

F. Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5)

I. Bedeutung der Nr. 5

475

Grundsätzliche Abziehbarkeit der Kosten verfassungsrechtlich geboten: Kosten der Haushaltsführung (zB für Wohnen, Verpflegung, Krankheit etc.) gehören wegen ihrer ausschließlich oder überwiegend privaten Veranlassung grds. zu den nichtabziehbaren Lebensführungsaufwendungen iSd § 12 Nr. 1. Dagegen gehören Kosten einer beruflich begründeten dHf. zu den im Rahmen des obj. Nettoprinzips abziehbaren beruflichen Aufwendungen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BStBl. II 2003, 534; BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BFH/NV 2004, 1593, mit Anm. BERGEMPER, FR 2005, 101). Es handelt sich um Aufwendungen für die Erwerbstätigkeit, die im Rahmen des § 9 stl. absetzbar sind. Dem Gesetzgeber ist es untersagt, den Abzug der Kosten für eine dHf. abzuschaffen (glA SCHMIDT/DRESECK XXIII. § 9 Rn. 140; aA SÖHN in FS Offerhaus, 477). Denn Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem obj. Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BStBl. II 2003, 534; KÖGEL, FR 1997, 433).

Gemischte Aufwendungen: Nach wohl hM sind Aufwendungen für eine dHf. begrifflich gemischte Aufwendungen (BVerfG v. 26.9.1988 – 1 BvR 849/88, StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R 30; BFH v. 21.1.2000 – IV R 78/99, BStBl. II 2001, 70; v. 18.3.1988 – VI R 90/84, BStBl. II 1988, 988; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. G 5; SÖHN in FS Offerhaus, 477), die nach der Rspr. des BFH grds. dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 unterliegen. Dabei wird allerdings teilweise zugestanden, daß der Bezug zur Lebensführung zurücktritt (BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 341).

UE beruhen die Kosten einer beruflich begründeten dHf. ausschließlich auf einem beruflichen Veranlassungsgrund. Nr. 5 ist unter Berücksichtigung der kostenauslösenden Handlungsfaktoren Ausfluß und Anwendungsfall des von der Rspr. im Wege der Rechtsfortbildung entwickelten Veranlassungsprinzips. Anlaß für die Gründung eines 2. Hausstands ist ein dem Beruf entstammendes Erfordernis. Wer deshalb im Rahmen einer dHf. eine Wohnung anmietet, wohnt aus ausschließlich beruflichen Gründen außerhalb seines Lebensmittelpunkts. Dieses Wohnen ist kein Umstand der privaten Lebensführung (DRESECK, DB 1987, 2483; vgl. zu Bildungsaufwendungen BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403 unter II.3.d). Die die Aufwendungen auslösende Handlung dient nur Erwerbszwecken. Die Aufwendungen sind deshalb nicht gemischt (glA SCHMIDT/DRESECK XXIII. § 9 Rn. 140; vgl. auch BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BFH/NV 2004, 1593).

Teils deklaratorische, teils konstitutive Norm: Nach der Rspr. des BFH ist Nr. 5 eine Satz 1 verdrängende Spezialvorschrift. Sie entfaltet ihre verdrängende Wirkung auch dann, wenn zwar deren Regelungsgegenstand betroffen ist, ihre Voraussetzungen im einzelnen aber nicht vorliegen (BFH v. 22.4.1998 – XI R 59/97, BFH/NV 1998, 1216; v. 13.3.1996 – VI R 58/95, BStBl. II 1996, 315; v. 2.10.1992 – VI R 11/91, BStBl. II 1993, 113). Der Auffassung ist zuzustimmen; allerdings hat die Vorschrift überwiegend lediglich klarstellenden Aussagegehalt.

► *Deklaratorischer Natur* ist Nr. 5 zunächst gegenüber Satz 1 und dem allg. Werbungskostenbegriff, denn tatbestandliche Voraussetzung einer dHf. iSd ist ihre

Begründung aus beruflichem Anlaß (BFH v. 2.2.1981 – VI R 167/79, BStBl. II 1982, 297; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. G 2; aA SÖHN in FS Offerhaus, 477). Im Bereich der Nr. 5 auftretende Regelungslücken werden unter Heranziehung des allg. WKBegriffs geschlossen (BFH v. 28.1.1983 – VI R 136779, BStBl. II 1983, 313).

Zudem berührt Nr. 5 § 12 Nr. 1 nicht, da die durch eine dHf. veranlaßten Aufwendungen ausschließlich Erwerbsaufwendungen sind. Die Vorschrift entfaltet deshalb auch gegenüber § 12 Nr. 1 allenfalls eine klarstellende Wirkung (glA SCHMIDT/DRESECK XXIII. § 9 Rn. 140; aA die hM, die eine konstitutive Bedeutung annimmt: vgl. etwa BFH v. 18.3.1988 – VI R 90/84, BStBl. II 1998, 988; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. G 5; SÖHN in FS Offerhaus, 477; STARK/ZIMMER in L/B/P, § 9 Rn. 1002).

► *Konstitutive Bedeutung:* Die Bestimmungen der Nr. 5 Sätze 3 ff. haben wegen ihrer in verschiedener Hinsicht den WKAbzug begrenzenden Wirkung (ua. eine Familienheimfahrt wöchentlich; Entfernungspauschale) konstitutiven Charakter (SCHMIDT/DRESECK XXIII. § 9 Rn. 140; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. G 4 bis 4b; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 341).

476–485 Einstweilen frei.

II. Notwendige Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten (Nr. 5 Satz 1)

486 1. Begründung der doppelten Haushaltsführung aus beruflichem Anlaß (Halbs. 1)

Nach stRspr. des BFH ist für den WKAbzug nicht ausreichend, daß eine einheitliche Haushaltsführung auf zwei verschiedene Haushalte aufgesplittet ist. Die dHf. muß vielmehr ganz oder überwiegend aus beruflichen Gründen veranlaßt sein. Das ist nur der Fall, wenn die Einrichtung – nicht die Führung – der zweiten Wohnung aus beruflichem Anlaß begründet worden ist. Es kommt somit entscheidend auf die im Einzelfall konkret erkennbaren privaten oder beruflichen Umstände an, die zur Gründung des zweiten Haushalts geführt haben, da nur insoweit eine Mehraufwendungen auslösende Veränderung in der Haushaltsführung erfolgt (BFH v. 2.12.1981 – VI R 167/79, BStBl. II 1982, 297; v. 2.12.1981 – VI R 22/80, BStBl. II 1982, 323; v. 30.10.1987 – VI R 76/84, BStBl. II 1988, 358). Deshalb entspricht es ständiger höchstrichterlicher Rspr., daß eine dHf. grds. dann nicht aus beruflichem Anlaß begründet wird, wenn ein ArbN heiratet und neben seiner fortbestehenden Wohnung am Beschäftigungs-ort mit seinem Ehegatten einen Hausstand an einem anderen Ort gründet. Der unmittelbare Anlaß für die Aufsplitterung des Wohnens auf zwei Haushalte liegt hier in der Eheschließung und damit im privaten Bereich (BFH v. 22.9.1988 – VI R 53/85, BStBl. II 1989, 293; v. 20.1.2003 – VI B 113/02, BFH/NV 2003, 616; BVerfG v. 14.12.1987 – 1 BvR 156/87, HFR 1988, 582).

