischen nahen Angehörigen zurückzuführen sind. Im Gleichlauf zu den sonstigen Maßstäben bei der steuerrechtlichen Behandlung von rechtlichen Beziehungen zwischen nahen Angehörigen sind hieran strenge Anforderungen an Vereinbarung und Durchführung zu stellen.¹⁴⁷ Wünschenswert wäre, wenn hier dem Stpfl. klare Leitlinien oder Vorgaben zur Hand gegeben werden würden, an denen sich dieser orientieren kann. Andernfalls wird die Nachprüfbarkeit der strengen Maßstäbe bei nahen Angehörigen durch die Regelung zur finanziellen Beteiligung konterkariert. Selbst die Vorlage von Überweisungsbelegen im Zusammenhang mit getätigten Einkäufen, getragenen Mietanteilen oder ähnlichem führt für sich betrachtet nicht zu einem erfolgversprechendem Nachweiskonzept, da aufgrund der Unbestimmtheit des Begriffs „finanzielle Beteiligung“ eine Vielzahl unterschiedlicher Beteiligungsmöglichkeiten denkbar ist. So wird unter anderem bereits diskutiert, ob nicht auch das bloße tätig werden im Rahmen einer unterstützenden Tätigkeit (z.B. schwere Gartenarbeit) ausreichen könne, um eine finanzielle Beteiligung zu leisten.¹⁴⁸ Eine Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen kann durch die gegenwärtige Regelung somit nicht erreicht werden.

Darüber hinaus sind keine Umstände ersichtlich, die für einen milderen Maßstab zum Nachweis der tatsächlichen Durchführung der finanziellen Beteiligung sprechen. Selbst wenn die finanzielle Beteiligung nach derzeitigem Stand lediglich über bloße

¹⁴⁶ BStBl. I 2014, 1412.

¹⁴⁷ Schmidt/Loschelder, EStG § 12 Rn. 24ff.

¹⁴⁸ Schmidt, NWB 24/2015, 1763.

Bagatellbeträge hinaus gehen muss (10 Prozent Grenze des BMF vom 24.10.2014¹⁴⁹) und man somit auch einen Fremdvergleich gar nicht anstellen kann, so sollte dennoch von den Stpfl. weitergehende Aufzeichnungspflichten über die finanzielle Beteiligung sowie die Mitbestimmung des Stpfl. am Ort des vom Stpfl. propagierten eigenen Hausstandes verlangt werden können.

Folglich sollte seitens des Gesetzgebers eine Anpassung (de lege ferenda) der derzeit bestehenden gesetzlichen Regelungen dahingehend vorgenommen, dass das Tatbestandsmerkmal der „finanziellen Beteiligung“ näher präzisiert wird und den Stpfl. weitergehende Nachweispflichten auferlegt werden, damit eine wirksame Kontrolle seitens der Finanzverwaltung möglich ist. Hierzu sollte jedoch zunächst das derzeit anhängige BFH Verfahren (Aktenzeichen VI R 39/19) abgewartet werden. Möglicherweise wird durch dieses Urteil eine weitergehende Präzisierung der finanziellen Beteiligung derart vorgenommen, dass die derzeitige praktische Handhabung eingeschränkt wird. Jedenfalls wird in diesem Verfahren eine Stellungnahme dahingehend erfolgen müssen, ob die finanzielle Beteiligung laufend zu erfolgen hat, oder ob auch Einmalzahlungen (möglicherweise aus einem anderen Veranlagungszeitraum stammend) eine finanzielle Beteiligung begründen können.

