

§ 9

Werbungskosten

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBI. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBI. I 2011, 2592;
BStBl. I 2011, 1171)

(1) ¹Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. ²Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. ³Werbungskosten sind auch

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb ergibt;
2. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit solche Ausgaben sich auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen;
3. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist;
4. Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. ²Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die regelmäßige Arbeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte von 0,30 Euro anzusetzen, höchstens jedoch 4500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. ³Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nummer 32. ⁴Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte maßgebend; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt wird. ⁵Nach § 8 Absatz 3 steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mindern den nach Satz 2 abziehbaren Betrag; ist der Arbeitgeber selbst der Verkehrsträger, ist der Preis anzusetzen, den ein dritter Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hätte. ⁶Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so sind die Wege von einer Wohnung, die nicht der regelmäßigen Arbeitsstätte am nächsten liegt, nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird;
5. notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die dop-

- pelte Haushaltsführung beibehalten wird. ²Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsstandort wohnt. ³Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsstandort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich abgezogen werden. ⁴Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsstandort anzusetzen. ⁵Nummer 4 Satz 3 bis 5 ist entsprechend anzuwenden. ⁶Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt;
6. Aufwendungen für Arbeitsmittel, zum Beispiel für Werkzeuge und typische Berufskleidung. ²Nummer 7 bleibt unberüht;
 7. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen. ²§ 6 Absatz 2 Satz 1 bis 3 ist in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern entsprechend anzuwenden.

(2) ¹Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind. ²Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können angesetzt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen. ³Behinderte Menschen,

1. deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt,
2. deren Grad der Behinderung weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind,

können anstelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für die Familienheimfahrten ansetzen. ⁴Die Voraussetzungen der Nummern 1 und 2 sind durch amtliche Unterlagen nachzuweisen.

(3) Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und 5 und Absatz 2 gelten bei den Einkunftsarten im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 bis 7 entsprechend.

(4) (weggefallen)

(5) ¹§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 bis 5, 6b bis 8a, 10, 12 und Absatz 6 gilt sinngemäß. ²§ 6 Absatz 1 Nummer 1a gilt entsprechend.

(6) Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, sind keine Werbungskosten, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden.

Autoren:

Prof. Dr. Volker **Kreft**, Richter am FG, Bielefeld (Anm. 1–239)

Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München (Anm. 240–749)

Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 9

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation zu § 9	1		
B. Rechtsentwicklung des § 9			
I. Entwicklung des Rechtsinstituts	2	II. Verhältnis zu § 4 Abs. 4 (Betriebsausgaben)	23
II. Rechtsentwicklung des Werbungskostenbegriffs bis zum EStG 1934	3	III. Verhältnis zu § 8 (Einnahmen)	25
III. Rechtsentwicklung seit dem EStG 1934	4	IV. Verhältnis zu §§ 9a, 9b (Pauschbeträge; Vorsteuerabzug)	26
C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 9		V. Verhältnis zu §§ 10 ff. (Sonderausgaben)	27
I. Gesetzgeberischer Zweck und Gesetzesstruktur	6	VI. Verhältnis zu § 11 (Vereinigung und Verausgabung)	28
II. Abgrenzungsfunktion des § 9 im Einzelnen	7	VII. Verhältnis zu § 12 (nicht abziehbare Ausgaben)	29
III. Wirtschaftliche Bedeutung des § 9	8	VIII. Verhältnis zu außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33–33b)	35
IV. Verfassungsmäßigkeit des § 9	9		
V. Gestaltungsmöglichkeiten beim Werbungskostenabzug	10		
D. Geltungsbereich des § 9			
I. Persönlicher Geltungsbereich		F. Zurechnung der Werbungskosten (Abzugsberechtigung)	
1. Geltung im Einkommensteuerrecht	13	I. Grundsätze	40
2. Geltung im Körperschaftsteuerrecht	14	II. Aufwendungen durch Dritte und für Dritte	
II. Sachlicher Geltungsbereich		1. Abziehbarkeit von Drittaufwendungen beim Einkunftsziel	43
1. Geltung für die Ermittlung der Überschusseinkünfte	15	2. Übernahme von Aufwendungen für einen Dritten	44
2. Geltung in steuerrechtlichen Sonderverfahren	16		
III. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	17	III. Besonderheiten bei der AfA-Zurechnung	47
IV. Anwendung bei Gesellschaften und Gemeinschaften	20	IV. Besonderheiten bei Gesellschaften und Gemeinschaften	50
E. Verhältnis zu anderen Vorschriften			
I. Verhältnis zu § 3c (anteilige Abzüge)	22	G. Verfahrensfragen	
		I. Berücksichtigung von Werbungskosten im Veranlagungs-, Vorauszahlungs- und Lohnsteuerverfahren	53
		II. Nachweiserfordernisse und Feststellungslast für Werbungskosten	
		1. Nachweiserfordernisse	54
		2. Feststellungslast	55
		III. Nachholung, Verzicht und Wahlrechte beim Werbungskostenabzug	57

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Werbungskostenabzug**

Anm.	Anm.
A. Allgemeiner Werbungskosten- tatbestand (Abs. 1 Satz 1)	
I. Überblick über die Tat- bestandsmerkmale	60
II. Werbungskosten als „Auf- wendungen“ (Abs. 1 Satz 1)	
1. Begriff der „Aufwendun- gen“ (= Ausgaben)	
a) „Aufwendungen“ als vermögensmindern- der Abfluss von Gü- tern in Geld oder Geldeswert (Aus- gabe)	65
b) Verhältnis zu den Be- griffen „Aufwand“ und „Kosten“	68
c) Verhältnis zur zeitli- chen Zuordnung (Ab- fluss) und persönli- chen Zurechnung (Abzugsberechti- gung)	71
2. Aufwendungen und kom- pensierende Ansprüche bzw. Leistungen	
a) Überblick	75
b) Behandlung sog. kompensierender An- sprüche bei Über- schusseinkünften	
aa) Fälle sog. kom- pensierender An- sprüche	76
bb) Grundsatz der veranlagungszeit- raumbezogenen Einzelbeurteilung von Aufwendun- gen (bzw. Ein- nahmen) und kompensieren- dem Anspruch ..	77
cc) Einzelfälle (rück- forderbare Wer- bungskosten, durchlaufende Posten, irrtümli- che Werbungs- kosten)	78
	80
	81
	85
	87
	90
	91
	92
	95
	100
	104
III. Einnahmen als Bezugs- punkt der Aufwendungen	
1. Begriff der Einnahmen und Erwerbsbezug	105
2. Steuerbare oder steuer- pflichtige Einnahmen ..	107
3. Einnahme- oder Ein- kunftszielung?	110
4. Einnahmen bei teil- entgeltlichen Rechts- geschäften	112

Anm.	Anm.
IV. Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen, insbesondere Veranlassungsprinzip (Abs. 1 Satz 1)	
1. Der Gesetzeswortlaut des Abs. 1 Satz 1	
a) Steuergesetzliche Unschräfen und Interpretationsvielfalt	115
b) Das Leistungsverhältnis als fehlendes Verknüpfungselement	
aa) Fehlendes Tatbestandsmerkmal der Erwerbsleistung (als „Einkunftsquelle“)	116
bb) Zweifache Voraussetzung: Veranlassung durch eine Erwerbsleistung (Einkunftsquelle), die der Einkunftszerziehung dient	117
c) Bedeutung der Begriffe „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung“	121
2. Allgemeines zum Veranlassungsprinzip	
a) Überblick zum Veranlassungsprinzip	130
b) Bedeutung des Veranlassungsprinzips	132
c) Geltungsbereich des Veranlassungsprinzips	
aa) Einheitliches Veranlassungsprinzip für Betriebsausgaben und Werbungskosten	135
bb) Einheitliches Veranlassungsprinzip bei allen Überschusseinkunftsarten	136
d) Verhältnis zum finalen Werbungskostenbegriff der Gesetzesfassung	
aa) Kein bloß „erweiterter finaler Werbungskostenbegriff“	138
bb) Die durch den (aufgrund des Veranlassungsprinzips) erweiterten Werbungskostenbegriff erfassten Fallgruppen	139
3. Veranlassung	
a) Begriff der Veranlassung	140
b) Abgrenzung der Veranlassung vom Zweck	141
c) Abgrenzung der Veranlassung von der Verursachung	142
d) Bedeutung des Verschuldens des Steuerpflichtigen	143
4. Veranlassungszusammenhang	
a) Allgemeines	145
b) Objektiver und subjektiver Zusammenhang als Elemente des Veranlassungsprinzips	
aa) Überblick	146
bb) Herrschende Meinung	147
cc) Abweichende Auffassung	148
dd) Eigene Auffassung	149
c) Weitere Kriterien zur Kennzeichnung des Zusammenhangs	
aa) Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang	152
bb) Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang	153
cc) Zeitlicher und örtlicher Zusammenhang	154
5. Die Abgrenzungsfunktion des Veranlassungsprinzips	
a) Vorbemerkung	160
b) Zeitliche Abgrenzungsprobleme	
aa) Überblick	161
bb) Vorab veranlasste Werbungskosten	162
cc) Weitere Abzugsvoraussetzungen	163

Anm.	Anm.
dd) Anwendungsbeispiele für vorab veranlasste Werbungskosten 164	d) Aufwendungen auf die Vermögensphäre aa) Das Abgrenzungsproblem 185
ee) Fehlgeschlagene oder vergebliche (vorab veranlasste) Aufwendungen als Werbungskosten (Grundsätze) 165	bb) Grundsatz der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Vermögensphäre (Vermögensneutralitätsprinzip) 186
ff) Fehlgeschlagene (vorab veranlasste) Aufwendungen als Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung 166	cc) Wirkungsbereich und Grenzen des Vermögensneutralitätsprinzips bei Anwendung auf vermögensbezogene Aufwendungen 187
gg) Werbungskosten bei Unterbrechung der Einkunftszielung 167	dd) Fallgruppen vermögensbezogener Aufwendungen 188
hh) Nachträgliche Werbungskosten 170	e) Vermögensverluste aa) Rechtsgrundlage für den Abzug von Vermögensverlusten 190
ii) Anwendungsbeispiele für nachträgliche Werbungskosten 172	bb) Veranlassungsprinzip als Beurteilungsleitlinie 191
c) Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen aa) Begriff der gemischten Aufwendungen 175	cc) Fallgruppensystematik 192
bb) Gesetzlich geregelte Fälle gemischter Aufwendungen 176	dd) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit Gegenständen des reinen Erwerbsvermögens 193
cc) Voller Werbungskostenabzug gemischter Aufwendungen nur bei weitaus überwiegendem Erwerbsbezug (Wesentlichkeitsprinzip) 177	ee) Vermögensseinbußen im Zusammenhang mit planmäßig gemischt genutzten Gegenständen 194
dd) Aufteilung gemischter Aufwendungen 178	ff) Vermögensseinbußen im Zusammenhang mit nicht der Einkunftszielung dienendem Privatvermögen 195
ee) Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Aufwendungen für die Lebensführung 179	V. Angemessenheit von Werbungskosten
ff) Wechsel des Veranlassungszusammenhangs 183	1. Vorbemerkung 200
	2. Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit und Üblichkeit der Aufwendungen 201