Die höchstrichterliche Rspr. hat allerdings im Hinblick auf Art. 6 GG eine aus beruflichem Anlaß begründete dHf. angenommen, wenn beide Ehegatten im Zeitpunkt der Eheschließung an verschiedenen Orten beruflich tätig sind, jeweils dort wohnen und anläßlich ihrer Heirat eine der beiden Wohnungen oder eine neue Wohnung an einem dritten Ort zum Familienhausstand machen. Maßgebend für diese Rspr. ist, daß bei Heirat zweier Berufstätiger diese sich nicht mit einem einzigen Wohnsitz am Ort der Berufsausübung eines von ihnen be-

gnügen können, ohne die Berufstätigkeit des anderen zu beeinträchtigen (BFH v. 19.11.1990 – VI R 30/90, BFH/NV 1991, 531; v. 4.10.1989 – VI R 44/88, BStBl. II 1990, 321; v. 13.3.1996 – VI R 58/95, BStBl. II 1996, 315; v. 4.4.2001 – VI R 130/99, BFH/NV 2001, 1384). Diese Rspr. gilt nicht, wenn nur ein Ehepartner berufstätig ist, und bei einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft (BFH v. 20.1.1003 – VI B 113/02, BFH/NV 2003, 616; aA FG Nds. v. 19.9.2004, EFG 2005, 264, nrkr.).

Weitere Anwendungsbeispiele:

► *Eine beruflich begründete dHf.* liegt nach der Lebenserfahrung regelmäßig vor bei einer Versetzung, dem erstmaligen Antritt einer Stellung oder bei einem Wechsel des ArbG und einem damit verbundenen Wechsel des Beschäftigungsorts (R 43 Abs. 2 LStR; zur dHf. ohne Wechsel der Arbeitsstätte vgl. etwa BFH v. 9.3.1979 – VI R 223, BStBl. II 1979, 520; v. 16.12.1983 – VI R 93/81, BStBl. II 1984, 271). Bei verheirateten ArbN kann für jeden Ehegatten eine dHf. beruflich veranlaßt sein, wenn die Ehegatten außerhalb des Orts ihres gemeinsamen Haushalts an verschiedenen Orten beschäftigt sind und am jeweiligen Beschäftigungsort eine Zweitwohnung beziehen (BFH v. 6.10.1994 – VI R 136/89, BStBl. II 1995, 184; H 43 [1–5] „Ehegatten“ LStH; zur Beibehaltung des Familienwohnsitzes als Zweitwohnung vgl. BFH v. 2.10.1987 – VI R 149/84, BStBl. II 1987, 852; vgl. dazu BFH v. 28.8.2002 – VI B 39/01, BFH/NV 2003, 38).

► *Keine dHf.* ist gegeben, wenn der ArbN seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch Beschäftigungsort ist, wegverlegt und am Beschäftigungsort eine Zweitwohnung errichtet oder beibehält und dort seiner bisherigen Beschäftigung nachgeht; es genügt nicht, daß die Einrichtung oder Beibehaltung der Zweitwohnung am Beschäftigungsort – für sich gesehen – aus beruflichen Gründen erforderlich ist.

BFH v. 10.11.1978 – VI R 21/76, BStBl. II 1979, 219; v. 10.11.1978 – VI R 112/75, BStBl. II 1979, 222; v. 2.12.1981 – VI R 167/79, BStBl. II 1982, 297 betr. Wegzug wegen Krankheit der Ehefrau; uE nicht zwingend, s. BFH v. 11.5.1995 – IV R 6/94, BFH/NV 1995, 1057; vgl. auch BFH v. 30.10.1987 – VI R 76/84, BStBl. II 1988, 358; v. 22.9.1988 – VI R 14/86, BStBl. II 1989, 94; v. 2.2.1979 – VI R 108/75, BStBl. II 1979, 338; v. 28.8.2002 – VI B 39/01, BFH/NV 2003, 38.

Führt ein ArbN nach einer beruflichen Veränderung zunächst einen doppelten Haushalt und lebt er danach über mehrere Jahre hinweg mit seiner Familie am Beschäftigungsort, dann führt die Rückkehr der Familie an ihren früheren Wohnort nicht zu einer beruflich veranlaßten dHf., es sei denn, es hat sich nur um eine besuchsweise Familienzusammenführung am Beschäftigungsort des ArbN gehandelt.

BFH v. 2.12.1981 – VI R 22/80, BStBl. II 1982, 323; s. Anm. 510; vgl. auch BFH v. 15.5.1985 – VI R 63/82, BFH/NV 1985, 70; v. 19.11.1989 – VI R 27/86, BStBl. II 1990, 308; v. 23.2.1990 – VI R 87/86, BFH/NV 1990, 764 mwN; v. 13.3.1996 – VI R 58/95, BStBl. II 1996, 315; v. 13.8.1987 – IV R 130/85, BStBl. II 1988, 53.

Einstweilen frei.

487–488

2. Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung (Satz 1 Halbs. 2)

489

Unbeachtlichkeit der Beibehaltungsgründe: Nach Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 kommt es auf die Gründe der Beibehaltung der dHf. nicht an. Maßgeblich ist nur die berufliche Veranlassung der Gründung der dHf. Der Gesetzestext stellt klar, daß eine einmal aus beruflichem Anlaß entstandene dHf. auch aus privaten Gründen fortgesetzt werden kann, ohne daß dies schädlich für den WKAbzug

wäre. Bloßer Zeitablauf allein berührt die berufliche Veranlassung des Dauer-sachverhalts „doppelter Haushalt“ nicht. Die Frage, ob dem Stpfl. ein Umzug an den Beschäftigungsort nach einer gewissen Zeit zuzumuten wäre, ist obsolet. Der doppelte Haushalt selbst muß durch den Stpfl. allerdings beibehalten werden, nur die Beibehaltungsgründe sind unerheblich.

Die Vorschrift ist durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) eingefügt worden. Durch die Neufassung des Satzes 1 der Nr. 5 wurde die bis VZ 1995 gültige Fassung der Vorschrift wiederhergestellt. Die Neufassung steht in sachlichem Zusammenhang mit dem Wegfall der Zwei-jahresfrist von Nr. 5 Satz 3 aF (s.u. auch zur zeitlichen Geltung).

Beendigung der doppelten Haushaltsführung: Von einer „Beibehaltung“ der dHf. kann nicht mehr gesprochen werden, wenn die dHf. endet. Das ist der Fall, wenn der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wird bzw. der Hausstand des Stpfl. am Beschäftigungsort den Lebensmittelpunkt bildet (SCHMIDT/DRESECK XIII. § 9 Rn. 154; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. G 211; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 383; vgl. auch Anm. 510).

Wegfall der Zwei-Jahres-Frist (Nr. 5 Satz 3 aF): Durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) wurde Nr. 5 Satz 3 gestrichen und damit die zeitliche Begrenzung bei Berücksichtigung einer dHf. beseitigt. Der Wegfall dieser Frist ist Konsequenz der vom BVerfG mit Beschl. v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 (BStBl. II 2003, 534) festgestellten Unvereinbarkeit des bisherigen Satzes 3 mit Art. 3 Abs. 1 GG in Fällen fortlaufend verlängerter Abordnung des ArbN und mit Art. 3 Abs. 1 iVm. Art. 6 Abs. 1 GG in Fällen beiderseits berufstätiger Ehegatten (zu anderen Fallgestaltungen s. BFH v. 9.9.2003 – VI B 71/03, BFH/NV 2004, 43). Nr. 5 idF des StÄndG 2003 ist gem. § 52 Abs. 23d erstmals ab VZ 2003 anzuwenden, außerdem auch rückwirkend (bis VZ 1996) in den Fällen, in denen die ESt. noch nicht formell bestandskräftig oder bezüglich der Aufwendungen für eine beruflich veranlaßte dHf. vorläufig festgesetzt ist. Entsprechendes gilt bei Vorbehaltsfestsetzung (BMF v. 27.1.2004, BStBl. I 2004, 173; v. 22.12.2003, BStBl. I 2004, 36).