II. Abzugsfähige Aufwendungen abseits des Höchstbetrages von 1.000 €

Demgegenüber ist es nicht notwendig eine weitergehende Präzisierung der dem Höchstbetrag von 1.000 € nach § 9 I Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG unterfallenden tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft seitens des Gesetzgebers durchzuführen. Hier genügt es die im Einzelfall streitigen Aufwendungen durch die Rechtsprechung des BFH (de lege lata) genauer einzuordnen und somit den Streit zwischen der Finanzverwaltung und der Literatur aufzulösen. Zumal hierzu auch eindeutigere Gesetzesmaterialien vorliegen.¹⁵⁰

III. Steuerliche Gleichbehandlung von Ehegatten und alleinstehenden Stpfl.

Gleichwohl ist die steuerliche Gleichbehandlung von verheirateten und alleinstehenden Stpfl. die auch durch diese Regelung aufrechterhalten wird zu begrüßen. Zwar stellt die Verlagerung des Lebensmittelpunktes weiterhin die entscheidende Prüfungsproblematik für die Begründung einer dHhf eines alleinstehenden Stpfl. dar,

¹⁴⁹ BMF vom 24.10.2014, aaO.

¹⁵⁰ Bundestag-Drucksache 17/10774, 13f.

jedoch wurde zurecht eine Anpassung der Rechtsprechung vorgenommen.¹⁵¹ Die Prüfung des Vorliegens einer dHhf hat stets nach den konkreten Umständen des Einzelfalles zu erfolgen, so dass ein genereller Ausschluss von alleinstehenden Stpfl. nicht gerechtfertigt ist.

F. Fazit

Aufgrund des begrenzten Umfangs der Seminararbeit konnten leider nicht sämtliche Sonderproblematiken zur dHhf näher untersucht werden. Dennoch kann zusammenfassend festgestellt werden, dass den Regelungen zur dHhf, deren zentrale Anknüpfungsnorm der § 9 I Satz 3 Nr. 5 EStG darstellt, sowohl im Rahmen der Werbungskosten, als auch im Rahmen der Betriebsausgabe eine erhebliche Bedeutung im Rahmen der Einkünfteermittlung zukommt. Demgegenüber stellt eine Anwendung der Regelung im Bereich der Sonderausgaben nach § 10 I Nr. 7 EStG eher den Ausnahmefall dar.

Dem Gesetzgeber kommt zwar aufgrund des objektiven Nettoprinzip die Aufgabe zu, die Aufwendungen, welche durch die berufliche bzw. betriebliche Tätigkeit eines Stpfl. veranlasst sind, zum Abzug bei der jeweiligen Einkunftsart zuzulassen.¹⁵²

Gleichwohl sind nach § 12 Nr. 1 EStG die Kosten der privaten Lebensführung vom Abzug ausgeschlossen. Es besteht somit durch die dHhf die Gefahr einer erheblichen Bevorteilung der Stpfl., die aufgrund einer geringen finanziellen Beteiligung (aber über 10 Prozent der laufenden Kosten) am Wohnort der Eltern ihren eigenen Hausstand unterhalten (bzw. fingieren), und im Gegenzug nahezu sämtliche Aufwendungen für die genutzte Zweitwohnung am Beschäftigungsort steuerwirksam geltend machen können.

Das selbstgesteckte Ziel dieser Seminararbeit konnte erreicht werden, da nach der erfolgten Darstellung der Tatbestandsmerkmale und Abzugsmöglichkeiten der dHhf festgestellt wurde, dass die derzeitigen gesetzlichen Regelungen optimierungsbedürftig sind und nicht allein de lege lata durch die Rechtsprechung geschlossen werden können. Eine rechtssichere Anwendung der geltenden Regelung ist infolge der unbestimmten Rechtsbegriffe gegenwärtig nicht möglich. Zugleich besteht ein erheblicher Gestaltungsspielraum für den Stpfl. so dass ein Missbrauch der Regelungen droht,

¹⁵¹ BFH vom 05.10.1994 -VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180.

¹⁵² Klein/Gersch, AO, § 3 Rn. 18; BVerfGE 61, 319; 82, 60; 93, 121.

um möglichst viele private Aufwendungen den steuerlichen Abzug zu ermöglichen. Es ist somit dringend erforderlich seitens des Gesetzgebers hierzu weitergehende Regelungen zu schaffen, um ausufernden Gestaltungen Einhalt zu gebieten.