Anm.	Anm.
<p>3. Abzugsverbot für die Lebensführung berührende unangemessene Aufwendungen 202</p> <p>B. Abzug der Werbungskosten bei der zugehörigen Einkunftsart als Rechtsfolgeanordnung (Abs. 1 Satz 2)</p> <p>I. Bedeutung des Abs. 1 Satz 2 210</p> <p>II. Abzug der Werbungskosten („sind ... abzuziehen“)</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Inhalt der gesetzlichen Regelung 215 2. Abzugsverbote (nicht abziehbare Werbungskosten) 216 3. Zeitpunkt des Abzugs <ul style="list-style-type: none"> a) Grundsatz des § 11 Abs. 2 Satz 1 (Abflussprinzip) 220 b) Ausnahmen von § 11 Abs. 2 Satz 1 221 c) Vorauszahlung, Nachzahlung und Nachholung von Werbungskosten 222 <p>III. Abzug bei der zugehörigen Einkunftsart („bei der Einkunftsart ..., bei der sie erwachsen sind“)</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Inhalt der gesetzlichen Regelung 235 2. Einkunftsarten- und einkunftsquellenbezogene Qualifikationskonflikte .. 236 <p>C. Anhang zu Abs. 1 Sätze 1 und 2: Wichtige Anwendungsfälle des allgemeinen Werbungskostenbegriffs</p> <p>I. Allgemeine Erläuterungen 240</p> <p>II. Bildungsaufwendungen</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Bildungsaufwendungen als Werbungskosten <ul style="list-style-type: none"> a) Begriff 241 b) Rechtsentwicklung .. 241a c) § 12 Nr. 5 EStG als Abzugsverbot 241b 2. Bildungsaufwendungen und objektives Netto- prinzip 242 3. Veranlassungszusammenhang 243 	<p>4. Verhältnis zu § 12 244 <ul style="list-style-type: none"> a) Verhältnis zu § 12 Nr. 1 Satz 2 b) Verhältnis zu § 12 Nr. 5 (Berufsausbildung – Erststudium) 244a </p> <p>5. Nachweis/Feststellungs- last 245</p> <p>6. Einzelfälle 246</p> <p>7. Rechtsfolgen 253</p> <p>III. Reisekosten</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Grundlagen des steuerlichen Reisekostenrechts <ul style="list-style-type: none"> a) Fehlende Begriffsdefinition 285 b) Durch die Finanzverwaltung geprägtes Reisekostenrecht ... 285a c) Änderung der Rechtsprechung 286 2. Auswärtsaktivität 287 <ul style="list-style-type: none"> a) Auswärtsaktivität als Voraussetzung b) Regelmäßige Arbeitsstätte 288 c) Weitere Einzelfälle .. 289 d) Außerhalb der Wohnung 290 e) Überwiegende berufsbezogene Veranlassung 291 3. Art und Umfang der als Werbungskosten abziehbaren Reisekosten <ul style="list-style-type: none"> a) Überblick 296 b) Fahrtkosten 297 <ul style="list-style-type: none"> aa) Begriff bb) Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel 297a cc) Benutzung eines eigenen Fahrzeugs..... 297b dd) Keine Abzugsbeschränkung .. 297c c) Mehraufwendungen für die Verpflegung <ul style="list-style-type: none"> aa) Bedeutung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 298 bb) Gleiche Grundsätze bei Auswärtsaktivität .. 298a cc) Unentgeltliche Verpflegung ... 298b dd) Erstattung durch Arbeitgeber ... 298c

	Anm.
d) Übernachtungskosten	299
aa) Begriff	
bb) Werbungskostenabzug bei Auswärtsaktivitäten	299a
cc) Übernachtungen im Inland	299b
dd) Übernachtungen im Ausland	299c
e) Sonstige Reisekosten ..	300
IV. Umzugskosten	
1. Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug	
a) Veranlassungsprinzip als Abgrenzungsmaßstab	
aa) Allgemeiner WK-Begriff und Veranlassungsprinzip	310
bb) Zeitlicher Zusammenhang ..	310a
cc) Umzugskostenvergütungen ..	310b
b) Zusammenhang mit einer Einkunftsart; außergewöhnliche Belastungen	311
2. Fallgruppen erwerbsbezogener Umzugskosten	
a) Typische Grundfälle ..	313
b) Einzelfragen	314
3. Rechtsfolgen: Höhe der Werbungskosten	
a) Grundsätze	315
b) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Inlandsumzügen	316
c) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Auslandsumzügen ..	317
D. Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7: Im Gesetz genannte Werbungskosten	
I. Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1	
a) Überblick zu Nr. 1 ..	355
b) Rechtsentwicklung der Nr. 1	356
c) Bedeutung der Nr. 1 ..	357
d) Geltungsbereich der Nr. 1	358

	Anm.
e) Verhältnis zu anderen Vorschriften	359
2. Schuldzinsen als Werbungskosten (Nr. 1 Satz 1)	
a) Begriff und Abgrenzung der einkommensteuerlichen Schuldzinsen	
aa) Begriff der Schuldzinsen ..	360
bb) Abgrenzung zur Kapitalrückzahlung	361
b) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart	
aa) Voraussetzungen und Rechtsfolgen	362
bb) Erwerbsbezogenes Veranlassungsprinzip und Nachweisgebot ..	363
cc) Zweck der Schuldaufnahme als Kriterium erwerbsbezogener Veranlassung ..	370
dd) Vorab entstandene/vergebliche Schuldzinsen ..	371
ee) Nachträgliche Schuldzinsen ..	372
ff) Aufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken ..	374
gg) Abgrenzung zum Vermögensbereich ..	375
hh) Zusammenhang zu mehreren Einkunftsarten/-quellen	379
ii) Umwidmung von Darlehen (sog. Surrogationsrechtsprechung) ..	380
c) Abzugsberechtigung ..	382
d) Zeitpunkt des Abzugs ..	383
e) ABC der Schuldzinsen	385
3. Renten und dauernde Lasten als Werbungskosten (Nr. 1 Satz 1)	
a) Allgemeines	390

Anm.	Anm.
<p>b) Begriff und Abgrenzung der auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten</p> <p>aa) Begriff der Renten und dauernden Lasten 391</p> <p>bb) Besonderer Verpflichtungsgrund 392</p> <p>c) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart 393</p> <p>d) Durchführung des Werbungskostenabzugs</p> <p>aa) Höhe des Abzugs 396</p> <p>bb) Zeitpunkt des Abzugs 397</p>	<p>IV. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4)</p> <p>1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4</p> <p>a) Überblick zu Nr. 4 440</p> <p>b) Rechtsentwicklung der Nr. 4 441</p> <p>c) Bedeutung der Nr. 4</p> <p>aa) Gesetzessystematik und -zweck 442</p> <p>bb) Verfassungsmäßigkeit 443</p> <p>d) Verhältnis zu anderen Vorschriften 447</p>
<p>4. Begrenzung des Abzugs für Leibrenten auf den Ertragsanteil (Nr. 1 Satz 2) 400</p>	<p>2. Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Nr. 4 Satz 1)</p> <p>a) Aufwendungen des Arbeitnehmers; Fahrtkostenersatz 450</p> <p>b) Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte</p> <p>aa) Begriff der Wohnung 452</p> <p>bb) Begriff der Arbeitsstätte 453</p> <p>cc) Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 454</p>
	<p>3. Abgeltung der Aufwendungen durch die Entfernungspauschale (Nr. 4 Satz 2)</p> <p>a) Systemwechsel durch Einführung der Entfernungspauschale 456</p> <p>b) Höhe der Entfernungspauschale 457</p>
	<p>4. Keine Entfernungspauschale bei Nutzung von Flugzeugen und bei Sammelbeförderung (Nr. 4 Satz 3) 458</p>
	<p>5. Bestimmung der Wegstrecke (Nr. 4 Satz 4) 459</p>
	<p>6. Anrechnung von Arbeitgeberleistungen (Nr. 4 Satz 5) 460</p>
	<p>7. Mehrere Wohnungen (Nr. 4 Satz 6) 462</p>
	<p>V. Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5)</p> <p>1. Rechtsentwicklung der Nr. 5 475</p>

Anm.	Anm.
2. Bedeutung der Nr. 5	476
3. Notwendige Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten (Nr. 5 Satz 1)	
a) Begründung der doppelten Haushaltsführung aus beruflichem Anlass (Halbs. 1)	486
b) Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung (Satz 1 Halbs. 2)	489
c) Rechtsfolge: Abzug von notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten	490
d) Die einzelnen Mehraufwendungen	491
e) Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand	500
4. Begriff der doppelten Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 2)	
a) Begriffsbestimmung in Satz 2	503
b) Auswärtige Beschäftigung	505
c) Unterhalt eines eigenen Hausstands bei Verheirateten	506
d) Wohnung am Beschäftigungsstandort	510
e) Eigener Hausstand bei Ledigen (Nichtverheirateten)	515
5. Abzugsbegrenzungen für Familienheimfahrten (Nr. 5 Sätze 3–6)	
a) Aufwendungen für Familienheimfahrten und Wochenprinzip (Nr. 5 Satz 3)	520
b) Entfernungspauschale zur Abgeltung von Aufwendungen (Nr. 5 Sätze 4 und 5)	521
c) Kraftfahrzeug-Gestellung durch den Arbeitgeber (Nr. 5 Satz 6)	522
VI. Aufwendungen für Arbeitsmittel (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6	
a) Rechtsentwicklung der Nr. 6	530
b) Bedeutung und Geltungsbereich der Nr. 6	531
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften	532
2. Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten (Satz 1)	
a) Begriff der Arbeitsmittel	540
b) Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkunftszerziehung	
aa) Aufwendungen	543
bb) Zusammenhang mit Einkunftszerzielung	544
cc) Abgrenzung zur Privatsphäre	546
3. Nr. 7 bleibt unberührt (Satz 2)	549
4. Wichtige Anwendungsfälle der Nr. 6 (Arbeitsmittel)	
a) Typische Berufskleidung	
aa) Begriff der typischen Berufskleidung	551
bb) Abgrenzung zur bürgerlichen Kleidung	552
cc) Umfang des Werbungskostenabzugs	556
b) Bücher	559
c) Musikinstrumente	
aa) Veranlassungsprinzip	572
bb) Umfang des Werbungskostenabzugs	573
5. ABC der Arbeitsmittel . . .	580
VII. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 7	
a) Rechtsentwicklung der Nr. 7	585

	Anm.		Anm.
b) Bedeutung der Nr. 7		c) Bemessungsgrundlage	
aa) Vorbemerkung ..	587	der Absetzungen	
bb) Deklaratorische		aa) Bedeutung der	
Bedeutung der		Anschaffungs-	
Nr. 7	588	oder Herstel-	
cc) Bedeutung des		lungskosten als	
Erwerbsvermö-		Bemessungs-	
gens bei den		grundlage	608
Überschussein- künften	590	bb) Ermittlung der	
c) Geltungsbereich der		Anschaffungs-	
Nr. 7	592	oder Herstel-	
d) Verhältnis zu anderen		lungskosten	609
Vorschriften	593	cc) Bemessungs-	
e) Absetzungsberechti- gung	595	grundlage nach	
2. Absetzungen bei Über- schusseinkünften (Nr. 7 Satz 1)		Nutzungsände- rung	610
a) Absetzungen für Ab- nutzung, Substanz- verringerung und er- höhte Absetzungen		d) Bestimmung der Nut- zungsdauer	
aa) Allgemeines ..	599	aa) Grundsätzliches .	613
bb) Zulässige Abset- zungen	600	bb) Absetzungen für	
cc) Unzulässige Ab- setzungen	602	außergewöhnliche	
b) Gegenstand der Ab- setzung: Wirtschafts- gutbegriff bei Über- schusseinkünften	605	Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 7) ...	615
3. Bewertungsfreiheit für ge- ringwertige Wirtschafts- güter (Nr. 7 Satz 2)	621	e) Veranlassungszusam- menhang mit Über- schusseinkünften	618
		f) Vornahme der Abset- zung	619

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale
und Ansatz tatsächlicher Kosten**

	Anm.		Anm.
A. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen (Abs. 2 Satz 1)	641	C. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Behinderten (Abs. 2 Sätze 3 und 4)	643
B. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel (Abs. 2 Satz 2)	642		

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Fahrtkosten und notwendige Mehraufwendungen
bei Nichtarbeitnehmern**

Anm.	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 650	I. Entsprechende Geltung 654
B. Entsprechende Geltung für Nichtarbeitnehmer	II. Entsprechend anzuwendende Vorschriften 657

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Abzugsverbote für Werbungskosten**