490 3. Rechtsfolge: Abzug von notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten

Abzugsbeschränkungen: Die Beschränkung des WKUmfangs wegen dHf. dem Grunde und der Höhe nach auf „notwendige Mehraufwendungen“ beinhaltet zwei Aspekte:

► *Beschränkung auf Mehraufwendungen:* „Mehr“-Aufwendungen sind nach der Rspr. die wegen der beruflichen Gründung des zweiten Haushalts und der dadurch hervorgerufenen Veränderung in der Haushaltsführung grds. anfallenden Vermögensminderungen (s. etwa BFH v. 10.2.1983 – VI R 51/79, BStBl. II 1983, 515 betr. Unterbringungskosten; vgl. auch SÖHN, StuW 1983, 199; Hinweis: die Ausrichtung allein auf den zweiten Haushalt ist gesetzlich nicht gefordert, s. Anm. 486). Bei derartigen Mehraufwendungen tritt durch gesetzliche Wesentlichkeitswertung das private Moment des Wohnens und der Ernährung als stl. vernachlässigbar in den Hintergrund (ähnlich BFH v. 2.12.1981 – VI R 167/79, BStBl. II 1982, 297 [299]). UE hat dies lediglich klarstellende Wirkung und ergibt sich bereits aus einer sachgerechten, am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Anwendung von allg. Veranlassungsgrundsätzen (s. Anm. 475).

► *Notwendigkeit der Mehraufwendungen:* Das Notwendigkeitserfordernis besagt nach Auffassung des BFH insbes., daß die Mehraufwendungen nicht als über-

höht iS eines Angemessenheitsvorbehalts beurteilt werden dürfen (vgl. BFH v. 16.3.1979 – VI R 126/78, BStBl. II 1979, 473; v. 3.12.1982 – VI R 228/80, BStBl. II 1983, 467; zu einer abweichenden Begriffsbestimmung s. STOLZ, FR 1978, 546; notwendig = wesentlich). Die Prüfung erfolgt idR nach den Umständen des Einzelfalls und dient wohl auf der Ebene der Höhenqualifikation der Aussonderung privat mitveranlaßter Aufwendungsteile. So sind die tatsächlichen Mietkosten als WK abziehbar, soweit sie nicht überhöht sind.

BFH v. 16.3.1979 – VI R 126/78, BStBl. II 1979, 473; v. 11.3.2003 – XI R 55/01, BStBl. II 2003, 627 bei Vermietung durch Ehegatten; vgl. auch BFH v. 27.7.1995 – VI R 32/95, BStBl. II 1995, 841; v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474; zu notwendigen Telefonkosten s. BFH v. 18.3.1988 – VI R 90/84, FR 1988, 555.

4. Die einzelnen Mehraufwendungen

491

Fahrtkosten:

► *Erstfahrt und Letztfahrt*: Kosten für die erste Fahrt zum Beschäftigungsort und für die letzte Fahrt vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands als zeitliche Grenzpunkte der beruflich veranlaßten dHf. sind in tatsächlich entstandener Höhe abziehbar (R 43 Abs. 7 Nr. 1 LStR). Rechtsgrundlage dafür ist uE Nr. 5 Satz 1. Die Abzugsbeschränkungen für Familienheimfahrten greifen nicht ein (s.u.).

► *Familienheimfahrten* unterliegen gem. Nr. 5 Sätze 4–6 verschiedenen Abzugsbeschränkungen (Wochenprinzip; Entfernungspauschale; Kfz.-Gestellung durch den ArbG; s. eingehend Anm. 520–522).

Verpflegungsmehraufwendungen: Der Umfang der stl. zu berücksichtigenden Mehraufwendungen für die Verpflegung richtet sich auch für die dHf. nach den für Reisekosten geltenden Regeln (§ 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5; wegen der Einzelheiten s. Anm. 298 und § 4 Anm. 1390 ff.; R 43 Abs. 8 LStR; zu den ab 1.1.2001 geltenden Pauschbeträgen bei Auslandsaufenthalten s. BMF v. 9.11.2004, Anh. 39 LStR).

Kosten der Unterkunft: Die Geltendmachung der Unterbringungskosten im Rahmen einer dHf. entspricht Reisekostengrundsätzen.

► *Unterkunft am inländischen Beschäftigungsort:*

▷ *Bei einer gemieteten Wohnung* umfassen die Unterbringungskosten auch Folgeaufwendungen für Heizung, Strom, Reinigung und ähnliche Nebenkosten einschließlich Zweitwohnungssteuer (R 43 Abs. 9 Satz 2 LStR); zu weiteren notwendigen Mehraufwendungen s. auch unten. Der Abzug der Kosten scheidet nicht daran, daß der Stpfl. die Wohnung von seinem Ehegatten gemietet hat (BFH v. 11.3.2003 – IX R 55/01, BStBl. II 2003, 627; vgl. dazu FISCHER, FR 2003, 777; HEUERMAN, BB 2003, 1465).

▷ *Eigene Wohnung:* Bewohnt der Stpfl. am Beschäftigungsort eine in seinem Eigentum stehende Wohnung (ETW oder Wohnung im eigenen Haus), so sind die Aufwendungen dafür abziehbar. Dazu zählen AfA, Betriebs- und Finanzierungskosten und Reparaturen. Allerdings sind die Aufwendungen nur insoweit notwendig, als sie die üblichen Kosten nicht übersteigen, die im Fall der Anmietung einer Wohnung entstanden wären (sog. fiktive Mietkosten; BFH v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474; v. 27.7.1995 – VI R 32/96, BStBl. II 1995, 841; R 43 Abs. 9 Satz 3 LStR).

▷ *Unterbringungskosten bei Besuchsfahrten der Ehefrau* bilden auch dann keine WK, wenn der ArbN an einer Familienheimfahrt aus dienstlichen Gründen verhindert ist (s. BFH v. 21.8.1974 – VI R 201/72, BStBl. II 1975, 64).

► *Bei Unterkunft am ausländischen Beschäftigungsort* können bei entsprechendem Einzelnachweis die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Ohne Einzelnachweis dürfen die notwendigen Kosten mit Pauschbeträgen angesetzt werden. Maßgebend sind die vom BMF im Einvernehmen mit den obersten FinBeh. der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandsübernachtungstagegelder nach dem BRKG bekanntgemachten Pauschbeträge (vgl. R 49 Abs. 9 Satz 4 LStR; zu den Übernachtungspauschalen ab 1.1.2005 s. BMF v. 9.11.2004, Anh. 39 LStR).

Wahlrecht zwischen Nr. 5 und Nr. 4: ArbN, die Aufwendungen für wöchentlich mehrere Fahrten tätigen, steht ein Wahlrecht zu. Sie können entweder lediglich die Aufwendungen für – dann allerdings sämtliche – tatsächlich durchgeführte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als WK geltend machen. Oder sie können die Aufwendungen zwar nur für eine tatsächlich durchgeführte Familienheimfahrt pro Woche, dann aber zusätzliche Unterkunfts-kosten berücksichtigt bekommen (vgl. im einzelnen R 43 Abs. 6 Satz 2 LStR). Das Wahlrecht mildert Härten bei den ArbN, die am Beschäftigungsort keine oder nur geringe Unterkunfts-kosten haben, aber pro Woche mehrfach Familienheimfahrten unternehmen. Dagegen können die Aufwendungen für eine am Beschäftigungsort angemietete Wohnung nicht mehr neben den Aufwendungen für sämtliche Heimfahrten nach Abs. 1 Satz 1 geltend gemacht werden. Denn Nr. 4 und Nr. 5 gehen als *lex specialis* insoweit vor.

