

Leitsätze

zum Beschluss des Zweiten Senats vom 4. Dezember 2002

- 2 BvR 400/98 -

- 2 BvR 1735/00 -

1. Für die verfassungsrechtlich gebotene Einkommensbesteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit kommt es auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits an.

Der Gesetzgeber hat bei seiner Entscheidung, ob er Aufwand steuermindernd berücksichtigen will, die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der privaten Lebensführung zuzuordnen sind.

2. Zur Begrenzung des Abzugs der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung bei einer Beschäftigung am selben Ort auf insgesamt zwei Jahre durch das Jahressteuergesetz 1996.

BUNDESVERFASSUNGSGERICHT

- 2 BVR 400/98 -

- 2 BVR 1735/00 -



Im Namen des Volkes

**In den Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerden**

1. des Herrn Prof. Dr. F...

gegen a) das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5. Dezember 1997 - VI R 104/97 -,

b) das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 22. Mai 1997 - 7 K 761/96

-

und

c) mittelbar gegen § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 und § 52 Abs. 11a Einkommensteuergesetz in der Fassung des Art. 1 Nr. 14 und Nr. 59 Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I S. 1250)

- 2 BVR 400/98 -,

2. des Herrn R...

- Bevollmächtigte: Rechtsanwälte Dr. Dieter Hess und Koll.,
Rheinstraße 23, 56068 Koblenz -

gegen a) den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 7. Juni 2000 - VI B 31/00 -,

b) das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 11. Oktober 1999 - 5 K 3481/98 -

und

c) mittelbar gegen § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 und § 52 Abs. 11a Einkommensteuergesetz in der Fassung des Art. 1 Nr. 14 und Nr. 59 Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I S. 1250)

- 2 BVR 1735/00 -

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat - unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Vizepräsident Hassemer,
Sommer,
Jentsch,
Broß,
Osterloh,
Di Fabio,
Mellinghoff,
Lübbe-Wolff

am 4. Dezember 2002 beschlossen:

1. Die Verfahren werden zur gemeinsamen Entscheidung verbunden.
2. § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 3 Einkommensteuergesetz in der Fassung des Artikel 1 Nummer 14 Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 (Bundesgesetzblatt I S. 1250) ist mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes unvereinbar, soweit die Vorschrift Fälle der fortlaufend verlängerten Abordnung ("Kettenabordnung") erfasst, und unvereinbar mit Artikel 3 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 des Grundgesetzes, soweit sie für beiderseits berufstätige Ehegatten Geltung beansprucht.
3. Das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 22. Mai 1997 - 7 K 761/96 - und das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5. Dezember 1997 - VI R 104/97 - verletzen den Beschwerdeführer zu 1. in seinem Grundrecht aus Artikel 3 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 des Grundgesetzes. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs wird aufgehoben.
4. Das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 11. Oktober 1999 - 5 K 3481/98 - und der Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 7. Juni 2000 - VI B 31/00 - verletzen den Beschwerdeführer zu 2. in seinem Grundrecht aus Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs wird aufgehoben.
5. Die Sachen werden an den Bundesfinanzhof zurückverwiesen.
6. Die Bundesrepublik Deutschland hat den Beschwerdeführern die notwendigen Auslagen zu erstatten.

Gründe:

A.

Die zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Verfassungsbeschwerden richten sich unmittelbar gegen finanzgerichtliche Entscheidungen und mittelbar gegen § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung des Art. 1 Nr. 14 Jahressteuergesetz 1996 (JStG 1996) vom 11. Oktober 1995 (BGBl I S. 1250) (Begrenzung des Abzugs der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung bei einer Beschäftigung am selben Ort auf insgesamt zwei Jahre) und die dazu durch Art. 1 Nr. 59 JStG 1996 erlassene Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 11a EStG

1

1996. Die Ausgangsverfahren beziehen sich auf die Veranlagungszeiträume 1996 (2 BvR 400/98) und 1997 (2 BvR 1735/00).

I.

1. Bis zum Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 1996 bestand für den Werbungskostenabzug von notwendigen Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, keine zeitliche Begrenzung: Durch das Zweite Gesetz zur Überleitung der Haushaltswirtschaft des Bundes in eine mehrjährige Finanzplanung (Steueränderungsgesetz 1966) vom 23. Dezember 1966 (BGBl I S. 702) wurde der Abzug von notwendigen Mehraufwendungen aus Anlass einer doppelten Haushaltsführung erstmals mit Geltung ab 1. Januar 1967 in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG gesetzlich geregelt. Der Bundesfinanzhof, der schon zuvor seit langem Aufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung in bestimmten Grenzen als abzugsfähige Werbungskosten qualifiziert hatte, legte die damals gültige Fassung dieser Vorschrift dahin aus, nach Ablauf von zwei Jahren entfalle (widerlegbar) die auf allgemeiner Lebenserfahrung beruhende Vermutung, dass die Aufrechterhaltung eines aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltes weiterhin beruflich veranlasst sei (vgl. Urteil vom 2. September 1977 - VI R 114/76 -, BFHE 123, 444; BStBl II 1978, 26). Dieser Rechtsprechung entzog der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Änderung des Entwicklungsländer-Steuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes vom 21. Mai 1979 (BGBl I S. 558) die Grundlage; nach der rückwirkend seit dem 1. Januar 1978 anwendbaren Neufassung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG waren notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstanden, Werbungskosten unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wurde.

2. Eine zeitliche Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Mehraufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung bei einer Beschäftigung am selben Ort wurde erstmals durch das Jahressteuergesetz 1996 eingeführt. Die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, welche die steuerliche Berücksichtigung einer doppelten Haushaltsführung von Arbeitnehmern für die hier maßgeblichen Jahre 1996 und 1997 regeln, lauten in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1996 auszugsweise wie folgt:

§ 9

Werbungskosten

(1) Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch (...)

notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er

einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Der Abzug der Aufwendungen ist bei einer Beschäftigung am selben Ort auf insgesamt zwei Jahre begrenzt. (...)

§ 52

Anwendungsvorschriften

7

(...)

8

(11a) § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 ist ab 1996 mit der Maßgabe anzuwenden, dass die zeitliche Begrenzung einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung auf zwei Jahre auch für Fälle einer bereits vor dem 1. Januar 1996 bestehenden doppelten Haushaltsführung gilt.

Soweit anlässlich einer doppelten Haushaltsführung eines Arbeitnehmers Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen geleistet werden, ist auch die Vorschrift des § 3 Nr. 13 EStG von Bedeutung; in der hier maßgeblichen Fassung lautet sie auszugsweise wie folgt:

9

Steuerfrei sind (...)

10

13. die aus öffentlichen Kassen gezahlten Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder. (...); Trennungsgelder sind nur insoweit steuerfrei, als sie die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (...) abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen.

3. Nachdem eine Beschränkung der Abziehbarkeit der Kosten für doppelte Haushaltsführung auf zwei Jahre schon von der vom Bundesminister der Finanzen eingesetzten "Einkommensteuer-Kommission" in ihren am 8. November 1994 vorgelegten "Thesen (...) zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer" (Betriebs-Berater <BB> Beilage 24 zu Heft 34/1994, S. 9 und S. 17, lfd. Nr. 57) vorgeschlagen worden war, stand deren Einführung durch das Jahressteuergesetz 1996 im Zusammenhang mit der Kompensation der durch andere Regelungen dieses Gesetzes erwarteten Steuerausfälle: Das Jahressteuergesetz 1996 regelte u.a. die Steuerfreistellung des Existenzminimums mit einer Entlastung der Steuerpflichtigen um rund 15,5 Mrd. DM und die Weiterentwicklung des Familienleistungsausgleichs mit einer Verbesserung der finanziellen Ausstattung der Familien um rund 7,2 Mrd. DM (vgl. Horlemann, DStZ 1995, S. 673 ff. <673>). Eine der Gegenfinanzierungsmaßnahmen stellte die Begrenzung der steuerlichen Berücksichtigung einer doppelten Haushaltsführung dar (einschließlich der Begrenzung der Pauschale für Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate und ihrer Vereinheitlichung auf maximal 46 DM je Tag). Die hiervon erwarteten Mehreinnahmen sind im Finanzbericht 1997 des Bundesministeriums der Finanzen (S. 255, lfd. Nr. 39) für den Veranlagungszeitraum 1996 mit 750 Mio. DM angesetzt.