Anm.	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5	VI. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Häusliches Arbeitszimmer) 699
I. Überblick 685	VII. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen) 700
II. Rechtsentwicklung des Abs. 5 686	VIII. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 (Geldbußen) 701
III. Bedeutung des Abs. 5 687	IX. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a (Hinterziehungszinsen) 702
B. Sinngemäße Geltung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5, 6b–8a, 10, 12 und Abs. 6 sowie § 9c Abs. 1 und 3 (Satz 1)	X. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 (Bestechungs- und Schmiergelder) 703
I. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Aufwendungen für Geschenke) 690	XI. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 (Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO) 704
II. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (Bewirtungsaufwendungen) 691	XII. Geltung des § 4 Abs. 6 (Parteispenden) 705
III. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser) 692	XIII. Geltung von § 9c Abs. 1 und 3 (Kinderbetreuungskosten) 706
IV. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 (Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Jachten und ähnliche Zwecke) 693	C. Entsprechende Geltung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a (Satz 2) 707
V. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Mehraufwendungen für die Verpflegung) 694	

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Abzugsverbot für Kosten der erstmaligen
Berufsausbildung**

Anm.		Anm.	
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6		B. Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium	
I. Rechtsentwicklung des Abs. 6	708	I. Aufwendungen des Steuerpflichtigen	713
II. Bedeutung und Geltungsbereich des Abs. 6		II. Erstmalige Berufsausbildung	714
1. Bedeutung des Abs. 6	709	III. Erststudium	715
2. Geltungsbereich des Abs. 6	710	IV. Im Rahmen eines Dienstverhältnisses	716
III. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6	711	V. Rechtsfolge	717
IV. Verhältnis des Abs. 6 zu anderen Vorschriften	712		
ABC der Werbungskosten			

Allgemeine Erläuterungen zu § 9

Schrifttum: FUISTING/STRUTZ, Die Preußischen direkten Steuern, Erster Band: Kommentar zum EStG, Köln 1915; VANGEROW, Zur Entwicklung des Begriffs „Werbungskosten“, StuW 1960 Sp. 85; ROSENBERG, Die Beweislast auf der Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuches und der Zivilprozeßordnung, München 1965; UELNER, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, StBj. 1971/72, 389; BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskostenrechts, München 1974; KRÖGER, Zum Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, StuW 1978, 289; GÖRLICH, Zur Systematik der Begriffe Betriebsausgaben, Werbungskosten und Aufwendungen für die Lebensführung, DB 1979, 713; KRÖGER, Zur steuerlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, BB 1979, 1284; OFFERHAUS, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, BB 1979, 618; TIPKE, Zur Abgrenzung der Betriebssphäre oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, StuW 1979, 193; VON BORNAUPT, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, DStJG 3 (1980), 149; RUPPE, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStJG 3 (1980), 103; STRECK, Erfahrungen mit der Rechtsanwendungspraxis der Finanzämter (einschließlich Außenprüfungsstellen) bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStJG 3 (1980), 273; TIPKE, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht – Ein kritischer Beitrag zum Aufbau und zur Terminologie des Einkommensteuergesetzes, StuW 1980, 1; J. BAUER, Grundlagen einer handels- und steuerrechtlichen Rechnungspolitik der Unternehmung, Wiesbaden 1981; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988; RICHTER, Zur Deckungsgleichheit des Werbungskostenbegriffs mit dem Betriebsausgabenbegriff, FR 1981, 556; WASSERMAYER, Rechtssystematische Überlegungen zum Werbungskostenbegriff, StuW 1981, 245; CURTIUS-HARTUNG, Zur Abgrenzung des Werbungskostenbegriffs im Einkommensteuerrecht, StBj. 1982/83, 11; ENDRISS, Ist der staatliche Besteuerungsanspruch indisponibel?, DB 1982, 513; OFFERHAUS, Was gehört zum Arbeitslohn?, BB 1982, 1061; WASSERMAYER, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH – Ein Beitrag zu der im Ertragsteuerrecht maßgeblichen „Kausalitäts“lehre, StuW 1982, 352; VON BORNAUPT, Ermittlung des Werbungskostenbegriffs nach dem Veranlassungsprinzip im Wege der Rechtsfortbildung, DStR 1983, 11; RICHTER, Neue Erkenntnisse zum Werbungskostenbegriff bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, Inf. 1983, 347; BIERGANS, Überlegungen zur personellen Zu-rechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1984, 297; KLATT, Nebenkosten für die Anschaffung von Wertpapieren als Werbungskosten, DB 1984, 469; PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Gelsenkirchen 1984; BAYER, Der Stufenbau des Steuertatbestandes, FR 1985, 337; BIERGANS/WASMER, Zum Tatbestand der Besteuerung und zum Leistungsfähigkeitsbegriff in der Einkommensteuer, FR 1985, 57; FELIX, Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug nach der reinen Steuerrechtslehre, KÖSDI 1985, 5938; KRÖNER, Differenzierende Betrachtungen zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff, StuW 1985, 115; PRINZ, Der Abfluß von Werbungskosten, dargestellt am Beispiel der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, DB 1985, 830; PRINZ, Finanzierungsaufwendungen beim Erwerb einer Wohnimmobilie, BB 1985, 1975; D. MEYER, Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DStR 1986, 18; PRINZ, Grundsatzbetrachtungen zum Werbungskostenbegriff, FR 1986, 397; HIRSCH, Das Abflußprinzip als Konkretisierungsstufe des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Ansatz von Werbungskosten, Diss. Münster 1987; JAKOB, Zur Abzugsfähigkeit von Drittaufwand und zur AfA-Übertragung im Bereich der Überschüsseinkünfte, DStR 1987, 784; KRÜGER, Zur Besteuerung von Gesellschafter, Gesellschaft und Optionär bei Optionsanleihen, FR 1987, 389; RUPPE, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, DStJG 10 (1987), 45; WANNER, Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungs-zusammenhang steuerbarer Wertabgänge – Ein Beitrag zu einer kausalen Veranlassungstheorie im (Einkommen-)Steuerrecht, StuW 1987, 302; GROH, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsausschüttung, DB 1988, 514; JAKOB/WITTMANN, Von

Zweck und Wesen steuerlicher AfA, FR 1988, 540; WOLFF-DIEPENBROCK, Handeln für fremde Rechnung im Einkommensteuerrecht, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 757; SÖFFING, Die Angleichung des Werbungskostenbegriffs an den Betriebsausgabenbegriff, DB 1990, 2086; OSTERLOH, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, München 1992; WEBER-GRELLET, Drittaufwand - Konsequenzen aus dem Beschluss des Großen Senats vom 30.1.1995 GrS 4/92, DB 1995, 2550; HEUERMANN, Abziehbarkeit von Drittaufwand? - Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 13.3.1996, VI R 103/95 und zu den Arbeitszimmeerscheidungen, DStR 1996, 1518; OLBERTZ, Die Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 9 Abs.1 Satz 3 Nr.4 EStG und das objektive Nettoprinzip, BB 1996, 2489; SEER, Verständigungen im Steuerverfahren, Köln 1996; SÖHN, Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, FR 1997, 245; TENBROCK, Die Verteilung der objektiven Beweislast im Steuerrecht, Frankfurt 1997; SCHMIDT, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, München 1998; DRENSECK, Gedanken zum Aufteilungs- und Abzugsverbot - § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG im Wandel in KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus, Köln 1999, 497; PAUS, Einschränkungen für den steuerlichen Abzug von Steuerzinsen, NWB 1999, 3665; WASSERMAYER, Drittaufwand aus der Sicht des Großen Senats des BFH, DB 1999, 2486; WOLFF-DIEPENBROCK, Die Entscheidungen des Großen Senats des BFH zum Drittaufwand bei Eheleuten, DStR 1999, 1642; WOLFF-DIEPENBROCK, Zum Nettoprinzip, DStZ 1999, 717; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Berlin ua. 2000; KÜFFNER/HABERSTOCK, „Drittaufwand“: Eine Reise ins Ungewisse, DStR 2000, 1672; PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; SÖFFING, Die fünf Arbeitszimmer-Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 30.1.1995 und 23.8.1999, BB 2000, 381; SÖHN/MÜLLER-FRANKEN, Vorgelagerte und/oder nachgelagerte Besteuerung von Altersbezügen?, StuW 2000, 442; FISCHER, Zurechnung, Zugriff, Durchgriff - Aspekte einer Grundfrage des Steuerrechts, FR 2001, 1; GRÖPL, Die Abgrenzung von Eigen- und Drittaufwand („Dritt-AfA“), DStZ 2001, 65; SÖFFING, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Nichtabziehbarkeit von Nachforderungszinsen nach § 233a AO, BB 2002, 1456; RADEMACHER-GOTTWALD, Das steuerliche Arbeitsvermögen – ein Beitrag für mehr Steuergerechtigkeit, FR 2003, 336; SCHNORR, Die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit von „Drittaufwand“, StuW 2003, 222; SYKORA, Steuerliche Anerkennung von Sprachreisen ins Ausland, DStR 2003, 144; KIRCHHOF, Das EStGB – ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerchts, DStR 2003, Beifechter zu Heft 37; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln, 2. Aufl. 2003; DRENSECK, Aufwendungen für berufliche Bildungsmaßnahmen, DStR 2004, 1766; EGGE-SIECKER/ELLERBECK, Zinsen auf Steuern - Guthabenzinsen versteuern, Schuldzinsen nicht absetzen?, BB 2004, 745; WOLF/SCHÄFER, Abgrenzung der beruflichen von der privaten Sphäre im Wandel, DB 2004, 775; MUSIL, Verfassungs- und europarechtliche Probleme des Alterseinkünftegesetzes, StuW 2005, 278; BERGKEMPER, Die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für den Abzug beruflicher/betrieblicher Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, StuW 2006, 311; HAENICKE, „Drittaufwand“ und „erweiterter“ Eigenaufwand, DStZ 2006, 793; HEY, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, JZ 2006, 851; KRÜGER, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot in der Rechtsprechung des BFH, DB 2006, Beilage zu Heft 39, 39; OFFERHAUS, BB-Forum: Abschaffung der Pendlerpauschale verfassungswidrig?, BB 2006, 129; SEITZ, Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, FR 2006, 201; SÖHN, Abzugsfähigkeit von Altersvorsorgeaufwendungen als Werbungskosten oder Sonderausgaben?, FR 2006, 905; THOMAS, Doppelte Haushaltsführung ohne doppelten Haushalt, DStR 2006, 2289; BEHRENS, Neuregelung der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab 2009 nach dem Regierungsentwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes vom 14.3.2007, BB 2007, 1025; DI FABIO, Steuern und Gerechtigkeit, JZ 2007, 749; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, StuW 2007, 221; HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; LANG, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3; LI, Abgekürzter Zahlungsweg, abgekürzter Vertragsweg und Drittaufwand, StB 2007, 377; MICKER, Verfassungsrechtliche Zweifel an der teilweisen Abschaffung der Pendlerpauschale, DStR 2007, 1145; SCHISSL, Drittaufwand im Bereich der Erwerbsauf-