BFH v. 2.10.1992 – VI R 11/91, BStBl. II 1993, 113; v. 13.3.1996 – VI R 58/95, BStBl. II 1996, 315; v. 7.10.1994 – VI R 54/91, BFH/NV 1995, 386 zu Rufbereitschaft- und Schichtdienstleistenden; zu bei gelegentlichen beruflich bedingten Übernachtungen am Beschäftigungsort, zB in einem Hotel: BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BFH/NV 2004, 1593; dazu BERGEMPER, FR 2005, 101.

Sonstige notwendige Mehraufwendungen: Die denkbaren Möglichkeiten für sonstige notwendige Mehraufwendungen wegen beruflich begründeter dHf. sind vielfältig. Der überwiegende berufliche Veranlassungszusammenhang sowie das Notwendigkeitserfordernis müssen dabei vom Rechtsanwender wegen der Nähe zur Privatsphäre besonders sorgfältig unter Heranziehung der vorgelegten Nachweise geprüft werden.

In Betracht für den WKAbzug kommen vor allem die für die Wohnung am Beschäftigungsort benötigten Einrichtungsgegenstände (Mitnahme aus eigenem Hausstand nicht möglich), soweit deren Kosten nicht als überhöht anzusehen sind (s. BFH v. 3.12.1982 – VI R 228/80, BStBl. II 1983, 467 [471]), sowie Telefonaufwendungen und ähnliche Nebenkosten (BFH v. 18.3.1988 – VI R 90/84, BStBl. II 1988, 988; v. 8.11.1996 – VI R 48/96, BFH/NV 1997, 472; v. 29.6.1993 – VI R 44/89, BFH/NV 1994, 19; H 43 [6–12] „Telefonkosten“ LStH; § 3 Nr. 16 Anm. 35). Umzugskosten anlässlich der Begründung, Beendigung oder des Wechsels der dHf. sind für den WKAbzug anzuerkennen (BFH v. 29.4.1992 – VI R 146/89, BStBl. II 1992, 668; v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474; R 43 Abs. 10 LStR). Dazu zählen auch Maklergebühren und der Verfall einer vom Stpfl. gestellten Mietkaution.

492–499 Einstweilen frei.

500 5. Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand

Nach der Rechtsprechung des BFH können ledige ArbN, die die Voraussetzungen von Nr. 5 nicht erfüllen, die notwendigen Aufwendungen, die durch die Tätigkeit am auswärtigen Beschäftigungsort entstehen, als WK nach Abs. 1 Satz 1 zeitlich beschränkt geltend machen (sog. zeitlich beschr. dHf. oder auch als unechte bzw. quasi dHf. bezeichnet: BFH v. 6.10.1994 – VI R 39/93, BStBl. II 1995, 186; krit. zu der Begriffsbestimmung KÜTTNER/THOMAS, Personalbuch, 11. Aufl. 2004, „Doppelte Haushaltsführung“ Rn. 17). Der BFH hat

seine Rspr. nach Anerkennung der dHf. Alleinstehender mit eigenem Hausstand (vgl. dazu grundlegend BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; Anm. 515) nicht aufgegeben. Diese Rspr. hat deshalb ihre Bedeutung auch in Zukunft vor allem bei solchen nicht verheirateten ArbN behalten, die in den Haushalt der Eltern eingegliedert und vorübergehend an einem auswärtigen Ort beschäftigt sind (BFH v. 6.10.1994 – VI R 39/93, BStBl. II 1995, 186). Allerdings hat der BFH in der Entscheidung v. 13.3.1996 – VI R 103/95 (BStBl. II 1996, 375) die Fortführung der genannten Grundsätze über das Jahr 1992 hinaus „wegen der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums in realitätsge-rechter Höhe ab dem Jahr 1993“ für prüfungsbedürftig erachtet (uE fraglich; krit. auch v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. G 292). Im Rahmen von § 32 Abs. 4 Satz 3 erkennt der BFH Mietaufwendungen als sog. ausbildungsbeding-ten Mehraufwand für eine zeitlich beschr. dHf. nicht an (BFH v. 22.5.2002 – VIII R 74/01, BStBl. II 2002, 695 mwN; v. 25.5.2004 – VIII R 104/03, BFH/NV 2004, 1525).

► *Der Rückgriff auf die Grunderfordernisse des allg. WKBegriffs* ist uE zutreffend und bestätigt, daß Nr. 5 im wesentlichen nur klarstellenden Charakter hat (eingehend Anm. 477; glA v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. G 291; aA etwa SÖHN, StuW 1983, 201; KÜTTNER/THOMAS, Personalhandbuch, 11. Aufl. 2004, Rn. 20; STARK/ZIMMER in L/B/P, § 9 Rn. 1111). Entstehen ArbN ohne eigenen Hausstand durch die Tätigkeit am neuen Beschäftigungsort notwendige, besondere Aufwendungen, sind diese beruflich veranlaßt, auch wenn im übrigen Aufwendungen für die Unterkunft und Verpflegung am Arbeitsplatz zu den Lebenshaltungskosten gehören und im Grundfreibetrag Berücksichtigung finden sollten (vgl. dazu BFH v. 16.11.1971 – VI R 347/69, BStBl. II 1972, 152; v. 17.2.1961 – VI R 32/00, BStBl. III 1961, 169). Ihre Abziehbarkeit nach Abs. 1 Satz 1 gebietet das obj. Nettoprinzip. Durch die Einfügung des Wortes „nur“ in Nr. 5 Satz 2 ist keine Rechtsänderung eingetreten (s. dazu Anm. 503; aA SCHMIDT/DRENSECK XIII, § 9 Rn. 161; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 430; KÜTTNER/THOMAS, Personalhandbuch, 11. Aufl. 2004, Rn. 17; NIERMANN/PLENER, DB 2003, 2724). Diese Bestimmung sperrt, da Nr. 5 ohnehin weitestgehend nur klarstellende Bedeutung hat, den Rückgriff auf den allg. WKBegriff nach Abs. 1 Satz 1 nicht.

► *Anwendungsfälle:* Nach der Rspr. des BFH können bei ledigen ArbN (ohne eigenen Hausstand) die notwendigen Aufwendungen, die durch die Tätigkeit am auswärtigen Beschäftigungsort entstehen, als WK nach Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt werden, und zwar für die ersten zwei Wochen der Tätigkeit am Beschäftigungsort in allen Fällen und in der Folgezeit, wenn es sich

▷ um eine auswärtige Beschäftigung von verhältnismäßig kurzer Dauer handelt, der ArbN den Mittelpunkt seiner Lebensführung am bisherigen Wohnort beibehält, nach Beendigung der auswärtigen Beschäftigung voraussichtlich wieder an diesen Wohnort zurückkehrt und ihm deshalb die Aufgabe seiner bisherigen Wohnung nicht zumutbar ist,

BFH v. 20.12.1982 – VI R 123/81, BStBl. II 1983, 269; v. 10.2.1983 – VI R 51/79, BStBl. II 1983, 515; v. 11.3.1983 – VI R 65/80, BStBl. II 1983, 629; v. 10.10.1991 – VI R 44/90, BStBl. II 1992, 237; v. 6.10.1994 – VI R 38/92, BFH/NV 1995, 54

oder

▷ um eine längerfristige oder auf Dauer abgestellte Beschäftigung handelt, so lange der ArbN am Beschäftigungsort eine nach objektiven Maßstäben angemessene Wohnung nicht erlangen kann (s. dazu BFH v. 12.10.1990 – VI R 117/87, BFH/NV 1991, 663; v. 23.7.1976 – VI R 228/74, BStBl. II 1976, 795).