11

Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens schlug der federführende Finanzaus-

12

schuss des Bundesrates zur Kompensation der Steuerausfälle vor, "das Steuerrecht zu durchforsten und ungerechtfertigte Steuervergünstigungen und -subventionen zu streichen" (BRDrucks 171/2/95, S. 6; auch abgedruckt als Anlage zur Unterrichtung durch die Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1996, BTDrucks 13/1686): Soweit § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung zeitlich unbegrenzt als beruflich veranlasst ansehe, enthalte die Vorschrift eine Fiktion, die nicht weiter fortgeführt werden sollte (im Einzelnen BRDrucks 171/2/95, S. 18 f.). Die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses vom 7. Juli 1995 zum Jahressteuergesetz 1996 umfasste eine Änderung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG, welche auch eine zeitliche Begrenzung des Abzugs auf insgesamt zwei Jahre vorsah (vgl. BTDrucks 13/1960, S. 3; Kruhl, BB 1995, S. 1669 ff. <1675>). Hierauf einigte man sich endgültig in einem zweiten Verfahren des Vermittlungsausschusses (vgl. BTDrucks 13/2100, S. 4; Kruhl, BB 1995, S. 2032 ff. <2032 f. und 2035>). Außer für die Neufassung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG sprach sich der Vermittlungsausschuss in seiner Beschlussempfehlung auch für die Einfügung eines neuen § 52 Abs. 11a EStG mit dem unter A.I.2. zitierten Wortlaut aus (vgl. BTDrucks 13/2100, S. 8).

4. Da durch das Jahressteuergesetz 1996 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 Satz 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 Satz 4 und 5 EStG) auch länger als zwei Jahre steuerlich anerkannt werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG), führt 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 sind.

13

II.

Die vom Bundesministerium der Finanzen nach dem Finanzbericht 1997 erwarteten Steuermehreinnahmen und kassenmäßigen Auswirkungen in den Rechnungsjahren 1996 bis 1999 geben über Zahl und soziale Struktur der von der Abzugsbegrenzung betroffenen Steuerpflichtigen nicht unmittelbar Aufschluss. Nach einer Auskunft aus dem Bundesministerium der Finanzen soll von dem genannten Einsparvolumen von 750 Mio. DM ein Betrag von ca. 580 bis 600 Mio. DM auf ausländische Arbeitnehmer entfallen. Ein Gesetzentwurf der Bundestags-Fraktion der PDS vom 13. September 2000 (BTDrucks 14/4437), der eine Streichung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1996 vorschlug, nennt keine Quelle zu der Angabe, bei bundesweit rund 379.000 Arbeitnehmern fielen Beschäftigungs- und Wohnort auseinander; ohnehin bleibt dabei der Anteil der Arbeitnehmer mit doppelter Haushaltsführung unklar, da auch bei Berufspendlern Beschäftigungs- und Wohnort auseinanderfallen. Untersuchungen, die sich aus soziologischer und statisti-

14

scher Sicht mit Formen der Berufsmobilität beschäftigen, bieten - soweit ersichtlich - weder absolute Zahlen zur doppelten Haushaltsführung in Deutschland noch eine quantitative Beschreibung verschiedener Fallgruppen der doppelten Haushaltsführung.

Allerdings ergeben sich im statistischen Vergleich verschiedener Gruppen beruflich mobiler Personen Hinweise auf die soziale Struktur von Arbeitnehmern mit doppelter Haushaltsführung. So stellt eine vom Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend in Auftrag gegebene Studie (Schneider/ Hartmann/Limmer, Berufsmobilität und Lebensform - Sind berufliche Mobilitätserfordernisse in Zeiten der Globalisierung noch mit Familie vereinbar?, Verbundprojekt des Staatsinstituts für Familienforschung an der Universität Bamberg <ifb> und der Johannes Gutenberg-Universität Mainz, Mainz und Bamberg, Februar 2001; Zusammenfassung der Ergebnisse der Studie in: Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend, Pressemitteilung vom 28. August 2001, "Mobil sein und Familie haben? Wie Mobile leben") unter Berücksichtigung von Datensätzen des Sozioökonomischen Panels und des Mikrozensus 1996 die Verbreitung mobiler Lebensformen in Deutschland dar (vgl. Studie S. 53 ff., einschließlich Tabelle S. 57). Die Studie (S. 15 f. und 54 ff.) unterscheidet fünf Formen mobiler Lebensführung, nämlich "Umzugsmobile" (Paare und Familien, die wegen beruflicher Mobilität eines Partners umgezogen sind; Mindestentfernung 50 km), Fernpendler (Personen, deren täglicher Arbeitsweg in der Regel von der Wohnung zur Arbeitsstätte mehr als eine Stunde dauert), "Varimobile" (Personen, die an wechselnden Orten beruflich tätig sind und relativ häufig außerhalb des eigenen Haushalts übernachten müssen), von der streitigen Abzugsbegrenzung wohl regelmäßig betroffene "Shuttles" oder Wochenendpendler (Erwerbstätige, die einen zweiten Haushalt gegründet haben, der hauptsächlich arbeitsbezogen genutzt wird) und Fernbeziehungen (Partnerschaften mit zwei getrennten Haushalten, ohne gemeinsamen Haushalt). Folgende statistische Ergebnisse werden beschrieben (vgl. im Einzelnen Studie S. 55 und 57 <Tabelle>): Aus einer Grundgesamtheit von annähernd 240.000 Erwerbstätigen zwischen 20 und 59 Jahren erwiesen sich nach dem Mikrozensus 1996 2% als "Shuttles". Aus einer wesentlich kleineren Stichprobe von rund 6.700 Personen konnten nach dem Sozioökonomischen Panel 1997 ca. 3% als "Varimobile" eingestuft werden; die "mobilitätsverwandte" Gruppe der "Shuttles" wurde offenbar im Sozioökonomischen Panel 1997 nicht untersucht. Wie bei Fernpendlern und "Varimobilen" erwies sich nach den Daten des Mikrozensus 1996 die Lebensform "Shuttle" als männlich dominiert (73%); mit 57% war die Altersklasse über 40 Jahre am stärksten besetzt; fast die Hälfte der "Shuttles" hatte Abitur oder einen vergleichbaren Schulabschluss, so dass diese die mobile Gruppe mit der höchsten Schulbildung darstellten; der Anteil der Verheirateten unterschied sich dagegen mit 81% nicht wesentlich von dem der anderen Gruppen.

Als Ergebnis einer standardisierten Befragung (knapp 800 Interviews) beschreibt die Studie "Berufsmobilität" (S. 59 ff. <65 ff.>) u.a. die Merkmale der "Shuttles": Drei Viertel der "Shuttles" (76%) waren Angestellte, die nächstgrößte Gruppe stellten Be-

15

16

amate mit 17% dar, während Selbständige und Freiberufler eher selten vertreten waren (7%); Arbeiter schienen sich für diese Lebensform kaum zu entscheiden. Der Anlass für die Gründung eines Zweitwohnsitzes war überwiegend von außen gesetzt (Arbeitsmöglichkeit); dies war bei 50% aller "Shuttles" der Fall. Von den Partnern der "Shuttles" sprach mehr als ein Drittel von einem "Zwang" zu dieser Lebensform (Studie S. 131). Insgesamt 27% der "Shuttles" wollten sich beruflich verändern. Für 41% war der Beginn des Wochenendpendelns mit einem beruflichen Aufstieg verbunden, bei 18% mit einem Berufseinstieg und nur bei 4% der befragten "Shuttles" brachte der Beginn des Wochenendpendelns keinerlei Veränderungen. Als Hauptgrund für die Wahl dieser Lebensform gaben 80% eine attraktive Arbeitsstelle an. Fast die Hälfte der "Shuttles" hatte wohl keinen Einfluss auf die Aufenthaltsdauer am Zweitwohnsitz. Über die Hälfte der "Shuttles" pendelte bereits länger als fünf Jahre. Gleichwohl erschien das Wochenendpendeln als eine als Übergangsphase konzipierte Lebensform. Partner von "Shuttles" sahen ihre Lebensform nicht positiv; dementsprechend fühlten sich "Shuttles" relativ stark belastet (Studie S. 116).

III.

1. a) Der Beschwerdeführer zu 1. ist Universitätsprofessor, seine Ehefrau arbeitet als selbständige Redakteurin und Lektorin; die Eheleute leben seit 1980 in Frankfurt am Main, wo sie auch gegenwärtig ihren Hauptwohnsitz haben. Zum 1. März 1994 wechselte der Beschwerdeführer zu 1. von der Frankfurter Johann Wolfgang Goethe-Universität an die Humboldt-Universität in Berlin, wo er am 1. Mai 1994 ein Zweizimmer-Appartement bezog. Seine Ehefrau übte ihre ortsgebundene berufliche Tätigkeit weiter in Frankfurt am Main aus.