wendungen, StuB 2007, 182; TIPKE, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, 201; WERNSMANN, Die Neuregelung der Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß, DStR 2007, 1149; TIPKE, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, BB 2007, 1525; TIPKE, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, 201; HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungmaßnahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, StuW 2007, 221; DRÜEN, Die Bruttop Besteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vanquerspiel, StuW 2008, 3; TIPKE, Verteidigung des Nettoprinzips, DB 2008, 263; BRETE, Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen gemäß § 10 Nr. 2 KStG - verfassungswidrig!, DStZ 2009, 692; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, Beiheft zu Heft 24, 92; JOHNNING, Bildungsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Hamburg 2009; LEHNER, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, 185; TIPKE, Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?, JZ 2009, 533; WEBER-GRELLET, Unzulässige Diskriminierung von Nahpendlern, DStR 2009, 349; WENZEL, Ist der Sparen-Pauschbetrag verfassungswidrig?, DStR 2009, 1182; BREINERSDORFER, Abzugsverbote und objektives Nettoprinzip – Neue Tendenzen in der verfassungsgerichtlichen Kontrolle des Gesetzgebers, DStR 2010, 2492; FRYE, Die Eigentumsfreiheit des Grundgesetzes als Gebot des sog. objektiven Nettoprinzips, FR 2010, 603; HENNREICH, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2010, 237; KÄMMERER, Abgeltungssteuer und das Verbot des Werbungskostenabzugs, DStR 2010, 27; MÜSIL, Abzugsbeschränkungen bei der Abgeltungssteuer als steuersystematisches und verfassungsrechtliches Problem, FR 2010, 149; STECK, Abzugsfähigkeit der Kosten eines Erststudiums nach den BFH-Urteilen vom 18.6.2009 – eine kritische Würdigung der Entscheidungen, DStZ 2010, 194; BERGKEMPER, Kosten für berufliche Erstausbildung und Erststudium unmittelbar nach Schulabschluss können in voller Höhe abziehbar sein, DB 2011, 1947; GESERICH, Erstmalige Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Erststudium nach dem Betreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz, SteuK 2011, 513; HILPERT, Gesetzgebungsverfahren zu Erstausbildungskosten, NWB 2011, 3835; ISMER, Wieder ein Revolution bei den Bildungsaufwendungen?, FR 2011, 846; KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, München 2011; KIRCHHOF, Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht, StuW 2011, 365; MELLINGHOFF, Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VIISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, Köln 2011, 153; SEILER, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Objektives Nettoprinzip, DStJG 34 (2011), 61; WEBER-GRELLET, Das Koordinatensystem des BVerfG bei der Prüfung von Steuergesetzen, FR 2011, 1028; WEITEMEYER/SÜSS, Nachgelagerte Zahlung von Studiengebühren – ein Plädoyer unter Berücksichtigung der steuerlichen Wirkungen, NJW 2011, 2844; BRAUN, Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines ersten Studiums, Stbg. 2012, 65; FISCHER, Neuregelung der Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein Erststudium durch das Gesetz zur Umsetzung der Betreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Betreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz - BeitrRLUmsG) v. 07.12.2011 (BGBl I 2011, 2592), jurisPR-SteuerR 2/2012, Anm. 1; FÖRSTER, Lohnt sich Belohnung für den Steuerpflichtigen, DStR 2012, 486; GESERICH, Aktuelle Rechtsprechung zum Lohnsteuerrecht, DStR 2012, Beiheft zu Heft 14, 61; MEEH-BUNSE/LÜHN, Die Finanzierung von Studienkosten und deren steuerliche Behandlung: Aktuelle Entwicklungen, StB 2012, 84; NEUFANG/OTTO, Gesetz zur Umsetzung der Betreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BeitrRLUmsG), StB 2012, 16; STRECK/MACK/KAMPS, Der Steuerstreit, Köln, 3. Aufl. 2012; TROSSEN, Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Behandlung der Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium, FR 2012, 501.

Gesetzgebungsmaterialien: Vgl. die Hinweise in der Einführung zur ESt.

A. Grundinformation zu § 9

Die Vorschrift des § 9 wurde durch das EStG 1934 in das EStG eingeführt. Werbungskosten (WK) sind bestimmte erwerbsbezogene Aufwendungen, die bei den sog. Überschusseinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–23) zur Ermittlung der stpfl. Einkünfte von den Einnahmen abgezogen werden.

Abs. 1 enthält in Satz 1 eine Definition des allg. WK-Begriffs. Satz 2 bestimmt als Rechtsfolge der WK-Qualifikation den Abzug der Aufwendungen bei der zugehörigen Einkunftsart. Satz 3 enthält in seinen Nr. 1–7 eine nicht abschließende Aufzählung einzelner WK-Arten mit teils deklaratorischem, teils konstitutivem Charakter.

Die beiden Tatbestandsgruppen in Abs. 1 Satz 1 und in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 stehen im Verhältnis von Grundsatz- zu Spezialregelung (s. auch von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 20, A 21); bei nicht ausdrückl. in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 geregelten Aufwendungsarten muss jeweils ergänzend auf die Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 zurückgegriffen werden (zB bei doppelter Haushaltsführung eines ledigen ArbN ohne eigenen Hausstand, so ausdrückl. BFH v. 20.7.2006 – VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068; BERGKEMPER, FR 2006, 1038; aA THOMAS, DStR 2006, 2289).

Abs. 1 Satz 2 steht uE inhaltlich außerhalb der beiden og. Tatbestandsgruppen, da es sich um eine reine Rechtsfolgebestimmung handelt (s. Anm. 210).

► *Konstitutiver oder deklaratorischer Charakter der Aufzählung:* Der Einleitungssatz des Abs. 1 Satz 3 „Werbungskosten sind auch ...“ lässt offen, ob insoweit spezielle Ausnahmetatbestände gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 vorliegen oder ob es sich lediglich um eine Aufzählung mit deklaratorischem Inhalt handelt (vgl. BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368, betr. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3). Rspr. und Schrifttum differenzieren, wobei Einzelheiten zT str. sind (vgl. auch die Zusammenstellung bei von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 27–39; ZIMMER in LBP, § 9 Rn. 160 f.); Ursache dafür ist das unterschiedliche Grundverständnis des allgemeinen WK-Begriffs (s. eingehend Anm. 115 mwN):

- ▷ **Nr. 1** (Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten): Satz 1 hat deklaratorische Bedeutung; Satz 2 bestimmt bei Leibrenten den WK-Umfang mit konstitutiver Wirkung (so auch von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 33, A 34).
- ▷ **Nr. 2** (Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge): Deklaratorischer Charakter (s. auch FG München v. 19.5.1982 – I 372/78 - F, EFG 1983, 64, rkr.).
- ▷ **Nr. 3** (Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden): Deklaratorische Bedeutung (s. BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368).
- ▷ **Nr. 4** (Fahrtaufwendungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte): Die Vorschrift beinhaltet in Satz 1 die Grundaussage dahingehend, dass der Erwerbsbereich bereits mit dem Weg zur Arbeit beginnt und auch die Rückfahrt zur Wohnung einschließt (insoweit deklaratorische Bedeutung). Nach Auffassung des BFH (v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234) handelt es sich nicht um sog. gemischte Aufwendungen (uE zutr., da Fahrten zur Arbeit und zurück notwendige Bedingung für Arbeitstätigkeit sind; s. auch Anm. 442; aA BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 1, 2/08, FR 2009, 74; Private Mitveranlassung wegen Wahl des Wohnorts; von BECKERATH in KIRCHHOF XI, § 9 Rn. 43; ZIMMER in LBP, § 9 Rn. 810 f.; OFFERHAUS, BB 2006, 129; SÖHN, FR 1997, 245; OLBERTZ, BB 1996, 2489; MICKER, DStR 2007, 1145 [1146];

- WERNSMANN, DStR 2007, 1149; KIRCHHOF, DStR 2003, Beiheft zu Heft 37). Der Pauschbetrag (mit Höchstbetrag) des Satzes 2 wirkt dagegen konstitutiv im Hinblick auf den Umfang der WK (vgl. Anm. 442).
- ▷ *Nr. 5* (Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung): Deklaratorischer Charakter hinsichtlich der Grundaussage, in den Einzelheiten konstitutive Wirkung (vgl. zum Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 s. BFH v. 20.7.2006 – VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068).
 - ▷ *Nr. 6* (Arbeitsmittelaufwendungen): Zum Teil mit klarstellender, zT mit rechtsbegründender Bedeutung (insbes. betr. Berufskleidung, so BFH v. 20.11.1979 – VI R 143/77, BStBl. II 1980, 73). Allerdings str. wegen der Abgrenzung zur steuerneutralen Vermögensphäre (s. von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 38: konstitutive Bedeutung, weil AK im Vermögensbereich).
 - ▷ *Nr. 7* (Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung): Konstitutive Ausnahmeregelung gegenüber dem im Überschussermittlungsbereich gelgenden Vermögensneutralitätsgrundsatz (überwiegende Auffassung, vgl. BFH v. 21.12.1982 – VIII R 215/78, BStBl. II 1983, 410; von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 39; uE im Ergebnis unzutr., zust. THÜRMER in BLÜMICHL, § 9 Rn. 108; JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 553; s. auch Anm. 187 und 588).

Steuersystematisch ist uE geboten, die Einzeltatbestände des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 soweit rechl. zulässig aus der vom Veranlassungsprinzip geprägten Grundqualifikationsnorm des Abs. 1 Satz 1 heraus zu interpretieren (vgl. TIPKE, StuW 1979, 193 [200]; PRINZ, FR 1986, 397 [406], Fn. 88; KRÖNER, StuW 1985, 115 [116]); nur auf diesem Weg ist eine homogene, am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Auslegung des Regelungsgefüges der WK zu erlangen. Darüber hinaus wird im Schrifttum allg. begrüßt, dass in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 bestimmte Aufwendungen, bei denen der WK-Charakter auch auf der Basis des Veranlassungsprinzips zumindest zweifelhaft sein könnte, ausdrückl. als solche anerkannt worden sind (vgl. OFFERHAUS, BB 1979, 618 [622]; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 182).

► *Keine abschließende Aufzählung*: Die Aufzählung einzelner WK-Arten in Abs. 1 Satz 3 ist illustrativ, nicht erschöpfend; dies geht bereits aus der Formulierung „Werbungskosten sind auch ...“ hervor (BFH v. 16.11.1971 – VI R 347/69, BStBl. II 1972, 152; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 182). Der Katalog von als WK in Betracht kommenden Aufwendungsarten ist weitaus umfangreicher (s. WK-ABC in Anm. 750).

► *Konkurrenzen*: Die Aufzählung einzelner WK in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 erfolgt im Grundsatz mit nebengeordnetem Charakter, ist jedoch nicht völlig überschneidungsfrei. So geht zB Nr. 7 (Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung) nach hM dem Sofortabzug für Arbeitsmittel gem. Nr. 6 vor, soweit keine sog. geringwertigen WG vorliegen (BFH v. 16.2.1990 – VI R 85/87, BStBl. II 1990, 883; s. auch Anm. 593). Bei der Benutzung eines Fahrzeugs als Arbeitsmittel zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geht die Nr. 4 des Abs. 1 Satz 3 der Nr. 6 vor (vgl. BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805, betr. Abgeltung einer Leasingsonderzahlung durch Entfernungspauschale).

Die Vorrangstellung der AfA-Vorschrift ist uE steuersystematisch verfehlt, da es sich um im Gleichordnungsverhältnis stehende Aufwendungsarten handelt.

Abs. 2, 3, 5 und 6 enthalten Regelungen zum Umfang des WK-Abzugs bei der Entfernungspauschale (Abs. 2), zur Einbeziehung von NichtArbN mit Überschusseinkünften (Abs. 3), zur sinngemäßen Geltung anderer Vorschriften

(Abs. 5) und zum eingeschränkten WKAbzug von Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium (Abs. 6).

Abs. 2 schreibt in Satz 1 zu Vereinfachungszwecken die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) als Grundregel fest (s. Anm. 641). Der mit dem StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131) eingefügte Satz 2 bestimmt, dass die Vergleichsrechnung zwischen Entfernungspauschale und den tatsächlich entstandenen Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel – entsprechend der Begrenzung der Entfernungspauschale auf 4 500 € – jahresbezogen durchzuführen ist (Reaktion des Gesetzgebers auf die größere Wahlmöglichkeiten einräumende Rspr. des BFH, vgl. BFH v. 11.5.2005 – VI R 40/04, BStBl. II 2005, 712; v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BStBl. II 2009, 1619). Die Sätze 3 und 4 enthalten Ausnahmeregelungen (Ansatz der tatsächlichen Kosten) für den Ansatz bestimmter Fahrtkosten als WK bei Körperbehinderten, unterteilt nach dem Grad der MdE (s. Anm. 643).

Abs. 3 erweitert die Möglichkeit zur Berücksichtigung bestimmter Fahrtkosten und notwendiger Mehraufwendungen als WK auch auf NichtArbN (s. Anm. 650 ff.), da die Regelungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 sowie des Abs. 2 ihrem Wortlaut nach auf ArbN zugeschnitten sind. Praktische Bedeutung hat diese Erweiterung wegen des gesetzlichen Ausschlusses des WKAbzugs bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 9 Satz 1) und des nur geringen Anwendungsbereichs bei den sonstigen Einkünften (§ 22) im Wesentlichen bei den Einkünften aus VuV.

