Urteil vom 08. Juli 2010, VI R 10/08

Dreimonatsfrist für Verpflegungsmehraufwand bei doppelter Haushaltsführung ist verfassungsgemäß

BFH VI. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5 S 5, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5 S 6, EStG § 9 Abs 5, GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, GG Art 12 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 07. Mai 2007, Az: 4 K 230/06

Leitsätze

Die Begrenzung des Abzugs von Mehraufwendungen für die Verpflegung auf drei Monate bei einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung ist verfassungsgemäß .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Verfassungsmäßigkeit der in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) geregelten sog. Dreimonatsfrist im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und erzielen jeweils Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Familienwohnsitz befindet sich in X. Der Kläger war seit 2001 in leitender Stellung in Y beschäftigt, wo er am 1. August 2002 eine Wohnung anmietete. Die Klägerin übte ihre berufliche Tätigkeit in der Nähe von X aus.

3 Mit ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2004) machten die Kläger bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ließ Kosten in Höhe von 6.952 € als Werbungskosten zum Abzug zu. Die Berücksichtigung der ebenfalls geltend gemachten Mehraufwendungen für die Verpflegung in Höhe von 3.864 € (92 Tage x 24 €; 138 Tage x 12 €) ließ das FA unter Hinweis auf § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 6 und 5 EStG nicht zum Abzug zu. Im Einspruchsverfahren machten die Kläger geltend, die Begrenzung des Abzugs von Mehraufwendungen für die Verpflegung auf drei Monate sei verfassungswidrig. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies das Finanzgericht (FG) die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1500 veröffentlichten Gründen ab.

4 Dagegen richtet sich die Revision, mit der die Kläger Grundrechtsverletzungen rügen.

5 Die Kläger beantragen, das Urteil des FG Baden-Württemberg aufzuheben und weitere Werbungskosten in Höhe von 3.864 € zum Werbungskostenabzug zuzulassen, hilfsweise das Verfahren auszusetzen und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) einzuholen, ob die Dreimonatsfrist des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung mit dem Grundgesetz (GG) vereinbar ist.

6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision der Kläger ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass im Streitjahr im Rahmen der doppelten Haushaltsführung ein Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung ausscheidet.

8 1. Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen sind gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 EStG

nicht abziehbare Betriebsausgaben. Wird der Steuerpflichtige jedoch vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig, so ist nach Satz 2 der Vorschrift für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt über eine bestimmte Dauer abwesend ist, ein nach dieser Dauer gestaffelter Pauschbetrag abzusetzen. Nach Satz 5 der Vorschrift beschränkt sich bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte der pauschale Abzug nach Satz 2 auf die ersten drei Monate (sog. Dreimonatsfrist). Gemäß Satz 6 der Vorschrift gelten die Abzugsbeschränkung nach Satz 1, die (gestaffelten) Pauschbeträge nach Satz 2 sowie die Dreimonatsfrist nach Satz 5 auch für den Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung bei einer aus betrieblichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung. Nach § 9 Abs. 5 EStG sind die aufgeführten Regelungen bei der Ermittlung der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Tätigkeit sinngemäß anzuwenden.

9 Danach konnten die vom Kläger geltend gemachten Mehraufwendungen für die Verpflegung im Streitjahr nicht (mehr) als Werbungskosten wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung berücksichtigt werden, weil der Kläger nach den Feststellungen des FG bereits seit August 2002 einen doppelten Haushalt führte.

10 2. Die die Dreimonatsfrist bestimmende Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 5 und 6 EStG ist verfassungsgemäß. Sie genügt insbesondere auch im Fall beiderseits berufstätiger Ehegatten den Maßstäben des Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG.

11 a) Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Für die Anforderungen an Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen kommt es wesentlich darauf an, in welchem Maß sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann. Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen.

12 aa) Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Als besonderen sachlichen Grund für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das BVerfG u.a. Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt (Urteil des BVerfG vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, m.w.N.).

13 bb) Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Danach unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits. Deshalb sind Aufwendungen für die Erwerbstätigkeit gemäß §§ 4, 9 EStG und existenzsichernde Aufwendungen im Rahmen von Sonderausgaben, Familienleistungsausgleich und außergewöhnlichen Belastungen gemäß §§ 10 ff., 31 f., 33 ff. EStG grundsätzlich steuerlich abziehbar. Im Rahmen des objektiven Nettoprinzips hat der Gesetzgeber des Einkommensteuergesetzes die Zuordnung von Aufwendungen zum betrieblichen bzw. beruflichen Bereich, derentwegen diese Aufwendungen von den Einnahmen grundsätzlich abzuziehen sind, danach vorgenommen, ob eine betriebliche bzw. berufliche Veranlassung besteht (vgl. § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Dagegen mindern Aufwendungen für die Lebensführung außerhalb des Rahmens von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 12 Nr. 1 EStG nicht die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage; dies gilt gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG auch für solche Lebensführungskosten, "die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen".