17

b) Der Beschwerdeführer zu 2. ist als Kriminalkommissar Beamter im Dienst des Landes Rheinland-Pfalz. Seine Beschäftigungsbehörde ist das Polizeipräsidium Koblenz. In der Zeit vom 1. April 1992 bis 30. Juni 1999 war der Beschwerdeführer zu 2. auf Grund fortlaufend verlängerter Abordnungen bei der Zentralen Ermittlungsstelle Regierungs- und Vereinigungskriminalität beim Polizeipräsidium Berlin tätig und führte in Berlin einen zweiten Haushalt. Umzugskostenvergütung wurde dem Beschwerdeführer zu 2. von seinem Dienstherrn nicht zugesagt. Für das Jahr 1997 wurde dem Beschwerdeführer zu 2. von seinem Dienstherrn unversteuert ein Trennungsgeld in Höhe von 16.997,25 DM ausgezahlt.

18

2. a) Der Beschwerdeführer zu 1. begehrte in einem beim zuständigen Finanzamt gestellten Antrag auf Lohnsteuerermäßigung 1996, seinen Aufwand für die doppelte Haushaltsführung auch über einen Zeitraum von zwei Jahren hinaus steuerlich zu berücksichtigen. Dies lehnte das Finanzamt für die Zeit ab dem 1. Mai 1996 ab, behandelte jedoch die Fahrten des Beschwerdeführers zu 1. zwischen Frankfurt am Main und Berlin als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Nach Ablauf des für die Berücksichtigung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte 1996 maßgeblichen Zeitraumes beantragte der Beschwerdeführer zu 1. im Wege der Fortsetzungsfeststellungsklage, die Rechtswidrigkeit der Ablehnung der Eintragung eines um

19

17.000 DM höheren Freibetrags durch das Finanzamt festzustellen. Das Hessische Finanzgericht (EFG 1997, 1429) wies die Klage u.a. mit der Begründung ab, ehe- oder familienfeindlich könne nur die Begründung einer langfristigen doppelten Haushaltsführung sein, nicht aber eine steuerliche Abzugsbegrenzung bei doppelter Haushaltsführung. Das gelte insbesondere für den vorliegenden Fall, in dem sich einer von zwei berufstätigen Ehegatten weniger aus erwerbswirtschaftlichen Motiven als aus "persönlichen Neigungen" zu einem Arbeitsplatzwechsel an einen von der Hauptwohnung weit entfernten Beschäftigungsort entschieße, obwohl keinerlei Umzugsbereitschaft bestehe.

b) Bei dem Beschwerdeführer zu 2. legte das zuständige Finanzamt in seinem Einkommensteuerbescheid 1997 abweichend von dessen Erklärung der Besteuerung zusätzliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe des für das Jahr 1997 steuerfrei gezahlten Trennungsgeldes zugrunde. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht Rheinland-Pfalz u.a. mit der Begründung ab, der Verweis in § 3 Nr. 13 Satz 2 EStG auch auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG habe zur Folge, dass die Steuerfreiheit der im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung bei einer Beschäftigung am selben Ort gewährten Trennungsgelder zeitlich befristet sei; nach Ablauf der Zweijahresfrist seien die entsprechenden Trennungsgelder steuerpflichtiger Arbeitslohn. Die Zweijahresfrist sei verfassungsgemäß, denn die vom Gesetzgeber gewählte Typisierung bewege sich innerhalb der Grenzen des ihm eingeräumten Beurteilungs- und Gestaltungsermessens.

20

3. Die von den Beschwerdeführern eingelegten Rechtsmittel hatten keinen Erfolg.

21

a) Die vom Finanzgericht zugelassene Revision des Beschwerdeführers zu 1. wies der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 5. Dezember 1997 - VI R 104/97 - (BFH/NV 1998, 696) als unbegründet zurück. In seiner Entscheidung kam das Gericht - im Wesentlichen wortgleich mit seinem Urteil - VI R 94/96 - vom gleichen Tag (BFHE 185, 8; BSt-BI II 1998, 211) - zu dem Ergebnis, dass die Neuregelung der §§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3, 52 Abs. 11a EStG verfassungsgemäß sei und weder die Grundrechte des Beschwerdeführers zu 1. aus Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 GG noch die Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3 GG) verletze. Der Gesetzgeber handele nicht willkürlich, wenn er in der Neuregelung die frühere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Zweijahresgrenze aufgreife; wenn er dabei typisierend unterstelle, dass der bei der Begründung der doppelten Haushaltsführung vorhandene berufliche Anlass nach Ablauf von zwei Jahren entfallen oder zumindest so stark durch private Gründe überlagert sei, dass die ihrem Wesen nach gemischten (also sowohl die berufliche als auch die private Sphäre des Steuerpflichtigen berührenden) Aufwendungen nicht mehr dem Bereich der Einkommenserzielung zugeordnet werden könnten, bewege er sich innerhalb der Grenzen seines Beurteilungs- und Gestaltungsermessens. Eine Diskriminierung von Eheleuten oder eine Berührung des grundgesetzlich garantierten Rechtes, Art und Ort seiner Beschäftigung frei zu wählen, sei nicht ersichtlich. Auch soweit die Änderung auf

22

Fälle einer bereits vor dem 1. Januar 1996 bestehenden doppelten Haushaltsführung wirke, sei die Neuregelung unter dem aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) abgeleiteten Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden: Insoweit handele es sich um eine auf noch nicht abgeschlossene Dauersachverhalte einwirkende unechte Rückwirkung, welche sich bei Abwägung des Individualinteresses des Steuerpflichtigen an der steuerlichen Berücksichtigung seiner Aufwendungen mit der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Wohl der Allgemeinheit als zulässig erweise.

b) Die Nichtzulassungsbeschwerde des Beschwerdeführers zu 2. wies der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 7. Juni 2000 - VI B 31/00 - (BFH/NV 2000, 1465) als unbegründet zurück und führte unter Verweis auf sein Urteil vom 5. Dezember 1997 - VI R 94/96 - (a.a.O.) zur Begründung u.a. aus: Nach dem Wortlaut des § 3 Nr. 13 Satz 2, 2. Halbsatz EStG werde die Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG insgesamt, also auch dessen Satz 3, in die Regelung der aus öffentlichen Kassen gezahlten Trennungsgelder einbezogen. Dementsprechend sei auch die Zweijahresfrist zu beachten. Es sei höchstrichterlich geklärt, dass die Zweijahresfrist als solche und das Fehlen einer Übergangsfrist von Verfassungen wegen nicht zu beanstanden seien; Gleiches gelte für den Umstand, dass das Gesetz keine Entkräftung der Vermutung erlaube, wonach der doppelte Haushalt nach zwei Jahren privat mitveranlasst sei.

23

IV.

Die Beschwerdeführer wenden sich gegen die finanzgerichtlichen Urteile, gegen das Urteil und den Beschluss des Bundesfinanzhofs sowie mittelbar gegen die durch das Jahressteuergesetz 1996 eingeführte Begrenzung des Abzugs von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung bei einer Beschäftigung am selben Ort auf insgesamt zwei Jahre.

24

1. Der Beschwerdeführer zu 1. sieht durch die Abzugsbegrenzung seine Rechte aus Art. 6 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 und 2 und Art. 12 Abs. 1 GG sowie aus Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) verletzt. Die Abzugsbegrenzung verstoße in erster Linie gegen Art. 6 Abs. 1 GG. Verheirateten Steuerpflichtigen habe der Gesetzgeber die Möglichkeit genommen, nach zwei Jahren doppelter Haushaltsführung darzutun, dass diese doppelte Haushaltsführung allein durch das Zusammenwirken der beruflichen mit der ehelichen Situation veranlasst sei. Ein verheirateter Steuerpflichtiger könne nicht aus alleinigem Entschluss den ehelichen Wohnsitz an den Erwerbort verlegen, sondern nur eine neue Erwerbsstelle ausschlagen; insoweit setze das Steuerrecht den verheirateten Steuerpflichtigen in diskriminierender Weise unter einen wirtschaftlichen Entscheidungsdruck. Auch die berufstätige Ehefrau wieder in den Haushalt zurückzuführen, sei die Steuergesetzgebung nicht berechtigt. Wenn bei beiderseits berufstätigen Ehegatten ein Ehepartner die Möglichkeit erhalte, eine Berufstätigkeit an einem anderen Ort aufzunehmen, der andere Partner bei Verlegung des ehelichen Haushaltes an den

25

neuen Arbeitsort aber seine bisherige Berufstätigkeit aufgeben müsse, so könne die doppelte Haushaltsführung einen Ausweg bieten; diesen behindere jedoch die steuerliche Neuregelung.