Abs. 5 Satz 1 regelt zur Gleichbehandlung von Aufwendungen unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung (s. Anm. 687) die sinngemäße Geltung der Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–12 (außer Nr. 6, 9, 11) für BA (s. Anm. 690 ff.) und § 4 Abs. 6 für Parteispenden (s. Anm. 705). Die praktische Bedeutung dieser Abzugsverbote im WKBereich ist sehr unterschiedlich. Während die Abzugsverbote des § 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser), Nr. 4 (Jagd, Fischerei, Jachten etc.) und Nr. 10 (Schmiergelder) im Bereich der Überschusseinkünfte kaum nennenswerte Bedeutung haben (s. Anm. 692 f., 703), kommt den Regelungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Verpflegungsmehraufwendungen), Nr. 6b (häusliches Arbeitszimmer) und Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen) auch im WKBereich erhebliche Bedeutung zu (s. Anm. 694, 699 f.). Außerdem regelt Abs. 5 Satz 2 die entsprechende Geltung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a betr. anschaffungsnahe HK im WKBereich (s. Anm. 707).

Abs. 6 bestimmt, dass Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium grds. keine WK sind. Ausnahmsweise sind solche Aufwendungen WK, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet (gleichlautende Beschränkung in § 12 Nr. 5).

B. Rechtsentwicklung des § 9

I. Entwicklung des Rechtsinstituts

Das Rechtsinstitut der WK bildet einen traditionellen Bestandteil des deutschen EStRechts. Das heutige Grundverständnis des WKBegriffs sowie die vielfältigen Interpretationsprobleme sind stark durch die Historie geprägt (vgl. dazu auch PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 174–178).

Die historische Wurzel des finalen Werbungskostenbegriffs: Ungeachtet differierender im EStRecht verfolgter Grundkonzeptionen zur Umgrenzung des Steuergegenstands weist die auch heute noch geltende allgemeine Legaldefinition der WK mit ihrer finalen Formel eine erstaunliche Kontinuität auf.

Ihre Wurzeln liegen in der quellentheoretisch fundierten Überlegung, Aufwendungen seien nur insoweit abziehbar, als sie zum Zweck einer stl. relevanten Einnahmeerzielung getätigten werden; andere Aufwendungen entfallen auf den stl. unbeachtlichen Vermögensstamm oder werden den nicht oder nur in Sonderfällen abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung zugerechnet.

Vermeidung eines „Dualismus Werbungskosten/Betriebsausgaben“ durch das Veranlassungsprinzip: Bis zum Jahr 1934 stellten WK die alleinige bzw. systemdominante stl. Abzugsposition bei der Ermittlung betrieblicher und außerbetrieblicher Einkünfte dar. Das durch das EStG 1934 eingeführte Nebeneinander von WK und BA mit unterschiedlichen Legaldefinitionen bezweckte vorwiegend eine gesetzesystematische und sprachliche Klarstellung, sollte jedoch nicht einen grds. differierenden Inhalt der beiden Begriffe festsetzen.

Durch einheitliche Anwendung des für BA gem. § 4 Abs. 4 geltenden Veranlassungsprinzips auf beide Aufwendungsbereiche im Wege der Rechtsfortbildung gelang es, einen „Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten“ (so ein Buchtitel von BAUER, 1974) zu vermeiden (vgl. Anm. 23 und § 4 Anm. 721). Auch die Grenzlinie zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung ist nach der geschichtlichen Entwicklung bei beiden Arten von Abzugsgrößen die Gleiche (so auch der BFH in stRspr., zB BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105).

II. Rechtsentwicklung des Werbungskostenbegriffs bis zum EStG 1934 3

Vorläufer des Preuß. EStG: Rudimentäre Formulierungsansätze, die an den heutigen § 9 Abs. 1 Satz 1 erinnern, lassen sich bis zum „Publikandum für die Stadt Königsberg v. 20.10.1807“ zurückverfolgen (vgl. mit Nachweisen BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, 1974, 23 f.; RUPPE, DStJG 3 [1980], 103 [109]).

Preuß. EStG v. 24.6.1891 (Ges.-Slg. 1891, 175): Ohne eine ausdrückliche Verwendung des Begriffs „Werbungskosten“ waren nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 von dem Einkommen in Abzug zu bringen „die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens verwendeten Ausgaben, ...“.

Der Geltungsbereich der Regelung erstreckt sich auf alle Einkunftsarten und hatte quellentheoretischen Ursprung (vgl. auch Einf. ESt Anm. 14).

§ 9 Abs. 1 Nr. 1 wurde – mit nebengeordnetem Charakter – ergänzt in den Nr. 2-7 durch eine präzisierende Aufzählung einzelner Aufwendungsarten, wie zB Schuldzinsen, Renten, dauernde Lasten, regelmäßige jährliche AfA sowie Versicherungsbeiträge, die ebenfalls stl. in Abzug gebracht werden konnten (teilweise handelt es sich um heutige Sonderausgaben gem. § 10).

Preuß. EStG v. 19.6.1906 (Ges.-Slg. 1906, 206): Unter erstmaliger Einfügung der Sammelbezeichnung „Werbungskosten“ wurde im Zuge einer Gesetzesnovellierung in § 8 Abs. 1 Satz 1 allg. formuliert:

„Von dem Rohertrag der im § 6 bezeichneten Einkommensquellen sind die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Ertrags (Werbungskosten) in Abzug zu bringen.“

§ 6 zählte diejenigen Einkünfte auf, die als Einkommen galten; zu ähnlichen Formulierungen in den anderen Landes-Einkommensteuergesetzen vgl. VANGEROW, StuW 1960 Sp. 85 Fn. 3.

Gegenüber der Vorgängerregelung fällt zunächst auf, dass statt des Begriffs „Ausgaben“ nun der Begriff „Aufwendungen“ verwendet wurde. Welche Gründe den Gesetzgeber zu dieser Änderung bewegt hatten, ist nicht ersichtlich. Wie der Wortlaut des § 8 Abs. 3 Nr. 2 EStG 1906 („... die zur Bestreitung des Haushalts des Steuerpflichtigen und zum Unterhalt ihrer Angehörigen gemachten Ausgaben, insbesondere Aufwendungen zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse ...“) nahe legt, wiesen die Begriffe für den Gesetzgeber offenbar keine inhaltlichen Unterschiede auf. Des Weiteren spricht der Einleitungssatz des § 8 EStG 1906 zur Vereinfachung und Bereinigung der Terminologie nicht mehr vom Abzug von Ausgaben vom Einkommen, sondern vom Abzug von Aufwendungen vom Rohertrag der in § 6 bezeichneten Einkunftsquellen (vgl. von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 125).

Diese allgemeine Begriffsbestimmung wurde vom Gesetzgeber – unter Aufgabe des Nebenordnungsverhältnisses – ergänzt durch eine Einzelaufzählung verschiedener Aufwendungsarten, die auch als WK galten, wie zB die regelmäßigen jährlichen AfA der Gebäude sowie Beiträge zu Berufskammern; besonders erwähnt wurden in § 8 Abs. 1 Nr. 4 auch BA.

Als Begr. der Einzelaufzählung wurde angeführt, dass diese Aufwendungen „besonderer gesetzlicher Regelung oder Umgrenzung bedürfen“ (FUISTING/STRUTZ, Die Preußischen direkten Steuern, Erster Band: Kommentar zum EStG, 1915, § 8 Anm. 3, 218).

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359): Obwohl das EStG 1920 steuerdogmatisch auf dem Boden der Reinvermögenszugangstheorie stand, erhielt der WKBegriff keinen durchgreifend neuen Inhalt. § 13 Nr. 1 hatte ähnlich den Vorgängerregelungen folgende Fassung:

„Vom Gesamtbetrag der Einkünfte sind, soweit in diesem Gesetz nichts anderes vorgeschrieben ist, in Abzug zu bringen:

1. die zu ihrer Erwerbung, Sicherung und Erhaltung gemachten Aufwendungen (Werbungskosten) ...“.

In der amtlichen Begr. zum Gesetzentwurf (FA 1920, 261) hieß es:

„Der Begriff der Werbungskosten ist von der Wissenschaft und Rechtsprechung im allgemeinen fest umgrenzt, so dass es hier einer eingehenden Begründung nicht bedarf“ (krit. dazu: STRUTZ, EStG 1925, § 12 Anm. 12).

Die in § 13 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a-e zu findende Aufzählung einzelner WK wurde gegenüber den früheren preußischen Regelungen erweitert; insbes. wurden einbezogen: notwendige Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (Buchst. d), durch Erwerbstätigkeit der Ehefrau notwendige Mehraufwendungen (Buchst. e).

Obwohl die Abzugsposition der WK nach der Gesetzessystematik weiterhin entsprechend den preußischen Regelungen gleichmäßig für alle Einkunftsarten Geltung beanspruchte, wurde bei der Einkommensermittlung im Bereich der gewerblichen und land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte parallel der Terminus „Betriebsausgaben“ verwendet (§ 32 Satz 2, § 33 Satz 2). Eine gesetzliche Definition der BA fand sich allerdings nicht. Nach herrschender Auffassung erforderte eine sachgerechte Auslegung des BA-Begriffs jedoch ein Hinausgehen über den finalen Wortlaut des Begriffs der WK (STRUTZ, EStG 1920, § 32 Anm. 6 f; RFH v. 7.7.1926, RFHE 19, 201-206); unter dem Blickwinkel der Gesetzessystematik wurde dabei verkannt, dass BA lediglich eine spezifische Ausprägungsform von WK darstellten.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Ähnlich wie seine Vorläufer definierte § 16 Abs. 1 den Begriff der WK als die „zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemachten Aufwendungen“.

Zur Verwendung der Begriffe „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung“ führte STRUTZ, EStG 1925, § 16 Anm. 8 aus, dass dadurch „die verschiedenen Arten der Werbungskosten mehr angedeutet als scharf begrenzt“ würden.

§ 16 Abs. 5 enthielt eine Aufzählung der auch zu den WK gehörenden Aufwendungen.

Obgleich das EStG nunmehr explizit den Dualismus Gewinneinkünfte/Überschusseinkünfte festgeschrieb (§ 7 Abs. 2), wurde der Terminus „Betriebsausgaben“ nicht mehr verwendet. Nach der amtlichen Begr. (vgl. STRUTZ, EStG 1925, § 16 Anm. 2) war Ursache dafür, dass „im bisherigen Einkommensteuergesetz nicht klargestellt war, wie sich die Betriebsausgaben ... zu den Werbungskosten ... verhielten“.

Somit verkörperten die in § 16 Abs. 1 definierten WK nach der Gesetzesssystematik wiederum die für alle Einkunftsarten einheitlich geltende Abzugsposition; sie umfassten auch die BA als Variante. Da aber bei Aufwendungen im betrieblichen Bereich der WK-Begriff nicht ohne Weiteres passte, war die begriffliche Abgrenzung zwischen BA und WK weiterhin unklar und str. (vgl. STRUTZ, EStG 1925, § 12 Anm. 11–12).

Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG 1925 waren die Ausgaben, die die Voraussetzungen des WK-Begriffs erfüllten, bei der mit ihnen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Einkunftsart abzuziehen. Die Vorschrift war damit der Vorläufer des heutigen § 9 Abs. 1 Satz 2 (vgl. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 137).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Sachlich unverändert wurde die allgemeine Legaldefinition des WK-Begriffs mit der traditionellen finalen Formel in § 9 Satz 1 übernommen. An die Stelle des im EStG 1925 verwendeten Begriffs „Einkünfte“ trat jedoch als Bezugsgröße der Aufwendungen der Begriff „Einnahmen“. § 9 Satz 2 formulierte als Rechtsfolge, WK seien „bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind“. Diese Fassung von § 9 Sätzen 1 und 2 gilt bis heute unverändert.

Daneben erfuhr auch die Aufzählung einzelner Gruppen von WK (zB Schuldzinsen, Grundbesitzabgaben, Rentenzahlungen) in den Nr. 1–6 des § 9 Satz 3 gegenüber den Vorgängerregelungen Modifizierungen und Präzisierungen, die der aktuellen Gesetzesfassung schon sehr nahe kommen (es fehlen lediglich die Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung).

Ergänzungen zum allgemeinen WK-Begriff bezogen auf ArbN enthielt § 20 Abs. 2 LStDV 1934 (v. 19.11.1934, RStBl. 1934, 1489); eingehend dazu VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 155–158.