Dabei kommt es nicht darauf an, ob dem ArbN für die Beibehaltung seiner bisherigen Wohnung Aufwendungen entstehen (BFH v. 10.10.1991 – VI R 44/90 – BStBl. II 1992, 237 mwN; v. 23.7.1976 – VI R 228/74, BStBl. II 1976, 795; v. 11.3.1983 – VI R 65/80, BStBl. II 1983, 629).

► *Umfang der absetzbaren Aufwendungen:* Bei Anerkennung der Grundvoraussetzungen kann ein Alleinstehender bei auswärtiger Beschäftigung auch ohne eigenen Hausstand verschiedene, durch die auswärtige Tätigkeit veranlaßte notwendige Mehraufwendungen für den zweiten Haushalt als WK nach Abs. 1 Satz 1 geltend machen. Dabei sind allerdings nach Auffassung des BFH die Abzugsgrenzen von Nr. 5, insbes. die für Heimfahrten (Nr. 5 Sätze 3, 4) aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten (BFH v. 25.10.1985 – VI R 18/84, BFH/NV 1987, 233; v. 10.11.1978 – VI R 13–14/76, BStBl. II 1979, 157).

► *Fahrtkosten:* WK sind die tatsächlichen Fahrtkosten für die erste Fahrt zum Beschäftigungsort und die letzte Fahrt zurück zum Wohnort sowie für jeweils eine Heimfahrt wöchentlich zum Ort der Unterkunft gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4–6 (zu Einzelheiten Anm. 520 ff.).

► *Verpflegungsmehraufwendungen:* Für den Drei-Monats-Zeitraum Geltendmachung entsprechend den Grundsätzen der „klassischen“ dHf. (Pauschbeträge nach Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 2; s. Anm. 491 mwN).

► *Die notwendigen Kosten der Unterkunft* am Beschäftigungsort können entsprechend den Grundsätzen der „klassischen“ dHf. angesetzt werden (s. eingehend Anm. 491; BFH v. 29.1.1988 – VI R 192/84, BFH/NV 1988, 367). Aufwendungen für die Unterkunft am bisherigen Wohnort müssen dem Stpfl. nicht entstehen (so zutreffend BFH v. 10.2.1983 – VI R 51/79, BStBl. II 1983, 515).

► *Sonstige notwendige Mehraufwendungen* können entsprechend den allg. Grundsätzen bei dHf. in Ansatz gebracht werden (s. Anm. 491).

Die Finanzverwaltung erkennt ab VZ 2005 das Rechtsinstitut der unechten dHf. unter Hinweis auf den geänderten Gesetzeswortlaut von Nr. 5 Satz 2 („liegt nur vor“) nicht mehr an. Die LStR sehen die Abzugsmöglichkeit nicht mehr vor (s. auch OFD Chemnitz v. 22.12.2003, DB 2004, 111; NIEMANN/PLENKER, DB 2003, 2724).

Bis VZ 2004 war die FinVerw. in ihren Dienstanweisungen der Rspr. des BFH gefolgt (vgl. Abschn. 43 Abs. 5 LStR 1996 sowie R 43 Abs. 5 LStR 1999 bis 2004) und zT – aus Billigkeitserwägungen – sogar darüber hinausgegangen.

501–502 Einstweilen frei.

III. Begriff der doppelten Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 2)

503 1. Begriffsbestimmung in Satz 2

Das Vorliegen der dHf. ist Tatfrage. Der Begriff „Haushalt“ wird als Oberbegriff für die Wohnung (ohne eigenen Hausstand) und den über eine bloße Wohnung hinausgehenden Hausstand verwendet.

Durch die Einfügung des Wortes „nur“ in Satz 2 durch das StÄndG 2003 (vgl. Anm. 500) hat der Begriff der dHf. keine Änderung erfahren. Die Einfügung hat uE nur klarstellende Bedeutung. Der im Bericht des BTFinAussch. (BTDrucks. 15/1945, 8) angeführte Regelfall (Wegfall der dHf. wegen Trennung der Ehegatten) wäre auch nach der bis VZ 2003 geltenden Rechtslage nicht an-

ders zu beurteilen gewesen, da bei Verbleib des anderen Ehegatten in der bisherigen Familienwohnung der ArbN dort idR keinen eigenen Hausstand mehr unterhält (vgl. Anm. 506).

Einstweilen frei.

504

2. Auswärtige Beschäftigung

505

DHf. setzt eine auswärtige Beschäftigung voraus. Der Ort der Beschäftigung muß außerhalb des Orts liegen, in dem der Stpfl. einen eigenen Hausstand unterhält. Der Begriff ist weit auszulegen (BFH v. 16.12.1981 – VI R 227/80, BStBl. II 1982, 302; zum Erfordernis des Auseinanderfallens von Wohn- und Beschäftigungsort s. Anm. 510). Darunter fällt nicht nur die politische Gemeinde, in welcher der Stpfl. beruflich tätig ist, sondern auch deren Umgebung iSd. Einzugsgebiets (BFH v. 9.11.1971 – VI R 96/70, BStBl. II 1972, 134; FG Saarl. v. 25.6.1993, EFG 1994, 200). Auch ein beweglicher Ort wie zB ein Schiff kann Beschäftigungsort sein, wenn der Stpfl. auf ihm ständig seiner beruflichen Tätigkeit nachgeht (BFH v. 16.12.1981 – VI R 227/80, BStBl. II 1982, 302; vgl. auch BFH v. 3.10.1985 – VI R 129/82, BStBl. II 1986, 369).

3. Unterhalt eines eigenen Hausstands bei Verheirateten

506

Eigener Hausstand: Der ArbN muß außerhalb des Beschäftigungsorts einen eigenen Hausstand unterhalten. Der Hausstand muß sich am Mittelpunkt der Lebensinteressen des ArbN befinden und dessen Haupthausstand sein; allein das Vorhalten einer Wohnung für gelegentliche Besuche oder Ferientaufenthalte ist noch nicht als Unterhalten eines Hausstandes zu werten (BFH v. 4.11.2003 – VI R 170/99, BFH/NV 2004, 136; v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180). Bei einem verheirateten ArbN befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen regelmäßig am tatsächlichen Wohnort der Familie.

Der Wohnungsbegriff ist wie in Nr. 4 weit auszulegen. (s. Anm. 510). Einfache oder beengte Wohnverhältnisse stehen dem Wohnungsbegriff nicht entgegen. Es reicht aus, wenn für den Stpfl. und seine Familie ein räumlicher Bereich zur Verfügung steht, der von ihm als Lebensmittelpunkt betrachtet werden kann und dies auch ist (BFH v. 27.7.1990 – VI R 5/88, BStBl. II 1990, 585). Es kommt nicht darauf an, ob die Räumlichkeiten den bewertungsrechtlichen Anforderungen an eine Wohnung gerecht werden (BFH v. 14.10.2004 – VI R 82/02, BStBl. II 2005, 98).