2. Der Beschwerdeführer zu 2. rügt die Verletzung seiner Rechte aus Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 GG sowie eine Verletzung des Sozial- und Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 1 und 3 GG). Die Ausdehnung des § 3 Nr. 13 EStG auch auf die in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG geregelte zeitliche Befristung sei verfassungswidrig. Die Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG verstoße insbesondere gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Einem Arbeitnehmer, der an einem Beschäftigungsort länger als zwei Jahre verbleibe, sei es regelmäßig möglich, sich auf diese Situation einzustellen; er, der Beschwerdeführer zu 2., sei jedoch siebenmal für begrenzte Zeiträume - nur einmal für volle zwei Jahre, überwiegend für deutlich kürzere Fristen - an den gleichen Beschäftigungsort abgeordnet worden. Er habe bei keiner Abordnung um deren Verlängerung gewusst, so dass er sich nicht auf einen längerfristigen Verbleib in Berlin habe einstellen können. Er werde ohne sachlichen Grund schlechter als diejenigen gestellt, die für jeweils entsprechende Zeiträume an unterschiedlichen Beschäftigungsorten eingesetzt würden.

26

V.

Zu den Verfassungsbeschwerden haben sich der Bundesminister der Finanzen namens der Bundesregierung und die Präsidentin des Bundesfinanzhofs geäußert.

27

1. Der Bundesminister der Finanzen hält beide Verfassungsbeschwerden für unbegründet. Er führt im Wesentlichen aus:

28

Der Beschwerdeführer zu 1. sei nicht in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt. Die Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung seien als gemischte Aufwendungen teils beruflich, teils privat veranlasst. Der Gesetzgeber habe einen Ermessensspielraum, inwieweit er gemischte Aufwendungen als Werbungskosten zum Abzug zulasse. Der Gleichheitssatz fordere nicht, dass der Gesetzgeber bei Werbungskosten stets den gewillkürten tatsächlichen Aufwand berücksichtige; vielmehr könne er für bestimmte Arten von Aufwendungen den Abzug eines in realitätsgerechter Höhe typisierten Betrages gestatten. Dies gelte insbesondere, wenn die Erwerbsaufwendungen die Kosten der allgemeinen Lebensführung im Sinne des § 12 EStG berührten und deshalb zur Klarstellung wie zur Vereinfachung in einem unwiderleglichen Regeltatbestand erfasst würden.

29

Auch sei der Beschwerdeführer zu 1. nicht in seinem Grundrecht aus Art. 6 Abs. 1 GG verletzt, denn für verheiratete Steuerpflichtige ergebe sich keine nachteilige rechtliche Lage gegenüber unverheirateten Steuerpflichtigen.

30

Schließlich seien die angegriffenen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes auch mit dem Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 GG vereinbar. Es habe keiner gesonderten Übergangsregelung bedurft, die über die in § 52 Abs. 11a EStG getroffene Regelung hinausgehe. Der Bürger könne grundsätzlich nicht darauf vertrauen,

31

dass der Gesetzgeber steuerliche Vergünstigungen immer und uneingeschränkt auch für die Zukunft aufrechterhalten werde.

Der vom Beschwerdeführer zu 2. herausgestellte Gesichtspunkt der durch seinen Dienstherrn fortlaufend verlängerten Abordnungen sei verfassungsrechtlich nicht von Bedeutung. 32

2. Die Präsidentin des Bundesfinanzhofs hat Stellungnahmen von vier Senaten des Bundesfinanzhofs vorgelegt. 33

a) Der III., IV. und IX. Senat halten beide Verfassungsbeschwerden für begründet. 34

aa) Der III. Senat des Bundesfinanzhofs vertritt im Wesentlichen die Auffassung, die streitige Abzugsbegrenzung nehme keine Rücksicht auf die Verhältnisse am Arbeitsmarkt und erfülle nicht die Voraussetzungen für eine zulässige Typisierung, denn es sei nicht nur eine unbedeutende Zahl von Steuerpflichtigen von der Ungleichheit betroffen und der Gleichheitsverstoß erscheine nicht geringfügig. Die Aufrechterhaltung einer doppelten Haushaltsführung sei auch nach Ablauf von zwei Jahren beruflich veranlasst, sofern die Erwägungen des Arbeitnehmers zur Gestaltung seines beruflichen Bereichs, insbesondere was die Berufs- und Ortswahl betreffe, weiterhin bestünden und private Gründe, wie die mangelnde Bereitschaft, die Berufstätigkeit an den Wohnort der Familie zu verlegen oder die Familie in einer Wohnung am Beschäftigungsort unterzubringen, nicht nennenswert ins Gewicht fielen. Die finanzielle Belastung der Steuerpflichtigen durch die Kosten einer Unterkunft am Beschäftigungsort sei nicht unerheblich. Die Bearbeitung entsprechender Veranlagungen bereite den Finanzämtern erfahrungsgemäß keine unverhältnismäßigen Schwierigkeiten. Allein der Umstand, dass es sich um Aufwendungen handele, die auch mit der privaten Lebensführung verbunden sein könnten, rechtfertige nicht generell die Beschränkung der Abziehbarkeit nach der zeitlichen Dauer. 35

Außerdem bestünden Bedenken hinsichtlich der Wirkungen der zeitlichen Befristung auf beiderseits berufstätige Ehegatten. Anders als in der "Alleinverdiener Ehe" könne in einer "Doppelverdiener Ehe" von dem Partner nicht ohne Weiteres verlangt werden, den berufsbedingten Wohnortwechsel des Ehegatten mitzuvollziehen. Vielmehr hätten die Ehegatten Wohnsitzwahl und Arbeitsstätten gemeinsam zu koordinieren. Ohne realitätsgerechte Typisierung berücksichtige die zeitliche Befristung auf zwei Jahre nicht hinreichend die geminderte Leistungsfähigkeit von "Doppelverdienern". 36

bb) Nach Ansicht des IV. Senats des Bundesfinanzhofs verstößt die Abzugsbegrenzung insbesondere gegen Art. 6 Abs. 1 GG: Da sich an der beruflich-privaten Situation beiderseits erwerbstätiger Ehegatten auch nach Ablauf von zwei Jahren nichts ändern könne, könne der Gesetzgeber nicht typisierend unterstellen, dass die private Mitveranlassung einer erwerbsbedingt begründeten doppelten Haushaltsführung dann in den Vordergrund trete. Soweit die Abzugsbegrenzung im Gesetzgebungsverfahren von der Bundestags-Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN auch auf familien- 37

politische Gründe gestützt worden sei (BTDrucks 13/936, S. 17, lfd. Nrn. 31 und 32), sei dies nicht verfassungskonform. Mit der Berufung auf familienpolitische Ziele, die auch der VI. Senat des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 5. Dezember 1997 - VI R 104/97 - anführe, werde das Gebot familienpolitischer Neutralität der Ehegattenbesteuerung verletzt. Es widerspreche verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung, einen der Ehegatten zur Aufgabe seiner Berufstätigkeit zu veranlassen.

cc) Der IX. Senat des Bundesfinanzhofs meint, die zeitliche Limitierung des Abzugs der Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG. Ein Gleichheitsverstoß werde durch eine Systemwidrigkeit im Sinne einer Verletzung der "vom Gesetz selbst statuierten Sachgesetzlichkeit" indiziert. Der Gesetzgeber lege hier das Nettoprinzip zugrunde; er habe Mehraufwendungen aus Anlass einer beruflich begründeten doppelten Haushaltsführung als Erwerbenaufwendungen qualifiziert und ihren Abzug als Werbungskosten zugelassen. Obschon diese Aufwendungen die Lebensführung des Steuerpflichtigen zumindest berührten, müsse das Gesetz die systematische Grundentscheidung für eine Berücksichtigung als Erwerbenaufwendungen folgerichtig ausprägen. Danach fehlten aber hinreichende oder auch nur plausible Gründe für eine zeitliche Beschränkung der Abziehbarkeit. Der Gesetzgeber knüpfe an die frühere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs an, wonach für eine auf allgemeine Lebenserfahrung gestützte Vermutung, die Aufrechterhaltung einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung sei nach Ablauf von zwei Jahren weiterhin beruflich veranlasst, kein Raum sei. Dieser Bewertung habe jedoch ein traditionelles Partnerbild zugrunde gelegen, wonach insbesondere bei Ehepartnern der nicht erwerbstätige Ehegatte dem berufstätigen Partner an dessen Arbeitsort folge. Wenn beide Partner an unterschiedlichen Orten erwerbstätig seien, könne von diesem Partnerschaftsverständnis nicht mehr ausgegangen werden. Bei ehelichen Partnerschaften, insbesondere bei an verschiedenen Orten beiderseits berufstätigen Ehegatten, trete hinzu, dass Begründung und Aufrechterhaltung einer doppelten Haushaltsführung in den Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1 GG fallen könnten. Das Grundgesetz habe ein spezifisch gleichberechtigtes Partnerschaftsbild. Es widerspreche dieser gesellschaftlichen Zielvorstellung, wenn der Gesetzgeber die Vereinbarkeit von Ehe und Erwerbstätigkeit dadurch unterlaufe, dass er das Aufrechterhalten eines doppelten Hausstandes als nur auf der Lebensführung beruhend qualifiziere.