Abweichend von sämtlichen Vorgängerregelungen beschränkte das EStG 1934 jedoch erstmals den Geltungsbereich der WK ausdrückl. auf die sog. Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 3 Nr. 4–7. Bei den Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 3 Nr. 1–3) wurde zur Kennzeichnung der stl. Abzugspositionen nunmehr (wieder) der Begriff „Betriebsausgaben“ verwendet und in § 4 Abs. 4 definiert als „Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind“.

Damit wurde bei den Gewinneinkünften eine Formulierung gesetzlich festgeschrieben, die der RFH bereits im Jahr 1927 verwendet hatte (va. RFH v. 9.2.1927, RFHE 20, 211; RFH v. 17.3.1927, RFHE 21, 84).

Die Gesetzesbegründung (RStBl. I 1935, 39) führte zur Differenzierung BA/WK lediglich aus, dass der Begriff der WK bei den Überschusseinkunftsarten dem der BA bei den Gewinneinkünften entspreche. Unklar blieb, ob es sich vorwiegend um eine inhaltliche oder eine funktionale Entsprechung handelte.

III. Rechtsentwicklung seit dem EStG 1934

Die steuergesetzliche Rechtsentwicklung des § 9 nach 1934 brachte ausschließlich Änderungen im Detail für einzelne WKArten (vgl. auch zusammenfassende Darstellung bei FROTSCHER in FROTSCHER, § 9 Rn. 3–7). Die allgemeine Legaldefinition der WK mit der Rechtsfolge des Abzugs bei der zugehörigen Einkunftsart blieb dagegen unverändert.

KRG Nr. 12 v. 11.2.1946 (StuZBl. 1946, 2): Durch Art. 11 wurden § 9 Nr. 3 betr. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden sowie Nr. 4 betr. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mW für 1946 und 1947 aufgehoben.

KRG Nr. 61 v. 19.12.1947 (StuZBl. 1948, 53): Art. 3 machte die Aufhebung des § 9 Nr. 3 und 4 ab 1948 wieder rückgängig.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575):

- In Satz 1 Nr. 1 wurde ein Satz 2 hinsichtlich der auf den Ertragsanteil beschränkten Abziehbarkeit von Leibrenten angefügt, um eine Anpassung an die Änderung des § 22 herzustellen.
- In Satz 1 Nr. 4 wurde die Bestimmung gestrichen, dass die Aufwendungen der Stpfl. für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte „notwendig“ sein mussten. Außerdem wurde die Benutzung eines eigenen Kfz. für diese Fahrten stl. anerkannt, und zwar im Wege des Abzugs eines durch RechtsVO festzusetzenden Pauschbetrags (§ 26 EStDV 1955, BGBl. I 1955, 756; BStBl. I 1955, 710).

Geltung der Gesetzesänderungen ab VZ 1955.

StÄndG v. 5.10.1956 (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Der pauschalierte Abzug gem. Satz 1 Nr. 4 betr. Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wurde ab VZ 1957 auf Kleinstkraftwagen ausgedehnt.

StÄndG v. 23.12.1966 (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2):

- Der bisherige Inhalt der Vorschrift wurde Abs. 1;
- Abs. 1 Nr. 4 wurde geändert durch Beschränkung der Km-Pauschale (max. 40 km Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) sowie Übernahme des § 26 EStDV 1965 in das Gesetz;
- Abs. 1 Nr. 5 betr. notwendige Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung wurde eingefügt;
- Abs. 2 und 3 betr. Sonderregelungen für Körperbehinderte und bestimmte Fahrtkosten für NichtArbN wurden angefügt.

StÄndG 1971 v. 23.12.1970 (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Änderung des Abs. 1 Nr. 4 betr. Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch Aufhebung der 40-km-Grenze und entsprechende redaktionelle Anpassung der übrigen Teile der Vorschrift.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Anfügung des Abs. 4 mit einer Ermächtigung, durch RechtsVO Höchstbeträge für den Abzug nachgewiesener Verpflegungsmehraufwendungen festzusetzen (vgl. §§ 5, 6 LStDV, § 24 EStDV).

Ges. zur Änderung des EntwLStG und des EStG v. 21.5.1979 (BGBl. I 1979, 558; BStBl. I 1979, 288): Neufassung des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 (Differenzierung zwischen Begr. und Beibehaltung einer doppelten Haushaltsführung).

Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG ua. Ges. v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 681): Ergänzung der Verweisungen in Abs. 1 Nr. 7.

Ges. zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7): Anfügung eines neuen Abs. 5, wonach die Abgrenzung der BA von den Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke (§ 10b Abs. 2) nach § 4 Abs. 6 sinngemäß auch für die Abgrenzung der WK gilt.

Ges. zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401): Abs. 5 wurde dahingehend ergänzt, dass sinngemäß für den WKBereich auch das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 gilt, wonach Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder sowie Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen aufgrund eines berufsgerichtlichen Verfahrens nicht als BA abgezogen werden können.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Die Verweisungen in Abs. 1 Nr. 7 wurden redaktionell angepasst.

SteuerreformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Mit Wirkung ab 1.1.1990 waren folgende konstitutiv oder klarstellend wirkende Änderungen zu beachten:

► *Abs. 1 Satz 3 Nr. 4* betr. *Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte*: Anhebung der Km-Pauschbeträge auf 0,50 DM pro Entfernungskilometer bei Benutzung eines Kraftwagens und 0,22 DM bei Benutzung eines Motorrads oder Motorrollers (ab 1.1.1989 vorgeschaltete Erhöhungsstufe: 0,43 DM für Kraftwagen; 0,19 DM für Motorrad oder Motorroller). Einfügung verschiedener Abzugsbeschränkungen: Pauschbetrag gilt auch bei zur Nutzung überlassenen Kfz., bei mehreren Wohnungen ist der Lebensmittelpunkt maßgebend; arbeitstägliche Zwischenheimfahrten sind nur unter besonderen Voraussetzungen abziehbar.

► *Abs. 1 Satz 3 Nr. 5* betr. *Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung*: Anpassung an die geänderten Km-Pauschbeträge des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, die auch bei zur Nutzung überlassenen Kfz. gelten.

► *Abs. 1 Satz 3 Nr. 6* betr. *Arbeitsmittel*: Klarstellung, dass nur typische Berufskleidung Arbeitsmittel ist; Werkzeuge und typische Berufskleidung werden als Beispiele des Arbeitsmittelbegriffs ausdrücklich kenntlich gemacht. Anfügung der Sätze 2 und 3, wonach die Regeln für geringwertige WG gem. § 6 Abs. 2 sinngemäß gelten und die AfA-Verweise des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 unberührt bleiben. Die Gesetzesänderungen sollten nur klarstellenden Charakter haben.

► *Abs. 2* betr. *Fahrtkosten von Körperbehinderten* wurde insgesamt neu gefasst und redaktionell an die Begriffe im Schwerbehindertengesetz angepasst (s. auch Anm. 633).

► *Abs. 4* betr. *Verpflegungsmebraufwendungen*: Das Erfordernis, die stl. Höchstbeträge durch RechtsVO zu bestimmen, entfiel (Grund: verfahrensmäßige Vereinfachung der sachlich gebotenen Anpassungen). Eine materielle Änderung des Abzugsrahmens war damit nicht verbunden.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Das Gesetz enthält weitere Änderungen mit korrigierendem und ergänzendem Charakter; betroffen sind Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 (Arbeitsmittel), Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 (AfA-Verweis) und Abs. 5 (Einfügung des Abzugsverbots für Hinterziehungszinsen mittels Rechtsverweisung). Die Gesetzesänderungen sind erstmalig ab VZ 1990 anwendbar (§ 52 Abs. 1 Satz 1).

StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): Die Km-Pauschbeträge für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) wurden mW ab VZ 1991 weiter stufenweise angehoben. Folgeänderun-

gen beim Fahrtkostenabzug ergaben sich durch Rechtsverweis für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltungsführung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5), für stfreie ArbGLEistungen im Rahmen von WKErsatz (§ 3 Nr. 16) sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6).

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Abs. 4 (Verpflegungsmehraufwendungen) wurde aus redaktionellen Gründen aufgehoben. Abs. 5 wurde dahingehend neu gefasst, dass die BA-Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5, 7–8a und Abs. 6 für WK sinngemäß gelten. Die Einschränkung des Abzugsverbots für betrieblich veranlasste Geldbußen zur Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4), die dem Beschl. des BVerfG v. 23.1.1990 (1 BvL 4-7/87, BStBl. II 1990, 483) Rechnung trug, erlangte durch den Rechtsverweis des Abs. 5 sinngemäß Geltung auch für WK. Erstmalige Anwendung der Gesetzesänderungen ab VZ 1992 (§ 52 Abs. 1; modifiziert DRENSECK in SCHMIDT XXII, § 9 Rn. 21: Geltung ab Inkrafttreten des StÄndG 1992; uE zutr., aber schwierig praktisch zu handhaben). Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 betr. erwerbsbezogene Geldbußen galt bereits für VZ vor 1992, soweit verfahrensrechtl. noch Änderungsmöglichkeiten bestanden (§ 52 Abs. 5a).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Mit Wirkung ab VZ 1994 (§ 52 Abs. 1) wurden die Km-Pauschalen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 betr. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte angehoben (von 0,65 DM auf 0,70 DM bei Benutzung eines Kraftwagens; von 0,30 DM auf 0,33 DM bei Benutzung des Motorrads oder Motorrollers). Mittelbar wirkende Änderungen ergeben sich bei § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 betr. Verpflegungsmehraufwendungen ab VZ 1993 (§ 52 Abs. 5).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die Geltendmachung von notwendigen Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltungsführung gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 wurde unter verschiedenen Aspekten mit konstitutiver Wirkung eingeschränkt. Der Rechtsverweis des Abs. 5 auf § 4 Abs. 5 Satz 1 wurde modifiziert und erweitert im Hinblick auf

- Nr. 5 betr. Mehraufwendungen für Verpflegung (beachte: Folgeänderungen durch das JStErgG v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786),
- Nr. 6b betr. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie Kosten der Ausstattung sowie
- Nr. 10 betr. strafbewehrte Zuwendungen.

Erstmalige Anwendung der Gesetzesänderungen ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 1 Satz 1; zu einer Sonderregelung hinsichtlich der Zwei-Jahres-Grenze bei doppelter Haushaltungsführung s. § 52 Abs. 11a).

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Die durch Änderung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 herbeigeführte geringfügige Verbesserung des stl. Reisekostenrechts betr. Verpflegungsmehraufwendungen wirkte sich über § 9 Abs. 5 mittelbar auch bei den WK für die Überschusseinkünfte aus. Erstmalige Anwendung ab VZ 1997, keine rückwirkende Verbesserung im VZ 1996.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): In Abs. 5 wurde die Verweisung auf § 4 um die Bezugnahme auf § 4 Abs. 4a erweitert.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Die Verweisung auf § 4 Abs. 4a wurde wieder gestrichen. Die durch die Neufassung des

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 bewirkte Verschärfung der Abzugsvoraussetzungen für Schmiergelder galt mittelbar über den Rechtsverweis in Abs. 5 auch für den WKAbzug. Die geänderte Fassung galt wegen des Zufluss- und Abflussprinzips des § 11 erstmals für Schmiergelder, die ab dem 1.1.1999 gezahlt wurden.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF sollten ab VZ 2002 die Beträge von 0,70 DM auf 0,36 € bzw. von 0,33 DM auf 0,17 € umgestellt werden. Diese Änderung hat, da Art. 1 Nr. 10 StEuglG noch vor seinem Inkrafttreten am 1.1.2002 (Art. 38 Abs. 1 StEuglG) durch das Gesetz zur Einf. der Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (s.u.) geändert wurde, keine Wirkung erlangt.