Ein „eigener“ Hausstand erfordert, daß er aus eigenem Recht (zB Eigentum, eigener Mietvertrag) genutzt wird, wobei nicht ein alleiniges, sondern auch ein gemeinsames bzw. abgeleitetes Recht iS einer geschützten Rechtsposition ausreichen kann (BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; s. dazu Anm. 515). Davon ist auszugehen, wenn der Ehepartner, Lebensgefährtin oder ein sonstiger Familienangehöriger Eigentümer oder Mieter der Wohnung ist. Die Mitbenutzungsmöglichkeit reicht aus, sofern der Stpfl. sich dauerhaft dort aufhält und sich finanziell in einem Umfang an der Haushaltsführung beteiligt, daß daraus auf eine gemeinsame Haushaltsführung geschlossen werden kann (BFH v. 12.9.2000 – VI R 165/97, BStBl. II 2001, 29). Bei verheirateten, nicht getrennt lebenden ArbN kann regelmäßig davon ausgegangen werden, daß sie am Mittelpunkt der Lebensinteressen einen „eigenen“ Hausstand gemeinsam mit dem Ehepartner unterhalten (glA SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 141).

Eigenen Hausstand unterhalten: Der Unterhalt eines eigenen Hausstands erfordert, daß der ArbN in bezug auf die Wohnung einen über den reinen Besitz

hinausgehenden, auch das Leben in der Wohnung umfassenden Einfluß ausübt, der finanziell und persönlich geprägt ist (s. eingehend BFH v. 4.11.2003 – VI R 170/99, BFH/NV 2004, 136; v. 2.9.1977 – VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26). Die persönliche und finanzielle Mitwirkung des Stpfl. am hauswirtschaftlichen Leben in der Familienwohnung belegt, daß sich dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet (BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 355, mit Hinweis auf BFH v. 17.1.1986 – VI R 16/83, BStBl. II 1986, 306).

► *Maßgebliche finanzielle Beteiligung*: Der Stpfl. muß sich auch weiterhin an den Kosten des Haupthaustands maßgeblich beteiligen. Wann das der Fall ist, läßt sich nicht generell festlegen. Das hängt von den Lebensumständen des einzelnen ArbN ab und ist idR schwierig festzustellen. Die Rspr. verzichtet deshalb grds. auf den Nachweis, welche Beträge im Einzelfall zur Haushaltsführung notwendig sind. Bei Nachweis der persönlichen Beteiligung am Haushalt kann die finanzielle unterstellt werden (SCHMIDT/DRESECK XXIII. § 9 Rn. 141; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 364).

► *Maßgebliche persönliche Mitwirkung* bedeutet, daß der ArbN in bezug auf die Wohnung einen über den reinen Besitz hinausgehenden, auch das Leben in der Wohnung umfassenden Einfluß ausübt. Das ist etwa nicht der Fall, wenn er sich nur darauf beschränkt, die materiellen Grundlagen der durch den Ehepartner betriebenen Hauswirtschaft zu verbessern (BFH v. 9.11.1971 – VI R 285/70, BStBl. II 1972, 148).

Der Umfang der maßgeblichen Mitwirkung bemißt sich stets nach den konkreten Möglichkeiten, die dem ArbN hierfür im Einzelfall zur Verfügung stehen. Bei einem inländ. ArbN genügen normalerweise bereits wenige Familienheimfahrten im Kj. (Nachweis oder Glaubhaftmachung), ggf. gekoppelt mit einer höheren finanziellen Beteiligung. Bei ausländ. ArbN sind die Anforderungen noch niedriger. Bei ihnen kann sich die persönliche Mitwirkung wegen der meist erheblichen räumlichen Trennung von der Familie auf ein Minimum beschränken, sofern zwischenzeitlich brieflicher oder telefonischer Kontakt besteht (BFH v. 2.9.1977 – VI R 114/76, BStBl. II 1978, 25). So reicht bei einer Wohnung im Ausland bereits eine Heimfahrt im Kj. aus, um diese als Lebensmittelpunkt anzuerkennen (s. auch BFH v. 10.10.2000 – VI R 60/98, BFH/NV 2000, 949 zum Sonderfall eines nur vorübergehend im Inland tätigen alleinstehenden Gastarbeiters mit eigener Wohnung im Heimatland: 3 Heimfahrten ausreichend (R 43 Abs. 3 Sätze 5 und 6 LStR; zu Asylbewerbern s. BMF v. 20.8.1992, BStBl. I 1992, 448 Tz. 1.2.1).

Hauswirtschaftliches Leben: Ein doppelter Haushalt wird unterhalten, wenn in der außerhalb des Beschäftigungsorts befindlichen Wohnung auch während der Abwesenheit des Stpfl. hauswirtschaftliches Leben herrscht, das dem Stpfl. zugerechnet werden kann. Das ist bei Verheirateten stets anzunehmen, wenn sich während seiner Abwesenheit in der Wohnung Familienangehörige als Zurechnungspersonen aufhalten. Allerdings setzt das Unterhalten eines eigenen Hausstands am Mittelpunkt des Lebensinteresses nicht voraus, daß dort auch während der berufsbedingten Abwesenheit des Stpfl. hauswirtschaftliches Leben durch die Anwesenheit von Familienangehörigen herrschen muß (BFH v. 6.10.1994 – VI R 55/93, BFH/NV 1995, 585; R 43 Abs. 3 Satz 3 LStR; s. Anm. 510).

507–509 Einstweilen frei.

4. Wohnung am Beschäftigungsort

Aufspaltung einheitlicher Haushaltsführung: Neben der Unterhaltung eines eigenen Hausstands am Wohnort setzt dHf. eine (räumlich an anderer Stelle liegende) Wohnung am Beschäftigungsort (zweiter Haushalt) voraus; die Zweitwohnung muß zumindest in der Nähe des Beschäftigungsorts liegen (zum Beschäftigungsort s. Anm. 505; R 43 Abs. 4 LStR). Das Vorliegen einer dHf. erfordert, daß es zur Aufspaltung einer bisher einheitlichen Haushaltsführung auf zwei örtlich getrennte Haushalte kommt, nämlich auf einen Haushalt in der bisherigen Wohnung als Lebensmittelpunkt (regelmäßig Familienwohnsitz) und auf einen Zweithaushalt in der Unterkunft am Beschäftigungsort (vgl. mwN BFH v. 9.6.1988 – VI R 85/85, BStBl. II 1988, 990).

Wohnung am Beschäftigungsort kann jede dem ArbN entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung stehende Unterkunft sein, also zB eine angemietete oder im Eigentum befindliche Raumeinheit (Haus, Wohnung), ein möbliertes Zimmer, ein Hotelzimmer oder auch ein Gleisbauzug, in dem der Stpfl. übernachten kann (BFH v. 3.10.1985 – VI R 129/82, BStBl. II 1986, 369). Voraussetzung ist, daß der Stpfl. die Wohnung bzw. Unterkunft fest angemietet hat und diese ihm jederzeit zur Verfügung steht (BFH v. 2.10.1992 – VI R 11/91, BStBl. II 1993, 113). Eine gelegentliche Hotelübernachtung erfüllt diese Voraussetzungen nicht (BFH v. 22.4.1998 – XI R 59/97, BFH/NV 1998, 1216; vgl. aber BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BFH/NV 2004, 1593; dazu BERGKEMPER, FR 2005, 101).

Auf die Angemessenheit der Wohnung entsprechend den Lebensverhältnissen des Stpfl. (insbes. Einrichtung, Ausstattung uä.) kommt es somit für die Beurteilung der dHf. nicht an (vgl. etwa BFH v. 10.2.1983 – VI R 51/79, BStBl. II 1983, 515 [517]). Es ist nicht erforderlich, daß der ArbN die Mehrzahl der Wochentage in dieser Wohnung verbringt (BFH v. 9.6.1988 – VI R 85/85, BStBl. II 1988, 990). Ein gelegentliches Übernachten in der Wohnung reicht aus.