14 Das BVerfG hat bisher offen gelassen, ob das objektive Nettoprinzip, wie es in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommt, Verfassungsrang hat; jedenfalls aber kann der Gesetzgeber dieses Prinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, m.w.N.).

15 cc) Eine besondere Typisierungskompetenz des Gesetzgebers ergibt sich unter dem Gesichtspunkt gemischt veranlasster Aufwendungen. Dabei ist allerdings nicht die tatbestandliche Qualifikation von Aufwendungen nach Maßgabe der einfachgesetzlichen Grundregeln des § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 und § 12 Nr. 1 EStG maßgeblich, sondern vielmehr eine darüber hinausgehende Bewertung multikausaler und multifinaler Wertungszusammenhänge (BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210). Unter diesem Gesichtspunkt kommt auch den Mehraufwendungen für eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung insgesamt Mischkostencharakter zu (Entscheidungen des BVerfG in BVerfGE 122, 210; vom 4. Dezember 2002 2 BvR 400/98 und 1735/00, BVerfGE 107, 27, BStBl II 2003, 534).

16 In besonderer Weise gilt dies jedoch für Mehraufwendungen für die Verpflegung. Aufwendungen für die eigene Verpflegung betreffen grundsätzlich die einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Privatsphäre. Soweit Aufwendungen für die Ernährung betrieblich veranlasst und damit Betriebsausgaben sind, sind sie nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 EStG nicht abziehbar, weil solcher Aufwand in erster Linie der Befriedigung eines persönlichen Grundbedürfnisses entspricht. Ausnahmen bestehen für betriebliche Mehraufwendungen bei den in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 2 ff. EStG genannten Auswärtstätigkeiten und der doppelten Haushaltsführung. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass in diesen Fällen die Verpflegungskosten typischerweise betrieblich veranlasst sind (Bergkemper in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 4 EStG Rz 1360). Soweit die Berücksichtigung von Verpflegungskosten in diesen Fällen jedoch nach Ablauf von drei Monaten ausgeschlossen ist (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 5 und 6 EStG), unterstellt der Gesetzgeber typisierend, dass die bei Beginn der Auswärtstätigkeit oder doppelten Haushaltsführung vorhandene überwiegende berufliche Veranlassung des Verpflegungsmehraufwands entfallen ist bzw. der Steuerpflichtige nunmehr regelmäßig eine Verpflegungssituation vorfindet, die keinen beruflich veranlassten Mehraufwand verursacht (BTDrucks 13/901, 129).

17 Mit dieser Typisierung einer Übergangszeit bewegt sich der Gesetzgeber nach Auffassung des Senats innerhalb der Grenzen seines Beurteilungs- und Gestaltungsermessens. Im Regelfall kann sich der Steuerpflichtige bei einer doppelten Haushaltsführung nach einer mehrmonatigen Übergangszeit auf die Verpflegungssituation am Beschäftigungsort einstellen, die Höhe der Kosten beeinflussen und damit einen "Mehr"-Aufwand minimieren oder sogar vermeiden (vgl. dazu Senatsentscheidung vom 6. Oktober 1994 VI R 136/89, BFHE 175, 548, BStBl II 1995, 184).

18 b) Die Dreimonatsfrist verstößt auch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG.

19 aa) Der besondere Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG erstreckt sich auf die "Alleinverdienerehe" ebenso wie auf die "Doppelverdienerehe". Der gebotene Schutz der "Doppelverdienerehe" gebietet es, Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung bei der Bemessung der finanziellen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen, soweit es sich um zwangsläufigen Mehraufwand beiderseits berufstätiger Ehegatten handelt, der dadurch entsteht, dass ein gemeinsamer Wohnsitz bei dem Beschäftigungsort des einen Ehegatten besteht und zugleich die Unterhaltung eines weiteren Wohnsitzes durch die Berufstätigkeit des anderen Ehegatten an einem anderen Ort veranlasst ist. Das aus Art. 6 Abs. 1 GG folgende Verbot, die Vereinbarkeit von Ehe und Berufsausübung beider Ehegatten zu erschweren, führt dazu, dass der Gesetzgeber bei beiderseits berufstätigen Ehegatten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung nicht deshalb als beliebig disponibel betrachten darf, weil solche Aufwendungen privat (mit-)veranlasst sind (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 107, 27, BStBl II 2003, 534).