Gesetz zur Einf. der Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): In Abs. 1 wurden Satz 3 Nr. 4 neu gefasst (Umwandlung einer Km-Pauschale in eine verkehrsmittelabhängige Entfernungspauschale) und in Satz 3 Nr. 5 die bisherigen Sätze 4 und 5 durch die Sätze 4–6 ersetzt; ferner wurde Abs. 2 neu gefasst (Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale). Weiterhin wurde durch Änderung des StEuglG die Umstellung auf den Euro ab VZ 2002 geregelt: dabei wurde die Entfernungspauschale von 0,70 DM auf 0,36 € exakt umgerechnet und die Entfernungspauschale von 0,80 DM auf 0,40 € leicht abgesenkt (bei Umstellung nach amtlichen Kurs: 0,41 €). Die Deckelungsgrenze des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 wurde unter Ab- runding auf 5112 € umgerechnet.

StÄndG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): In Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 1 aF wird klargestellt, dass sich der Deckelungsbetrag von 5112 € auf das Kj. bezieht. Mit Wirkung vom VZ 2001 wird zudem in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 durch die Einfügung eines 2. Halbs. festgelegt, unter welchen Voraussetzungen eine andere als die kürzeste Straßenverbindung für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugrunde gelegt werden kann.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (doppelte Haushaltsführung) wurde – mW ab VZ 2003 und in allen offenen Fällen – geändert und dabei die zeitliche Begrenzung auf zwei Jahre aufgegeben; in Abs. 5 wurde ein Satz 2 (betr. entsprechende Geltung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a) angefügt.

HaushaltsBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): In Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 wurden die Abzugsbeträge einheitlich auf 0,30 € und der Höchstbetrag auf 4500 € ermäßigt, in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 eine Regelung für Sammelbeförderung und in Satz 5 ein solche für stffreie Sachbezüge aufgenommen. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 (Entfernungspauschale für Familienheimfahrten iHv. 0,30 €) und Satz 5 (entsprechende Anwendung der Nr. 4 Sätze 3–5) wurden geändert.

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): In Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 wird der Verweis auf § 22 an die dortigen Änderungen durch das AltEinkG angepasst.

Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Abs. 5 Satz 1 wurde um die Bezugnahme auf § 4f ergänzt.

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Sätze 3–6 wurden aufgehoben, Abs. 2 neu gefasst und in Abs. 3 die Bezugnahme auf Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 gestrichen.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 2 Satz 3 wurde um einen Halbs. 2 ergänzt und in Abs. 5 Satz 1 ein Rechtsverweis auf § 4 Abs. 5 Nr. 12 aufgenommen.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 wurde neu gefasst. Danach konnte § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 mit der Maßgabe angewendet werden, dass AHK bis zu 410 € sofort als WK abgesetzt werden können.

FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 139): In Abs. 5 wurde mW ab dem VZ 2009 die Verweisung auf § 4f durch die Verweisung auf § 9c Abs. 1 und Abs. 3 ersetzt.

Ges. zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Mit Wirkung ab dem VZ 2007 wurden die aufgehobenen Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 3–6 wieder eingefügt und Abs. 2 neu gefasst. Damit hat der Gesetzgeber als Folge der Entsch. des BVerfG v. 9.12.2008 (2 BvL 1/07 ua., DStR 2008, 2460) die für die Gewährung der Entfernungspauschale bis zum VZ 2006 bestehende Gesetzeslage wieder hergestellt (vgl. BTDrucks. 16/12099, 6f.).

WachstumsbeschleunigungsG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): In Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 wurde der Satz 2 neu gefasst. Die bisherige Ergänzung zum Sofortabzug der WK bis zur Höhe von 410 € ist entfallen. Die geänderte Fassung ist erstmals auf im VZ 2010 angeschaffte oder hergestellte WG anzuwenden (§ 52 Abs. 23d Satz 3).

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Abs. 2 Satz 2 wird neu gefasst. Bei der Prüfung, ob die Kosten für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel die Entfernungspauschale übersteigen, ist nunmehr eine jahresbezogene Vergleichsrechnung anzustellen. Damit hat der Gesetzgeber die zuvor durch die BFH-Rspr. eröffneten Wahlmöglichkeiten (vgl. BFH v. 11.5. 2005 – VI R 40/04, BStBl. II 2005, 712; v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BStBl. II 2009, 1619: arbeitstagbezogene bzw. teilstreckenbezogene Vergleichsrechnung) wieder „kassiert“. Die Änderung soll ausweislich des Gesetzesentwurfs der Vereinfachung dem „umweltpolitischen Lenkungsziel der Regelung“ und einer besseren Transparenz dienen (BTDrucks. 17/5125, 36). Abs. 5 Satz 1 erfährt wegen des Wegfalls von § 9c eine redaktionelle Änderung. Die Änderungen gelten ab dem VZ 2011 (§ 52 Abs. 1 idF des StVereinfG 2011).

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Abs. 6 wird angehängt. Danach sind Aufwendungen des ArbN für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine WK, es sei denn, die Ausbildung findet im Rahmen eines Dienstverhältnisses statt. In entsprechender Weise ist für den betrieblichen Bereich § 4 um einen Abs. 9 erweitert worden. Diese Neuregelungen stehen in sachlichem Zusammenhang mit der im gleichen ÄndG erfolgten Neufassung des § 12 Nr. 5 und der Änderung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1. Abs. 6 ist – rückwirkend – ab VZ 2004 anzuwenden (§ 52 Abs. 23d Satz 5).

5 Einstweilen frei.

C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 9

I. Gesetzgeberischer Zweck und Gesetzessystematik

Werbungskosten als negative Komponente der Einkunftsbermittlung (= Erwerbsaufwendungen): Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ermitteln sich die Einkünfte aus den sog. privaten Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–23 aus dem Überschuss der Einnahmen (§ 8) über die WK (§ 9). Die WK bilden gegenüber den Einnahmen die negative Komponente bei der Einkünfteermittlung. Steuersystematisch erfüllen sie die gleiche Funktion wie BA (§ 4 Abs. 4) bei der Ermittlung der betrieblichen Einkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 iVm. §§ 13–18 (zum Dualismus der Einkünfteermittlung vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 181 ff.); dies legt trotz unterschiedlichen Gesetzeswortlauts eine Identität der Abgrenzungsmaßstäbe nahe (wegen des Verhältnisses von § 9 zum BABegriff eingehend Anm. 23 und § 4 Anm. 717). Aufgrund der Funktionsgleichheit von WK und BA lässt sich zusammenfassend von Erwerbsaufwendungen, im Regelfall der Abziehbarkeit von Erwerbsabzügen sprechen (so anschaulich TIPKE, StuW 1980, 6; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 762; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 205). Die Abgrenzung der Erwerbs- von den Privataufwendungen ist von fundamentaler Bedeutung für das gesamte EStRecht (ähnlich TIPKE, StuW 1979, 193).

Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips durch § 9: Aus § 2 Abs. 2 ergibt sich, dass es sich bei den nach § 2 Abs. 1 der ESt unterliegenden Einkünften aus den sieben Einkunftsarten um Reineinkünfte, dh. solche nach Abzug von Aufwendungen, handelt. Dieser Grundsatz wird als objektives Nettoprinzip bezeichnet. Die Geltendmachung von WK bei der stl. Überschussermittlung dient damit der Verwirklichung dieses objektiven (erwerbsbezogenen) Nettoprinzips. Dies ist heute in Rspr. und Schrifttum unstr.

Vgl. ua. BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (119); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; BFH v. 21.10.1986 – VIII R 1/85, BStBl. II 1987, 212, mwN; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 1; von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 15–17; von BECKERATH in KIRCHHOF XI, § 9 Rn. 1; STARK in LBP, § 9 Rn. 4; FROTSCHER in FROTSCHER, § 9 Rn. 1; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 491; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 54; BERGKEMPER, StuW 2006, 311; LANG, StuW 2007, 3; LEHNER, DStR 2009, 185; TIPKE, JZ 2009, 533; BREINERSDORFER, DStR 2010, 2492; HENNICHHS, FS Lang, 2010, 237.

Vgl. auch § 4 Anm. 703 mwN und ausf. § 2 Anm. 503 sowie Einf. ESt Anm. 542.

Das Nettoprinzip ist Ausdruck des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes als steuerspezifisches Gerechtigkeitspostulat (vgl. BFH v. 21.10.1986 – VIII R 1/85, BStBl. II 1987, 212, mit Hinweis auf BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 [119 f.]; vgl. ausführl. zum Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip der Besteuerung TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 479–534). Es besagt in seinem Grundgedanken, dass nur in Höhe des Saldos zwischen den aus einer steuerrelevanten Erwerbsleistung resultierenden Einnahmen und Aufwendungen eine besteuerungswürdige Veränderung der Leistungsfähigkeit des Stpf. vorliegt (ausführl. zum Leistungsfähigkeitsprinzip HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 40 ff. mwN). Soweit möglich ist zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips auch bei Aufwendungen, die sowohl beruflich als auch privat veranlasst sind, eine Aufteilung

durchzuführen (so jetzt auch für gemischt veranlasste Reiseaufwendungen BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; zum Aufteilungsgebot s. auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 242).

Nach Auffassung des BVerfG gehört das objektive Nettoprinzip zu den gesetzgeberischen Grundentscheidungen des EStRechts; die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ist verfassungsrechtl. geboten. Ob diesem Prinzip aber Verfassungsrang zukommt, hat das BVerfG bislang ausdrückl. offen gelassen (zuletzt: BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; für eine verfassungsrechtl. Verankerung LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 9 Rn. 1; BERGKEMPER, StuW 2006, 311; LANG, StuW 2007, 3; TIPKE, StuW 2007, 201; LEHNER, DStR 2009, 185; aA WEBER-GRELLET, DStR 2009, 349). Das objektive Nettoprinzip darf nicht gänzlich abgeschafft, wohl aber bei hinreichender Folgerichtigkeit eingeschränkt werden. Derartige Einschränkungen durch den Gesetzgeber bedürfen aber eines besonderen sachlichen Rechtfertigungsgrunds (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; vgl. zu den einzelnen möglichen Rechtfertigungsgründen DRÜEN, StuW 2008, 3). In diesem Zusammenhang ist nicht nur die Abgrenzung zwischen beruflichem und privaten Veranlassungsgrund von Bedeutung, sondern auch die Unterscheidung zwischen freier und beliebiger Einkommensverwendung einerseits und pflichtbestimmtem Aufwand andererseits (LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 9 Rn. 1 unter Hinweis auf BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460). Die Grenzen des WKAbzugs stehen damit – trotz vorhandenen Gestaltungsspielraums – nicht zu gänzlichen Disposition des Gesetzgebers; der Steuerstaat ist „keine Oase verfassungsrechtlicher Ungebundenheit“ (so DI FABIO, JZ 2007, 749; s. auch DRÜEN, StuW 2008, 3; TIPKE, DB 2008, 263; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 55: „nicht disponibel“; ähnlich ENGLISCH, Beihefter zu DStR 2009, Heft 24, 92 mwN; LEHNER, DStR 2009, 185 [189 ff.]; FRYE, FR 2010, 603; zurückhaltender wohl SEILER, DStJG 34 [2011], 61 [66 f.]). Unter diesem Gesichtspunkt waren zB die Beschränkungen des WKAbzugs für Arbeitszimmeraufwendungen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b idF des JStG 2007; vgl. BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563) verfassungswidrig und sind der WKAusschluss für Aufwendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt (s. Anm. 9 und ausf. Anm. 711; s. auch § 4 Anm. 2202) sowie der Ausschluss des Abzugs tatsächlicher WK oberhalb des Sparer-Pauschbetrags bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2) außerhalb des Anwendungsbereichs der Abgeltungsteuer (zB bei Antragsveranlagung gem. § 32d Abs. 6) uE verfassungsrechtl. höchst zweifelhaft (s. auch § 20 Anm. 8; so auch WENZEL, DStR 2009, 1182: verfassungswidrig; BEHRENS, BB 2007, 1025; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 506: „vermeidbare Verletzungen des objektiven Nettoprinzips nicht hinnehmbar“; HEY, JZ 2006, 851 [858 f.]; HEY, BB 2007, 1303 [1307]: „Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien“; ENGLISCH, StuW 2007, 221 [234 ff.]; KÄMMERER, DStR 2010, 27; aA VON BECKERATH in KIRCHHOF XI. § 20 Rn. 12 ff.; MUSIL, FR 2010, 149 [152 ff.]; noch hinnehmbar). Äußerst problembehaftet ist die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips bei privat mitveranlassten Aufwendungen. Hier bedient sich der Gesetzgeber in vielen Fällen zur Vermeidung von Einzelfallabgrenzungen der gesetzlichen Typisierung. Teilweise wird die Beurteilung privat mitveranlasster Aufwendungen uE zu Recht als „Achillesferse des objektiven Nettoprinzips“

bezeichnet (so HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 55). Die Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers in diesen Fällen dürfen aber nicht dazu führen, das objektive Nettoprinzip hier gänzlich außer Kraft zu setzen (so aber wohl KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 45 Satz 2 BStGB, Begr. 417 ff.). Einschränkungen sind nur dort erlaubt, wo dies zur Erreichung eines gleichheitsgerechten Gesetzesvollzugs erforderlich ist und der Vereinfachungszweck folgerichtig umgesetzt wird (vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 55). Diese verfassungsrechtliche Vorgaben darf der Gesetzgeber insbes. nicht dazu nutzen, unter dem „Deckmantel“ eines nur behaupteten Vereinfachungszwecks rein haushalterische bzw. fiskalische Interessen – dazu zählt auch das Ziel der Gegenfinanzierung von Steuervergünstigungen durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage – zu verschleiern. Problematisch ist dieser Aspekt zB im Bereich der Abzugsbeschränkungen für Bildungsaufwendungen (Abs. 6, dazu Anm. 9 und 711; § 4 Abs. 9; § 12 Nr. 5).