Aufenthalt des Ehepartners in der Wohnung am Beschäftigungsort: Die dHf. setzt voraus, daß der ArbN am Beschäftigungsort regelmäßig allein ohne seine Familie lebt, dort übernachtet und nicht täglich zu seiner Familie zurückkehrt. Wird sowohl am Wohn- als auch am Beschäftigungsort ein eigener Hausstand mit Familie oder Ehepartner unterhalten, so ist auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abzustellen. Sobald der eigene Hausstand am Beschäftigungsort gleichzeitig den Lebensmittelpunkt des Stpfl. bildet, endet die dHf. (BFH v. 21.1.1972 – VI R 95/71, BStBl. II 1972, 262; v. 29.11.1974 – VI R 77/73, BStBl. II 1975, 459; v. 25.3.1988 – VI R 32/85, BStBl. II 1988, 582).

► Bei *Besuchen des Ehepartners* gilt etwas anderes. Allerdings ist jeweils zu prüfen, ob es sich um einen besuchsweisen Aufenthalt oder um die Verlegung des Familienwohnsitzes handelt (BFH v. 19.11.1989 – VI R 27/86, BStBl. II 1990, 308; v. 20.3.1992 – VI R 90/89, BFH/NV 1992, 652 zum Besuch der Ehefrau eines Gastarbeiters; s. Anm. 486).

► *Lebt der Stpfl. am Beschäftigungsort auf Dauer mit einer anderen Frau und einem gemeinsamen Kind* in einem gemeinsamen Haushalt, so ist eine dHf. auch dann nicht mehr gegeben, wenn die Ehefrau und gemeinsame Kinder in der Wohnung verbleiben (BFH v. 25.3.1988 – VI R 32/85, BStBl. II 1988, 582; v. 25.3.1988 – VI R 142/87, BStBl. II 1988, 584 zu dHf. bei Doppelheh; v. 26.11.1997 – IX B 47/97, BFH/NV 1998, 585).

► Bei *beiderseits berufstätigen Ehegatten* kann, da es sich bei dem eigenen Hausstand am Wohnsitz nicht um einen Familienwohnsitz handeln muß (BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; s. Anm. 506), eine dHf. auch vorliegen, wenn

sie außer der Wohnung an ihrem Lebensmittelpunkt während der Woche am Beschäftigungsort gemeinsam eine Wohnung bewohnen, von der sie ihre jeweilige Arbeitsstelle aufsuchen (BFH v. 6.10.1994 – VI R 55/93, BFH/NV 1995, 585; s. auch BFH v. 6.10.1994 – VI R 136/89, BStBl. II 1995, 184 zur dHf. beiderseits auswärtig beschäftigter und an ihrem jeweiligen Beschäftigungsort wohnender Ehegatten).

511–514 Einstweilen frei.

515 5. Eigener Hausstand bei Nichtverheirateten

Die Annahme einer dHf. ist nicht von vornherein auf verheiratete ArbN beschränkt; obgleich die Rechtsfolgebestimmung der Nr. 5 Satz 3 von Familienheimfahrten spricht, erfordert der Grundtatbestand von Nr. 5 keinen ehel. Haushalt.

Auch Nichtverheiratete (Geschiedene, Verwitwete, dauernd getrennt Lebende, Lebenspartner) können in der bisherigen Wohnung einen eigenen Hausstand unterhalten, wenn sie dort ihren Lebensmittelpunkt beibehalten (BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; v. 4.11.2003 – VI R 170/99, BFH/NV 2004, 136; vgl. auch R 43 Abs. 3 LStR).

Voraussetzungen:

► *Einen eigenen Hausstand* unterhält ein nicht verheirateter ArbN nur dann, wenn er am Ort seines Lebensmittelpunkts eine eigene, seinen Lebensbedürfnissen entsprechende Wohnung aus eigenem oder abgeleitetem Recht nutzen kann (vgl. Anm. 506). Sofern er nicht alleiniger Eigentümer oder Mieter des Hausstands ist, muß anhand der Umstände des Falles untersucht werden, ob der Hausstand jedenfalls auch ihm als eigener zugerechnet werden kann. Wesentlich ist, daß sein Verbleiben in der Wohnung gesichert ist.

BFH v. 4.11.2003 – VI R 170/89, BStBl. II 2004, 16; v. 14.10.2004 – VI R 82/02, BFH/NV 2005, 133; vgl. dazu auch BFH v. 12.9.2000 – VI R 165/97, BStBl. II 2001, 29; v. 4.11.2003 – VI R 170/99, BStBl. II 2004, 16 mit Anm. v. TWICKEL, HFR 2004, 108; v. 14.10.2004 – VI R 82/02, BFH/NV 2005, 133.

► *Unterhalten des eigenen Hausstands*: Der eigene Hausstand muß von dem nicht-verheirateten ArbN unterhalten werden. Das erfordert, daß der nicht verheiratete ArbN sich in ihm, im wesentlichen nur unterbrochen durch die arbeitsbedingte Abwesenheit und ggf. Urlaubsfahrten, auch aufhält; allein das Vorhalten einer Wohnung für gelegentliche Besuche oder für Ferienaufenthalte ist noch nicht als Unterhalten eines Hausstands zu werten.

BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; v. 10.2.2000 – VI R 60/98, BFH/NV 2000, 949; v. 22.2.2001 – VI R 192/97, BFH/NV 2001, 1111; v. 27.4.2001 – VI R 57/98, BFH/NV 2001, 1385; vgl. auch BFH v. 14.10.2002 – VI R 82/02, BFH/NV 2005, 133; v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; v. 5.10.1994 – VI R 34/94, BFH/NV 1995, 501 zu Besonderheiten bei schwerbehinderten Eltern.

► *Eigener Hausstand als Lebensmittelpunkt*: Der Stpfl. muß den eigenen Hausstand am Mittelpunkt seiner Lebensinteressen unterhalten, so daß dieser gegenüber der Wohnung am Beschäftigungsort als der Haupthausstand anzusehen ist. Nach stRspr. des BFH erfordert die Feststellung, daß der eigene Hausstand gegenüber der Wohnung am Beschäftigungsort als „Hauptausstand“ anzusehen ist, eine Gesamtwürdigung sämtlicher Umstände des Einzelfalles (BFH v. 12.9.2000 – VI R 165/97, BStBl. II 2001, 29; v. 28.1.2003 – VI B 161/00, BFH/NV 2003, 793). Indizien können sich aus einem Vergleich von Größe und Ausstattung der Wohnung des ArbN sowie aus der Dauer und Häufigkeit der jeweiligen Aufenthalte ergeben.

BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; v. 4.11.2003 – VI R 170/99, BStBl. II 2004, 16; v. 22.2.2001 – VI R 192/97, BFH/NV 2001, 1111; v. 27.4.2001 – VI R 57/98, BFH/NV 2001, 1385; v. 10.2.2000 – VI R 60/98, BFH/NV 2000, 949.

Bei Nichtverheirateten spricht, je länger die auswärtige Beschäftigung dauert, vieles dafür, daß die eigentliche Haushaltsführung und damit auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen an den Beschäftigungsort verlegt worden sind und die Heimatwohnung lediglich für Besuchszwecke vorgehalten wird (BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180). Umgekehrt deutet eine kurzfristige auswärtige Beschäftigung darauf hin, daß der Lebensmittelpunkt am ursprünglichen Wohnort beibehalten wird (BFH v. 10.10.2000 – VI R 60/98, BFH/NV 2000, 949).

Einstweilen frei.