38

Ferner verstoße die Abzugsbegrenzung gegen das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG in seiner besonderen Ausprägung als Vertrauensschutz. In dem der Verfassungsbeschwerde 2 BvR 400/98 zugrunde liegenden Sachverhalt hätten die Eheleute gar keine Möglichkeit mehr, ihr Verhalten an die neue Lage anzupassen. In dem der Verfassungsbeschwerde 2 BvR 1735/00 zugrunde liegenden Sachverhalt sei allen Beteiligten klar gewesen, dass der Einsatz des Beschwerdeführers zu 2. von vornherein zeitlich begrenzt sein sollte. Dieser habe sich daher als Beamter gar nicht auf eine dauerhafte Lebensführung am selben Einsatzort einstellen können und dürfen. In der gleichen Situation befänden sich Arbeitnehmer, deren Einsatz am neuen

39

Arbeitsort von vorneherein befristet sei. In diesen Fällen sei das Führen eines doppelten Haushaltes ausschließlich durch die berufliche Sphäre bedingt.

b) Der VI. Senat hat in seiner Stellungnahme auf seinen Beschluss vom 31. Juli 2002 - VI B 45/02 - verwiesen, mit dem er die Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 11. März 2002 - 8 K 2411/00 - (EFG 2002, 1438) wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen habe. Die zeitliche Beschränkung der Abziehbarkeit der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung betreffe auch Steuerpflichtige, die in einer Stadt selbständig tätig seien sowie in einer anderen, weit davon entfernt liegenden Stadt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielten und im Hinblick auf die dort ausgeübte Tätigkeit über einen zweiten Haushalt verfügten.

40

B.

Die Verfassungsbeschwerden sind zulässig.

41

1. Der Beschwerdeführer zu 1. hat sein Rechtsschutzbedürfnis dargetan. Zwar darf gemäß § 42b Abs. 3 Satz 1 EStG der Arbeitgeber den Lohnsteuer-Jahresausgleich spätestens bei der Lohnabrechnung für den letzten Lohnzahlungszeitraum, der im Monat März des dem Ausgleichsjahr folgenden Kalenderjahres endet, durchführen; längstens bis zum Ablauf dieser Frist kann sich die Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte beim Lohnsteuerabzug auswirken. Der Beschwerdeführer zu 1. hat ausreichend dargelegt, dass die Beantwortung der von ihm aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Fragen auch für künftige Lohnsteuerermäßigungsverfahren von Bedeutung ist. Dementsprechend haben die Fachgerichte die ursprünglich als Verpflichtungsklage erhobene Fortsetzungsfeststellungsklage des Beschwerdeführers zu 1. nicht als unzulässig angesehen.

42

2. Der Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde des Beschwerdeführers zu 2. steht nicht der Grundsatz der Subsidiarität (§ 90 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG) entgegen. Zwar hat der Bundesfinanzhof in seinem angefochtenen Beschluss ausgeführt, der Vortrag des Beschwerdeführers zu 2. in seiner Nichtzulassungsbeschwerde habe insofern nicht den Darlegungsanforderungen entsprochen, als es an einer Auseinandersetzung mit dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5. Dezember 1997 - VI R 94/96 - fehle. Der Bundesfinanzhof hat in seinem angefochtenen Beschluss jedoch nur pauschal auf jenes Urteil verwiesen, ohne dessen verfassungsrechtliche Aussagen im Einzelnen auf die bei dem Beschwerdeführer zu 2. vorliegende Fallkonstellation zu übertragen; jenem Urteil liegt ein anders gelagerter Sachverhalt zugrunde. Dies rechtfertigt es, hinsichtlich der Rechtswegerschöpfung im weiteren Sinne (vgl. z.B. BVerfGE 81, 22 <27>; 95, 163 <171>) hier keine besonders strengen Anforderungen zu stellen, zumal der Bundesfinanzhof die Nichtzulassungsbeschwerde des Beschwerdeführers zu 2. nicht als unzulässig, sondern als unbegründet zurückgewiesen hat.

43

C.

Beide Verfassungsbeschwerden sind begründet. 44

Die durch Art. 1 Nr. 14 JStG 1996 eingeführte Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG ist mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit sie Fälle der fortlaufend verlängerten Abordnung ("Kettenabordnung") erfasst, und unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 GG, soweit sie für beiderseits berufstätige Ehegatten Geltung beansprucht. 45

Die mit den Verfassungsbeschwerden angefochtenen finanzgerichtlichen Entscheidungen beruhen in beiden Ausgangsverfahren auf der Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG. Da die in dem Ausgangsverfahren zur Verfassungsbeschwerde 2 BvR 1735/00 ebenfalls entscheidungserhebliche Steuerbefreiungsnorm des § 3 Nr. 13 EStG an die Rechtsfolge des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG anknüpft, bedarf jene Rechtsnorm keiner gesonderten verfassungsrechtlichen Überprüfung hinsichtlich der Frage, ob die an einen Beamten wegen einer aus dienstlichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung gezahlten Trennungsgelder auch nach Ablauf von zwei Jahren steuerfrei zu belassen sind, wenn der Beamte am selben Ort beschäftigt wird. 46

Nicht entschieden zu werden braucht auch die Frage, ob die durch Art. 1 Nr. 59 JStG 1996 erlassene Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 11a EStG verfassungsgemäß ist, da diese Vorschrift rechtliche Bedeutung nur erlangt, soweit die streitige Abzugsbegrenzung mit dem Grundgesetz vereinbar ist, im Übrigen aber gegenstandslos ist. 47

I.

1. Der Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG erfährt in der Verbindung mit den Strukturen des Einkommensteuerrechts eine Reihe besonderer Ausformungen. 48

a) Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfGE 88, 5 <12>; 88, 87 <96>; 101, 54 <101>; 103, 310 <318>; 105, 73 <110 f.> - dort auch zum Folgenden). Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls verletzt, "wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt" (vgl. BVerfGE 1, 14 <52>; aus der stRspr z.B. BVerfGE 89, 132 <141>). Weiterhin ist der allgemeine Gleichheitssatz auch dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können (vgl. BVerfGE 55, 72 <88>; 93, 386 <397>). Dafür kommt es wesentlich auch darauf an, in welchem Maß sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrecht-

lich geschützter Freiheiten nachteilig auswirken kann (vgl. BVerfGE 82, 126 <146>; 88, 87 <96>; 89, 15 <22 f.>; 89, 69 <89>; 90, 46 <56>; 91, 346 <363>; 95, 267 <316 f.>; 97, 271 <290 f.>; 98, 365 <389>; 99, 367 <388>; vgl. auch BVerfGE 99, 341 <355 f.>). Nähere Maßstäbe und Kriterien lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur bezogen auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche präzisieren (stRspr des Zweiten Senats, z.B. BVerfGE 75, 108 <157>; 93, 319 <348 f.>; 93, 386 <397>; 101, 275 <291>; 103, 310 <318>; 105, 73 <111>; vgl. auch aus der Rechtsprechung des Ersten Senats BVerfGE 88, 5 <12 f.>; 88, 87 <96 f.>; 90, 226 <239>).

b) Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert (vgl. BVerfGE 75, 108 <157>; 105, 73 <125 f.> - dort auch zum Folgenden), wird für den Bereich des Steuerrechts und insbesondere für den 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 (vgl. BVerfGE 84, 239 <268 ff.>) 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 (vgl. BVerfGE 82, 60 <89>; 99, 246 <260>). Zwar hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, jedoch muss er unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen (vgl. BVerfGE 84, 239 <271>; 93, 121 <136>; 99, 88 <95>; 99, 280 <290>; 101, 132 <138>; 101, 151 <155>). Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfGE 99, 88 <95>; 99, 280 <290>). Dies alles gilt insbesondere für das Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist (BVerfGE 82, 60 <86>, im Anschluss an stRspr).

c) 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 und außergewöhnlichen Belastungen gemäß §§ 10 ff., 33 ff. EStG grundsätzlich steuerlich abziehbar. Dagegen mindern Aufwendungen für die Lebensführung außerhalb des Rahmens von Sonderausgaben und außerge-

50

51

wöhnlichen 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". Die verfassungsrechtlichen Dimensionen dieser gesetzlichen Systematik hat die neuere verfassungsgerichtliche Rechtsprechung in differenzierter Weise konturiert:

aa) Zum objektiven Nettoprinzip hat das Bundesverfassungsgericht bisher offen gelassen, ob die Geltung dieses Prinzips des Einkommensteuerrechts auch verfassungsrechtlich geboten ist; jedenfalls aber kann es der Gesetzgeber beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und darf sich generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen (vgl. BVerfGE 81, 228 <237>). Hiernach entfaltet das objektive Nettoprinzip Bedeutung vor allem im Zusammenhang mit den Anforderungen an hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen: Zu ihnen gehört die Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommensteuer (vgl. BVerfGE 99, 280 <290>); Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes (vgl. BVerfGE 99, 280 <290>).

52

bb) Für den Bereich des subjektiven Nettoprinzips ist das Verfassungsgebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie zu beachten (vgl. BVerfGE 82, 60; 82, 198 <206 f.>; 87, 153; vgl. auch BVerfGE 89, 346 <354 f.>; 99, 216 <232 ff.>). Wieweit über den Schutz des Existenzminimums hinaus auch sonstige unvermeidbare oder zwangsläufige private Aufwendungen bei der Bemessungsgrundlage einkommensmindernd zu berücksichtigen sind, ist verfassungsgerichtlich bislang noch nicht abschließend geklärt. Frühere Entscheidungen (vor der Rechtsprechung zur Verschonung des Existenzminimums) hatten bereits dem Grunde nach gefordert, das Einkommensteuerrecht müsse solche zwangsläufigen Aufwendungen "berücksichtigen" (vgl. BVerfGE 43, 108 <120>; desgl. 61, 319 <344>; 66, 214 <223>). In neuerer Zeit hat der Erste Senat (vgl. BVerfGE 89, 346 <354 f.>) speziell zu Ausbildungskosten für Kinder jenseits des Existenzminimums eine staatliche Verpflichtung angenommen, solche Kosten teilweise zu übernehmen oder "wenigstens bei der Besteuerung der Eltern als Minderung ihrer Leistungsfähigkeit anzuerkennen". Generell - außerhalb des Feldes familiärer Unterhaltspflichten - ist jedoch wenig geklärt, ob und wieweit zwangsläufiger privater Aufwand von Verfassungs wegen einkommensmindernd zu berücksichtigen ist, wie etwa der Streit um die vor- oder nachgelagerte Besteuerung von Renten zeigt (vgl. BVerfGE 105, 73 <82 ff.>).

53

Das Bundesverfassungsgericht hat jedenfalls die verfassungsrechtlichen Maßstäbe zur einkommensteuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen in ausdrücklicher Distanz zum allgemeinen einfachgesetzlichen Abzugsverbot des § 12 Nr.

54

1 EStG entwickelt. Im Gegensatz zu den dort erfassten nicht abzugsfähigen "allgemeinen Kosten der Lebensführung" muss etwa beim Kindesunterhalt berücksichtigt werden, dass durch solche Aufwendungen die steuerliche Leistungsfähigkeit gemindert wird. Dies ergibt sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz sowie aus Art. 1 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG; der Staat darf folglich auf die Mittel, die für den Unterhalt von Kindern unerlässlich sind, bei der Besteuerung nicht in gleicher Weise zugreifen wie auf Mittel, die der Bürger zur Befriedigung beliebiger anderer Bedürfnisse einsetzen kann (vgl. BVerfGE 89, 346 <353>, im Anschluss an BVerfGE 82, 60 <86 f.>; vgl. auch BVerfGE 99, 216 <233> m.w.N.).

Allgemein gilt: Für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit kommt es nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern jedenfalls auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits. Die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands steht nicht ohne Weiteres zur Disposition des Gesetzgebers. Dieser hat die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind.

55

II.

Nach diesen verfassungsrechtlichen Maßstäben sind beide Verfassungsbeschwerden begründet.

56

1. Die grundsätzliche Abzugsfähigkeit der Kosten einer betrieblich oder beruflich begründeten doppelten Haushaltsführung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ist traditioneller Teil der Grundentscheidung des deutschen Einkommensteuerrechts, die steuerrechtlich erhebliche Berufssphäre nicht erst "am Werkstor" beginnen zu lassen. Auch im Schnittbereich von beruflicher Sphäre und privater Lebensführung liegende Mobilitätskosten werden als Werbungskosten oder Betriebsausgaben anerkannt. Danach gehören - hinreichend folgerichtig - vor allem Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzips abzugsfähigen beruflichen Aufwendungen, obwohl solche Aufwendungen wegen der privaten Wahl des Wohnorts zwangsläufig auch privat mitveranlasst sind. Ähnliches gilt etwa für die Kosten beruflich veranlasster auswärtiger Übernachtungen, vor allem aber auch für die beruflich begründete doppelte Haushaltsführung: Auch wenn die Begründung des zweiten Haushalts am Arbeitsort im Wesentlichen beruflich veranlasst sein mag, so ist doch die Entscheidung, zusätzlich den alten Hausstand als Wohnsitz beizubehalten, aus der Sicht des Steuerpflichtigen in aller Regel der Privatsphäre zuzuordnen.

57

Wenn der Einkommensteuergesetzgeber angesichts dieses Ausgangsbefundes den Abzug von Mehraufwand wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung grundsätzlich auf einen Zeitraum von zwei Jahren begrenzt,

58

so bietet zwar die Begründung des insoweit federführenden Finanzausschusses des Bundesrates (BRDrucks 171/2/95, S. 19; auch abgedruckt als Anlage zur Unterrichtung durch die Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1996, BT-Drucks 13/1686) einen im Ansatz sachlich einleuchtenden Rechtfertigungsgrund: "Aus Gründen der steuerlichen Leistungsfähigkeit" sei es vertretbar, "wenn bestimmte Mehraufwendungen für eine angemessene Übergangszeit zum Abzug zugelassen" würden; den Mehraufwand einer doppelten Haushaltsführung zeitlich unbegrenzt als beruflich veranlasst anzusehen, sei jedoch eine "Fiktion, die nicht weiter fortgeführt werden sollte".

Diese Erwägung, wonach die private Entscheidung für die Beibehaltung des alten Wohnsitzes nach Ablauf einer Übergangsfrist als entscheidender privater Veranlassungsgrund für eine doppelte Haushaltsführung anzusehen und deshalb der entsprechende Mehraufwand nicht einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sei, erweist sich jedoch für die vom Senat zu beurteilenden Fallgruppen der "Kettenabordnung" und der an verschiedenen Orten beiderseits berufstätigen Ehegatten als nicht hinreichend tragfähig.

59

2. Die Verfassungsbeschwerde des Beschwerdeführers zu 2. hat Erfolg, weil die streitige Abzugsbegrenzung jedenfalls unter Berücksichtigung der Besonderheiten einer "Kettenabordnung" mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. In dieser Fallkonstellation sind weder die Zweijahresfrist selbst noch der Umstand, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der Anwendung der Zweijahresfrist zwischen einer Beschäftigung am selben Ort und einer Beschäftigung an wechselnden Orten differenziert, sachlich nachvollziehbar; beides führt nicht zu einer hinreichend folgerichtigen Bestimmung und Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

60

a) Der Fall der "Kettenabordnung" zeichnet sich durch eine überwiegend nach Belangen des Arbeitgebers oder Dienstherrn bestimmte Dauer oder Verlängerung der Tätigkeit des Arbeitnehmers an einem fremden Beschäftigungsort aus. Deshalb sind keine wesentlichen Unterschiede gegenüber einer nur zweijährigen doppelten Haushaltsführung und gegenüber einer doppelten Haushaltsführung an wechselnden Beschäftigungsorten erkennbar, soweit es um das Maß der beruflichen Veranlassung der Begründung und Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung geht.