20 bb) Nach diesen Grundsätzen war die durch Art. 1 Nr. 14 des Jahressteuergesetzes 1996 (JStG 1996) eingeführte Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG (sog. Zweijahresfrist) u.a. insoweit mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, als sie für beiderseits berufstätige Ehegatten Geltung beanspruchte (s. im Einzelnen BVerfG-Beschluss in BVerfGE 107, 27, BStBl II 2003, 534). Da der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung auf die ersten drei Monate beschränkt worden ist (§ 9 Abs. 5 i.V.m. § 4

Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 5 und 6 EStG) und Fahrten zwischen der Arbeitsstätte und einer Wohnung, die den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (anstelle wöchentlicher Familienheimfahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. des JStG 1996, jetzt § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 3 ff. EStG) auch länger als zwei Jahre steuerlich anerkannt werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG), führte die Einführung der Zweijahresgrenze praktisch im Wesentlichen dazu, dass nach zwei Jahren doppelter Haushaltsführung bei einer Beschäftigung am selben Ort speziell die Aufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsort vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen waren.

21 cc) Widerspricht danach eine pauschale zeitbezogene generelle Abzugsbegrenzung im Fall beiderseits berufstätiger Ehegatten der Wertentscheidung des Art. 6 Abs. 1 GG, so folgt entgegen der Auffassung der Kläger daraus nicht, dass auch die gesetzlichen Abzugsbegrenzungen bei den einzelnen notwendigen Mehraufwendungen verfassungswidrig sind. Das betrifft neben der sich aus § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 3 ff. EStG ergebenden Beschränkung die hier in Rede stehende zeitraumbezogene Abgrenzung bei den Mehraufwendungen für die Verpflegung. Unter Hinweis auf das aus Art. 6 Abs. 1 GG folgende Verbot, die Vereinbarkeit von Ehe und Berufsausübung bei Ehegatten zu erschweren, hat das BVerfG im zitierten Beschluss in BVerfGE 107, 27, BStBl II 2003, 534 maßgeblich auf die nicht unerhebliche Belastungswirkung der zeitlichen Abzugsbeschränkung nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 1996 abgestellt. Nach Auffassung des BVerfG führt im Hinblick auf die regelmäßig nicht unerheblich ins Gewicht fallenden Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort die zeitliche Begrenzung zu einer ökonomischen Entwertung der beiderseitigen Berufstätigkeit, die sich erschwerend auf die Vereinbarkeit von Ehe und Berufsausübung auswirkt.

22 Eine vergleichbare --und damit von Verfassungs wegen zu beanstandende-- Belastungswirkung geht von der Dreimonatsfrist nicht aus. Wie ausgeführt, kann sich der Steuerpflichtige nach einer Übergangszeit auf die Verpflegungssituation einstellen und einen nennenswerten Mehraufwand vermeiden. Selbst wenn die Beköstigung auch nach Ablauf von drei Monaten nicht so preisgünstig ist wie am Lebensmittelpunkt, führt die Höhe des Verpflegungsmehraufwands --im Gegensatz zu den Kosten einer Unterkunft-- nicht zu einer "ökonomischen Entwertung der beiderseitigen Berufstätigkeit". Dabei ist zu berücksichtigen, dass regelmäßig ohnehin nur Mehrkosten für Frühstück und Abendessen berücksichtigt werden können, weil eventuelle Verpflegungsmehraufwendungen wegen eines Mittagessens an der regelmäßigen Arbeitsstätte auch bei allen anderen Arbeitnehmern unberücksichtigt bleiben (BFH-Urteil in BFHE 175, 548, BStBl II 1995, 184).

23 c) Eine Verletzung des Klägers in seiner durch Art. 12 Abs. 1 GG gewährleisteten Berufsfreiheit ist ebenfalls nicht ersichtlich. Sein grundgesetzlich garantiertes Recht, Art und Ort seiner Beschäftigung frei zu wählen, wird durch die Neuregelung nicht berührt. Zwar sind nach der Rechtsprechung des BVerfG auch solche Vorschriften am Maßstab des Art. 12 Abs. 1 GG zu prüfen, die infolge ihrer tatsächlichen Auswirkungen geeignet sind, die Berufsfreiheit mittelbar zu beeinträchtigen. Voraussetzung ist allerdings, dass sie in engem Zusammenhang zur Ausübung eines Berufes stehen und objektiv eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen lassen. Daran fehlt es bei den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, da sie ohne unmittelbare Beziehung zu einem bestimmten Beruf an generelle Merkmale --z.B. Einkünfte aus erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit-- anknüpfen (Senatsentscheidung vom 5. Dezember 1997 VI R 94/96, BFHE 185, 8, BStBl II 1998, 211, m.w.N.).

24 d) Die Dreimonatsfrist verstößt auch im Übrigen ersichtlich nicht gegen das Grundgesetz.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de