516–519

IV. Abzugsbegrenzungen für Familienheimfahrten (Nr. 5 Sätze 3–6)

1. Aufwendungen für Familienheimfahrten und Wochenprinzip (Nr. 5 Satz 3)

520

Als notwendige Fahrtkosten sind im Rahmen einer dHf. die Aufwendungen nur für jeweils eine tatsächlich durchgeführte Familienheimfahrt abziehbar (zu sonstigen Fahrtkosten s. Anm. 491). Die Abziehbarkeit von Aufwendungen für Familienheimfahrten ist unabhängig vom gewählten Beförderungsmittel auf eine Heimfahrt wöchentlich begrenzt. Dies ist eine gesetzliche Konkretisierung des allgemein im Rahmen der dHf. geltenden Notwendigkeitserfordernisses (so BFH v. 16.3.1979 – VI R 126/78, BStBl. II 1979, 473; dazu auch Anm. 490) und soll „der Abgrenzung der beruflich veranlaßten Fahrten gegenüber den aus persönlichen Gründen unternommenen Fahrten“ dienen (BTD Drucks. V/1068, 24). Das Wochenprinzip gilt auch für Körperbehinderte. Eine Verteilung von in unterschiedlichem Turnus tatsächlich durchgeführten Familienheimfahrten nach dem wöchentlichen Durchschnitt ist unzulässig (FG Saarl. v. 28.2.1992, EFG 1992, 595; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. G 121). Bei Verwendung öffentlicher oder privater Verkehrsmittel ist hinsichtlich der Aufwendungshöhe eine Angemessenheitsprüfung nicht mehr zulässig. Denn Nr. 5 Satz 3 ist im Verhältnis zu Nr. 5 Satz 1 uE *lex specialis* (vgl. Anm. 475); dem Notwendigkeitserfordernis ist nach hM bereits durch das Wochenprinzip Genüge getan (s. u). Macht der ArbN bei einer Familienheimfahrt aus beruflichem Anlaß einen Umweg (Dienstreise), so können für die gesamte Strecke die tatsächlichen Fahrtkosten nach Abs. 1 Satz 1 in Abzug gebracht werden, wenn die dienstliche Obliegenheit im Vordergrund stand. Im umgekehrten Fall ist ein Abzug der tatsächlichen Kosten nur für die Umwegstrecke zulässig.

BFH v. 12.10.1980 – VI R 165/87, BStBl. II 1991, 134; KÜTTNER/THOMAS, *Personalhandbuch*, 11. Aufl. 2004, Rz. 31; zu einem Kfz-Unfall auf der Rückfahrt vom Bahnhof – Leerfahrt – vgl. BFH v. 26.6.1987 – VI R 124/83, BStBl. II 1987, 818; zu Besuchsfahrten vgl. BFH v. 28.1.1983 – VI R 136/79, BStBl. II 1983, 313; dazu auch o.V., HFR 1983, 268; v. 21.8.1974 – VI R 201/72, BStBl. II 1975, 64.

2. Entfernungspauschale zur Abgeltung von Aufwendungen (Nr. 5 Sätze 4 und 5)

521

Während der dHf. ist für Familienheimfahrten die Entfernungspauschale von 0,30 € (ab VZ 2004; VZ 2001: 0,80 DM; VZ 2002 und 2003: 0,40 €) anzusetzen (Nr. 5 Satz 4). Sie kommt in dieser Höhe ab dem ersten Entfernungskilometer zur Anwendung. Die Entfernungspauschale ist verkehrsmittelunabhängig. Sie gilt sowohl für die Kfz.-Nutzer als auch für die Nutzung öffentlicher Verkehrs-

mittel als auch für beides. Auch wenn der Stpfl. die Wegstrecke als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft zurücklegt und keine Aufwendungen hat, kann er die Entfernungspauschale in Anspruch nehmen. Ausgenommen von der Entfernungspauschale ist bei Flügen die reine Flugstrecke (Nr. 5 Satz 5 iVm. Nr. 4 Satz 3). Sind die Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel höher als die Entfernungspauschale, so können zudem diese höheren Kosten angesetzt werden (Abs. 2 Satz 2). Davon abgesehen ist der Ansatz tatsächlicher Kosten im Rahmen einer dHf. nicht möglich (s. aber Anm. 475 zu Abs. 2); andererseits ist die Entfernungspauschale auch nicht, wie in Nr. 4, der Höhe nach begrenzt, da Nr. 5 Satz 5 nicht auf Nr. 4 Satz 2 verweist (BMF v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994, Tz. 3).

Zur Abgeltung der Aufwendungen ist die Entfernungspauschale anzusetzen. Die Regelung entspricht Abs. 2 Satz 1. Sämtliche Aufwendungen, die durch Familienheimfahrten veranlaßt sind, werden verkehrsmittelunabhängig durch die Entfernungspauschale abgegolten. Das bedeutet, daß auch Aufwendungen aufgrund außergewöhnlicher Umstände (bei Benutzung eines Kfz. zB: Unfall, Diebstahl, Motorschaden oder Straßenbenutzungsgebühren) nicht zusätzlich als WK berücksichtigt werden können.

Nr. 4 Satz 3 ist entsprechend anzuwenden (Satz 5): Die Entfernungspauschale gilt nicht für die reine Flugstrecke, wenn die Familienheimfahrt ganz oder teilweise mit dem Flugzeug durchgeführt wird (vgl. Anm. 458), und (ab VZ 2004) für Strecken mit stfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32.

Nr. 4 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden (Satz 5): Für die Bestimmung der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungs-ort ist die kürzeste Straßenverbindung (einschl. evtl. Fährverbindung) maßgebend. Es ist danach unerheblich, wie der Stpfl. den Weg tatsächlich zurücklegt.

Nr. 4 Satz 5 ist entsprechend anzuwenden (Satz 5): Stfreie ArbGLEistungen nach § 8 Abs. 3 sind auf die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten anzurechnen. Zu denken ist hier in erster Linie an die Gewährung von Freifahrten durch den ArbG, der mit Beförderungsleistungen an den Markt tritt.

522 3. Kraftfahrzeug-Gestellung durch den Arbeitgeber (Nr. 5 Satz 6)

Aufwendungen für wöchentliche Familienheimfahrten mit einem Kfz. sind nicht abziehbar, wenn es sich dabei um ein im Rahmen einer Einkunftsart überlassenes Fahrzeug handelt. Die durch das JStG 1996 eingefügte Regelung, korrespondiert mit § 8 Abs. 2 Satz 5; danach ist ein geldwerter Vorteil für die Nutzung eines Kfz. betr. wöchentliche Familienheimfahrten bei dHf. nicht anzusetzen, soweit dafür ein WKAbzug nach Nr. 5 Satz 3 und 4 in Betracht käme (zur Rechtsentwicklung des § 8 Abs. 2 Satz 5 s. § 8 Anm. 70 ff.; zum Verhältnis zwischen § 8 Abs. 2 Satz 5 und § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 s. § 8 Anm. 111). Dem Verzicht auf die Einnahmzurechnung entspricht der Ausschluß des WKAbzugs. Soweit ein WKAbzug für Familienheimfahrten nach Nr. 5 Satz 3 nicht in Betracht kommt (mehr als eine wöchentliche Heimfahrt), führt dies zum Ansatz eines Lohnzuflusses.

Im Rahmen einer Einkunftsart überlassenes Kraftfahrzeug ist ein „betriebliches“ iSd. § 8 Abs. 2 Satz 2. Ein solches ist anzunehmen, wenn es sich um ein (vom ArbG oder Dritten) im Rahmen einer Überschubeinkunft überlassenes Kfz. handelt (s. im einzelnen § 8 Anm. 80; zum Sammeltransport s. FG Sachsen v. 16.7.2003, EFG 2003, 1529, Rev. VI R 17/04).

523–529 Einstweilen frei.