61

b) Auch wenn man die Zweijahresfrist des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG als zugunsten des Steuerpflichtigen großzügig bemessene Übergangsfrist versteht, innerhalb derer der Wohnort hin zum Beschäftigungsort zu wechseln wäre, steht die besondere Fremdbestimmtheit des Arbeitnehmers bei einer "Kettenabordnung" regelmäßig einer realitätsgerechten Anwendung einer solchen Frist entgegen (zum Gebot realitätsgerechter Tatbestandsgestaltung BVerfGE 105, 73 <126 f.> m.w.N.). Der Arbeitnehmer kann nämlich im Hinblick auf die von ihm nicht eigenständig bestimmbare Dauer seiner auswärtigen Berufstätigkeit keine sinnvolle Umzugsplanung entwickeln. Auch steht einem Wohnortwechsel gewöhnlich der von vorneherein begrenzte Zeithorizont der "Kettenabordnung" entgegen. Der Zweijahreszeitraum markiert da-

62

her bei einer "Kettenabordnung" keine real nachvollziehbare Grenze; die darin enthaltene Unterstellung, dass sich der Steuerpflichtige dauerhaft an seinem Beschäftigungsort einrichten könne, trägt nicht.

c) Von einer doppelten Haushaltsführung an wechselnden Beschäftigungsorten, die nicht der Zweijahresfrist des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG unterliegt, unterscheidet sich die "Kettenabordnung" lediglich durch den fehlenden Ortswechsel, nicht aber hinsichtlich des Maßes der gerade auch kurzfristig geforderten Arbeitsplatzflexibilität. Dass allein die Veränderung des Beschäftigungsortes bei diesen beiden Vergleichsgruppen das maßgebliche Kriterium für den Abzug von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung über einen Zeitraum von zwei Jahren hinaus sein soll, lässt sich nicht sachlich begründen. Die Nachprüfbarkeit allein kann hierfür kein Maßstab sein, denn auch entscheidende Merkmale der "Kettenabordnung" sind hinreichend objektivierbar, zumal bei der Gewährung von Trennungsgeldern im Rahmen einer "Kettenabordnung" schon der öffentlich-rechtliche Dienstherr eine Vorprüfung vorgenommen hat. Andererseits gibt der Ausschluss einer doppelten Haushaltsführung an wechselnden Beschäftigungsorten von der Abzugsbegrenzung zu erkennen, dass der Gesetzgeber sehr wohl Erfordernisse der Arbeitsplatzflexibilität gesehen und anerkannt hat. Deshalb bewegt sich die Ungleichbehandlung der "Kettenabordnung" an denselben Beschäftigungsort nicht mehr im Grenzbereich einer noch zulässigen Typisierung; vielmehr macht gerade auch dieser Umstand die Unstimmigkeit der tatbestandlichen Ausgestaltung deutlich. Sie lässt keine folgerichtige Ausprägung der gesetzgeberischen Grundentscheidung erkennen, notwendige Mehraufwendungen für eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung ungeachtet ihres generellen Mischkostencharakters zum Werbungskostenabzug zuzulassen.

63

3. Die Verfassungsbeschwerde des Beschwerdeführers zu 1. führt zum Erfolg, weil die streitige Abzugsbegrenzung im Fall der beiderseits berufstätigen Ehegatten nicht den Maßstäben des Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 GG genügt.

64

a) Art. 6 Abs. 1 GG schützt jede Ehe und Familie und garantiert zugleich eine Sphäre privater Lebensgestaltung, die staatlicher Einwirkung entzogen ist (stRspr, z.B. BVerfGE 21, 329 <353>; vgl. auch BVerfGE 61, 319 <346 f.> m.w.N.; 99, 216 <231>). Der Gesetzgeber muss, wenn er dem Gebot des Art. 6 Abs. 1 GG gerecht werden will, Regelungen vermeiden, die geeignet sind, in die freie Entscheidung der Ehegatten über ihre Aufgabenverteilung in der Ehe einzugreifen (vgl. BVerfGE 66, 84 <94>; 87, 234 <258 f.>). Wie das Bundesverfassungsgericht schon früh hervorgehoben hat, fällt in diesen Bereich auch die Entscheidung darüber, ob eine Ehefrau sich ausschließlich dem Haushalt widmen oder beruflich tätig sein und eigenes Einkommen erwerben will; eine Einwirkung des Gesetzgebers dahin, die Ehefrau "ins Haus zurückzuführen", wäre deshalb auch wegen eines Verstoßes gegen Art. 6 Abs. 1 GG verfassungswidrig (vgl. BVerfGE 6, 55 <81 f.>; 21, 329 <353>). Gleiches gilt, wenn der Ehemann durch eine gesetzliche Regelung in seiner Entscheidungsfreiheit hinsichtlich einer eigenen Erwerbstätigkeit beeinträchtigt wird, weil oder solange seine

65

Ehefrau erwerbstätig ist. Der besondere verfassungsrechtliche Schutz von Ehe und Familie erstreckt sich auf die "Alleinverdienerehe" ebenso wie auf die "Doppelverdienerehe" (vgl. z.B. BVerfGE 66, 84 <94>; 87, 234 <258 f.>).

b) Den gebotenen Schutz der "Doppelverdienerehe" verfehlt der Einkommensteuergesetzgeber, wenn er Aufwendungen, die für beiderseits berufstätige Ehegatten zwangsläufiger Aufwand für die Vereinbarkeit von Ehe und Beruf unter Bedingungen hoher Mobilität sind, nach Ablauf von zwei Jahren mit beliebig disponibler privater Einkommensverwendung gleichsetzt und für die Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehegatten unberücksichtigt lässt. Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 GG 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. Aus welchen Gründen sich einer der Ehegatten für eine Berufstätigkeit an einem vom gemeinsamen Wohnort abweichenden Beschäftigungsort entschlossen hat, ist dabei auch nach Ablauf von zwei Jahren doppelter Haushaltsführung nicht von Belang; es liegt im Rahmen der von Art. 6 Abs. 1 GG geschützten Sphäre privater Lebensgestaltung, ob dieser Ehepartner in Wahrnehmung seiner Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) einen solchen Entschluss fasst, um überhaupt eine Arbeitsstelle zu finden, oder ob er damit beispielsweise nur die Erwartung einer höheren Arbeitsplatzattraktivität oder besserer Karrierechancen verbindet.

66

aa) Nach der steuergesetzlichen Systematik - getrennte Einkünfteermittlung auch bei Zusammenveranlagung von Ehegatten - kommt es zwar für die folgerichtige Bestimmung der Einkünfte grundsätzlich nicht auf eine gemeinsame (Erwerbs-) Perspektive der Ehegatten an. Anders ist es jedoch im Bereich des subjektiven Nettoprinzips, also bei der Bestimmung privater Abzüge als Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen und vor allem beim Tarif. Im Ergebnis bewertet der Gesetzgeber Eheleute einkommensteuerrechtlich grundsätzlich als wirtschaftliche Gemeinschaft, als "Erwerbsgemeinschaft", und bestimmt die steuerliche Belastung nach einer gemeinschaftlichen finanziellen Leistungsfähigkeit. Schon vor dem Hintergrund dieser einfachgesetzlichen Grundentscheidung verlangt der Grundsatz hinreichender Folgerichtigkeit einkommensteuerrechtlicher Belastungsentscheidungen einen besonderen sachlichen Rechtfertigungsgrund dafür, dass sich Aufwendungen auf die effektive gemeinsame Steuerbelastung nicht mindernd auswirken, die aus der gemeinsamen Perspektive beiderseits an unterschiedlichen Orten erwerbstätiger Ehegatten zwangsläufiger Mehraufwand zum Erwerb des gemeinsamen Einkommens sind.

67

Darüber hinaus ist die gemeinsame Perspektive von Ehegatten bei der Gestaltung des beruflichen und des privaten Lebens verfassungsrechtlich besonders geschützt. Aus dieser Perspektive bleibt auch die längerfristige Beibehaltung der doppelten

68

Haushaltsführung eines Ehegatten insoweit beruflich veranlasst, als die Beibehaltung des gemeinsamen Wohnsitzes zugleich durch die Erwerbstätigkeit des anderen Ehepartners veranlasst ist. Zwar ist der Wille zur gemeinsamen Lebensführung in der Ehe, der erst die Haushaltsführung zu einer doppelten macht, ein privater Veranlassungsgrund. Diesen Willen kann das Einkommensteuerrecht jedoch nicht ohne Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG bei der Bewertung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von "Doppelverdienern" unberücksichtigt lassen: 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 doppelte Haushaltsführung nicht deshalb als beliebig disponibel betrachten darf, weil solche Aufwendungen privat (mit-)veranlasst sind. Werden Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung bei dieser Fallgruppe zwangsläufig zur Gewährleistung der Berufstätigkeit beider Ehegatten erbracht, so sind sie auch über einen Zweijahreszeitraum hinaus grundsätzlich als Minderung finanzieller Leistungsfähigkeit steuerlich zu berücksichtigen. Eine pauschale zeitbezogene Abzugsbegrenzung widerspricht der Wertentscheidung des Art. 6 Abs. 1 GG, denn sie missachtet Gründe für die Beibehaltung einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung, die unter den Schutz von Art. 6 Abs. 1 GG fallen.

bb) Soweit die zeitliche Abzugsbegrenzung bei doppelter Haushaltsführung am Typus des Alleinverdieners ausgerichtet ist, führt eine solche Betrachtungsweise des Einkommensteuergesetzgebers im Fall der an verschiedenen Orten beiderseits berufstätigen Ehegatten auch zu einer offenkundig unzulässigen Typisierung. Wird die "Doppelverdienerhe" der "Alleinverdienerhe" steuerrechtlich gleichgestellt, obwohl es sich im Hinblick auf die Berufstätigkeit beider Ehegatten um ungleiche Personengruppen handelt, führt dies zu einer im Widerspruch zu Art. 3 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 GG stehenden Fiktion gemeinschaftlicher Einkünfte. Da das gesamte Erwerbseinkommen der "Doppelverdienerhegatten" nicht nur aus einer, sondern aus zwei Erwerbsquellen gespeist wird, deren Erhalt besondere Aufwendungen veranlasst hat, wird so deren Summe ohne konsequente Beachtung des objektiven Nettoprinzips ermittelt. Eine besondere sachliche Begründung hierfür ist nicht ersichtlich. Insbesondere scheiden als denkbare Rechtfertigungsgründe für die Abzugsbegrenzung "familienpolitische Gründe", wie sie im Antrag der Bundestags-Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN "Soziale und gerechte Einkommensteuerreform 1996" (BT-Drucks 13/936, S. 17, lfd. Nrn. 31 und 32) im Zusammenhang mit der Abzugsbegrenzung ohne nähere Begründung erwähnt werden, aus.

cc) Die gemeinsame Lebens- und Erwerbsperspektive von beiderseits berufstätigen Ehegatten hat der Einkommensteuergesetzgeber unabhängig davon zu berücksichtigen, ob es sich bei einer Gesamtbetrachtung der Erwerbseinkommen der Ehepartner um so genannte gering- oder besserverdienende Eheleute handelt. Der aus Art. 3 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 GG resultierende Schutz der Eheleute ist nicht abhängig davon, ob sich an verschiedenen Beschäftigungsorten beiderseits berufstätige Ehegatten eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung auch dann

69

70

noch leisten können, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen nicht mehr steuerlich anerkannt werden. Entscheidend ist allein, dass der zeitlichen Abzugsbegrenzung überhaupt eine Belastungswirkung zukommt. Schon im Hinblick auf die regelmäßig nicht unerheblich ins Gewicht fallenden Kosten der Unterkunft am Ort des doppelten Haushalts führt die zeitliche Begrenzung des Abzugs solcher Aufwendungen zu einer ökonomischen Entwertung der beiderseitigen Berufstätigkeit, die sich erschwerend auf die Vereinbarkeit von Ehe und Berufsausübung beider Ehegatten auswirkt.

c) Ob die Abzugsbegrenzung gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG im Fall beiderseits berufstätiger Ehegatten auch gegen Art. 12 Abs. 1 GG verstößt, kann ebenso offen bleiben wie die Frage ihrer Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 2 GG.

71

III.

Andere Fallgruppen doppelter Haushaltsführung bilden nicht den Gegenstand der Verfassungsbeschwerden; insbesondere steht nicht zur Entscheidung, ob und inwieweit die streitige Abzugsbegrenzung in Fällen, in denen sich auch nach Ablauf von zwei Jahren die Aufgabe einer doppelten Haushaltsführung aus familiären oder sozialen Gründen als unzumutbar erweist, ebenfalls verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen könnte.

72

D.

I.

Der Verstoß einer Norm gegen das Grundgesetz kann auch im Fall einer mittelbar gegen ein Gesetz gerichteten Verfassungsbeschwerde entweder zur Nichtigklärung oder dazu führen, dass das Bundesverfassungsgericht die Verfassungswidrigkeit oder, gleichbedeutend, die Unvereinbarkeit der Norm mit dem Grundgesetz feststellt (vgl. §§ 13 Nr. 8a, 31 Abs. 2 Satz 2, 79 Abs. 1, 95 Abs. 3 BVerfGG). Eine bloße Feststellung der Verfassungswidrigkeit ist insbesondere geboten, wenn der Gesetzgeber verschiedene Möglichkeiten hat, den verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen (vgl. z.B. BVerfGE 61, 43 <68>; 93, 121 <148>; 99, 280 <298>; 105, 73 <133>). Dies ist hier der Fall: Der Gesetzgeber hat einen erheblichen Gestaltungs- und Typisierungsspielraum in Bezug auf die Höhe des von ihm zum Werbungskostenabzug zugelassenen Aufwands (vgl. BVerfGE 96, 1 <6, 9 f.>; 99, 280 <290>). Auch die Möglichkeiten des Gesetzgebers, die berufliche Veranlassung der Beibehaltung einer doppelten Haushaltsführung zur Voraussetzung für den Werbungskostenabzug zu machen, sind vielfältig: Er könnte sich etwa für die vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 1996 geltende Regelung entscheiden, nach der lediglich die berufliche Veranlassung der Begründung einer doppelten Haushaltsführung zu prüfen war; er könnte aber auch - wie nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu der bis zum 31. Dezember 1977 gültigen Rechtslage - nach zwei Jahren doppelter Haushaltsführung eine Überprüfung der beruflichen Veranlassung der Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung durch die Finanzverwaltung anordnen; allerdings hätte eine solche Überprüfung die verfassungsrechtlichen Maßstäbe zu beachten, die bei

73

den hier zu entscheidenden Fallkonstellationen maßgeblich sind, unabhängig davon, ob sie entsprechend dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung für jeden einzelnen Veranlagungszeitraum erfolgt oder erstmals nach mehreren Jahren doppelter Haushaltsführung.

II.

Wird eine Norm für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt, folgt daraus in der Regel, dass sie im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit von Gerichten und Verwaltungsbehörden nicht mehr angewendet werden darf (stRspr; vgl. BVerfGE 73, 40 <101>; 87, 153 <178>; 99, 280 <298>; 105, 73 <134>). Die Verpflichtung des Gesetzgebers, - rückwirkend - eine der Verfassung entsprechende Rechtslage herzustellen, erstreckt sich grundsätzlich auf den gesamten von der Unvereinbarkeitserklärung betroffenen Zeitraum und erfasst zumindest alle noch nicht bestandskräftigen Entscheidungen, die auf der für verfassungswidrig erklärten Regelung beruhen (vgl. BVerfGE 87, 153 <178>; 99, 280 <298>; 105, 73 <134>). Diese Grundsätze finden auch in den vorliegenden Verfassungsbeschwerdeverfahren Anwendung, und zwar für alle Veranlagungszeiträume ab 1996. Bei der rückwirkenden Umgestaltung der Rechtslage wird der Gesetzgeber auch Fragen der Übergangsgerechtigkeit zu bedenken haben.

74

E.

Die Entscheidung über die Erstattung der notwendigen Auslagen beruht auf § 34a Abs. 2 BVerfGG.

75

Hassemer

Sommer

Jentsch

Broß

Osterloh

Di Fabio

Mellinghoff

Lübbe-Wolff

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss des Zweiten Senats vom 4. Dezember 2002 -
2 BvR 400/98**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 4. Dezember 2002 -
2 BvR 400/98 - Rn. (1 - 75), [http://www.bverfg.de/e/
rs20021204_2bvr040098.html](http://www.bverfg.de/e/rs20021204_2bvr040098.html)

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2002:rs20021204.2bvr040098