§ 9 ist im Grundsatz Fiskalzwecknorm zur sachgerechten Begrenzung des staatlichen Steueranspruchs (vgl. zur Unterscheidung der verschiedenen steuergesetzlichen Normgruppen HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 19 ff.) und daher einer Auslegung unter Leistungsfähigkeitsaspekten in vollem Umfang zugänglich; lediglich im Bereich der Abzugsbeschränkungen und -verbote treten andere Regelungszwecke hinzu (vgl. eingehend Anm. 216).

Eine sozial- oder wirtschaftspolitisch motivierte Steuervergünstigung wird durch den WKAbzug und den dadurch bewirkten Steuerentlastungseffekt nicht gewährt (vgl. allg. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 19 Rn. 1 ff.); dies sollte bei der Auslegung des WKBegriffs in Grenzfällen beachtet werden.

Gesetzessystematik: Bei einer Gesamtschau der verschiedenen estl. Rechtsnormen, die den WKA Ansatz hinsichtlich seiner Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen bei den vier Überschusseinkunftsarten regeln (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 iVm. §§ 19–23, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 3c, §§ 9–9b, § 11 Abs. 2, § 12), lassen sich drei aufeinander aufbauende Qualifikationsstufen unterscheiden (vgl. PRINZ, WK bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 69–72; PRINZ, DB 1985, 830):

- Sachliche Bestimmung der WK dem Grunde nach (Grundqualifikation),
- Bestimmung ihrer bei der Einkünfteermittlung abziehbaren Höhe (Höhenqualifikation),
- Zuordnung zu den einzelnen Besteuerungsabschnitten (Zeitqualifikation).

Diese dreistufige gedankliche Strukturierung des Regelungsbereichs der WK ist für eine systematische stl. Abgrenzung unerlässlich, auch wenn sich die einzelnen Qualifikationsschritte nicht immer eindeutig voneinander abgrenzen lassen und miteinander verwoben sind (zB Aufwendungsbegriff und Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2). Darüber hinaus sind bei der Rechtsanwendung im konkreten Sachverhalt einzelne Analysestufen uU unproblematisch. § 9 befasst sich im Schwerpunkt mit der grundqualifikatorischen Frage, enthält aber auch Elemente zur Lösung der Höhenqualifikation (zB Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 betr. Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte; zu nicht abziehbaren WK allg. Anm. 216 f.) sowie der Zeitqualifikation (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7).

II. Abgrenzungsfunktion des § 9 im Einzelnen

Die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips durch Abzug von Erwerbsaufwendungen als negative Komponente der Einkunftszielung erfordert Abgrenzungen:

- in sachlicher Hinsicht: von Aufwendungen der Lebensführung oder auf PV und gegenüber anderen Einkunftsarten;
- in zeitlicher Hinsicht: im Hinblick auf die Abschnittsbesteuerung gem. § 2 Abs. 7, § 25 und
- in personeller Hinsicht: Die sog. Zurechnung ist nicht in § 9 geregelt, sondern § 2 Abs. 1 zu entnehmen.

Im Rahmen der Überschussermittlung (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) sollen WK solche erwerbsbezogenen Vermögensminderungen bezeichnen und gegenüber einer privaten Einkommensverwendung sachgerecht und praktikabel abgrenzen, die in einem bestimmten wirtschaftlich geprägten Zusammenhang mit einer steuerrelevanten Erwerbsleistung (s. Anm. 116 f.) stehen. Als systemtypische Rechtsfolge sind derartige Erwerbsaufwendungen – abw. zu den sog. Privataufwendungen (vgl. TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 784 ff.) – grds. im VZ der Zahlung von den Einnahmen bei der zugehörigen Einkunftsart abzuziehen (§ 9 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 11 Abs. 2); ggf. ist die Zuordnung zu einer spezifischen Einkunftsquelle geboten (zB das konkrete Arbeits- oder Vermietungsverhältnis; vgl. eingehend Anm. 235 f.). Zum Teil wird dieser dem Nettoprinzip entsprechende Wirkungsmechanismus durch Abzugsbeschränkungen und zeitliche Verteilungsregeln durchbrochen (zu den Anwendungsfällen und Motiven vgl. Anm. 216 f.).

§ 9 ist insoweit eine auf Vermögensminderungen ausgerichtete Einkünfteermittlungsvorschrift, die eine sachgerechte Trennung der Einkommenserzielungssphäre vom Einkommensverwendungsbereich bewirkt. Dies ist zentrale Regelungsaufgabe der WK (vgl. zum identischen Regelungszweck der BA § 4 Anm. 703). Steuersystematisch folgt aus diesem Regelungszweck, dass der WKBegriff für alle Überschusseinkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 inhaltsgleich auszudeuten ist (vgl. eingehend Anm. 136).

Zu ähnlichen teleologisch orientierten Funktionsbeschreibungen vgl. WASSERMAYER, StuW 1982, 353; KRÖNER, StuW 1985, 115; PRINZ, FR 1986, 397 (398); FROTSCHER in FROTSCHER, § 9 Rn. 1.

Sachliche Abgrenzungen und Zuordnungen stehen bei § 9 deutlich im Vordergrund:

► *Abgrenzung der Erwerbsphäre vom privaten Lebensführungsgebiet iSd. § 12:* Die in § 12 zu findende Aufzählung nicht abziehbarer Ausgaben hat überwiegend klarstellende Funktion; insoweit ist § 12 Spiegelbild der Tatbestandsmerkmale des § 9. In seinem konstitutiv wirkenden Regelungsbereich beinhaltet § 12 steuergesetzliche Wertungen für sog. gemischte Aufwendungen (s. Anm. 175–183; zum Verhältnis von § 9 zu § 12 eingehend Anm. 28). Die Abgrenzung von WK und BA zum Lebensführungsgebiet vollzieht sich im Übrigen nach den gleichen Gesichtspunkten (vgl. etwa BFH v. 28.11.1977 – GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105).

► *Abgrenzung zur Vermögensphäre als Erscheinungsform der Einkommensverwendung:* Historisch begründet in der Quellentheorie von FUISTING (s. Einf. ESt Anm. 11) bilden die Überschusseinkünfte im Gegensatz zu den Gewinneinkunftsarten einen stl. nicht voll erschlossenen Rechtsraum, weil die in den Einnahmeerzie-

lungsprozess als Einkunftsgrundlage (zur Terminologie KLATT, DB 1984, 469) eingesetzten WG grds. außerhalb der stl. Erfassung bleiben (VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 91; Ausnahme: §§ 17, 23; KRÜGER, FR 1987, 390, spricht anschaulich von einem „unvollkommenen Einkommensmaßstab“). Dies hat Folgen für den WKUmfang (s. auch bereits OFH v. 26.3.1947 – IV 1/47 S, StRK EStG [bis 1974] § 9 Sätze 1 und 2 R. 1 betr. Einkünfte aus Kapitalvermögen) und erfordert differenzierte Abgrenzungsüberlegungen (s. eingehend mwN Anm. 95, 185–188). WK und BA weichen insofern systembedingt voneinander ab (s. auch Anm. 23). Der WKBegriff muss auch dieser vom BABereich abweichenden speziellen Regelungsaufgabe genügen.

► *Abgrenzung und Zuordnung bei zweifelhafter Einkunftsarten- und Einkunftsquellenzugehörigkeit:* Stehen Aufwendungen mit mehreren erwerbsbezogenen Leistungsverhältnissen in Verbindung, so sind ggf. auf dem Schätzungswege Zuordnungen oder Wesentlichkeitswertungen erforderlich; dies erfolgt steuersystematisch spätestens bei Durchführung des WKAblzugs im Rahmen der Rechtsfolgeanordnung des Abs. 1 Satz 2 (s. eingehend Anm. 178, 210).

Zeitliche Abgrenzungen im Hinblick auf den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7, § 25) nimmt § 9 im Bereich der Sondertatbestände für Arbeitsmittel (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6) und betr. die AfA-Vorschriften (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7) vor; der steuersystematische Charakter dieser Regelungen ist allerdings str. (vgl. zum Meinungsstreit über die Bedeutung als konstitutive oder deklaratorische Ausnahmeverordnung VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. I 1 mwN; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 176 mwN; s. auch eingehend Anm. 588). Im Übrigen obliegt die zeitliche Regelungsaufgabe für WK der Abzugsvorschrift des § 11 Abs. 2 (zum Verhältnis zu § 9 s. Anm. 26).

Personelle Zurechnungsaussagen für WK enthält § 9 – zumindest in direkter Form – nicht (gla BIERGANS, FR 1984, 297 [304]; modifiziert D. MEYER, DStR 1986, 22; eingehend dazu Anm. 40).

III. Wirtschaftliche Bedeutung des § 9

8

Der fundamentalen steuerdogmatischen Bedeutung der WK für die Ermittlung der Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 entspricht ihr wirtschaftliches Gewicht in der Besteuerungspraxis (vgl. instruktiv dazu STRECK, DStJG 3 [1980], 273). Interpretation und einzelfallbezogene Anwendung des § 9 gehören zum „Alltagsbrot der Steuerberatung“ (vgl. PRINZ, FR 1986, 397, mit Hinweis auf FELIX, KÖSDI 1985, 5938). Abgesehen davon hat eine durch § 9 herbeigeführte StEntlastung von der Aufwandsseite her einen erheblichen Einfluss auf die betriebswirtschaftlichen Indikatoren der Liquidität und Rentabilität (vgl. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 75; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 300).

Bedeutung des § 9 für die verschiedenen Einkunftsarten:

► *§ 9 als Bestandteil des Lohnsteuerrechts:* Aus wirtschaftlicher Sicht liegt der Schwerpunkt des § 9 im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19). Hier erfassen WK sehr häufig Sachverhalte, die bei Millionen von ArbN gegeben sind.

Bereits tatbestandsmäßig wird die Personengruppe der ArbN (§ 1 LStDV) mehrfach in § 9 erwähnt (insbes. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 als typische WKArten für nichtselbständige Tätige). Wirtschaftlich ist § 9 also Bestandteil des LStRechts als der fiskalpolitisch bedeutsamsten StRechtsmaterie (vgl. zu dieser Einschätzung OFFERHAUS, BB 1982,

1061; auch LANG, DStJG 9 [1986], 15 [17]), was auch eine Durchsicht der von der Rspr. entschiedenen Einzelfälle belegt (STRECK, DStJG 3 [1980], 273 [280], spricht anschaulich von einem „wahren Abzugspanoptikum“). Kaum eine EStVeranlagung oder ein LStErmäßigungsantrag (§ 39a) für ArbN ist ohne Lösung mehr oder weniger komplizierter WKFragen durchführbar.

Der ArbNPauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a), der der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dienen soll (vgl. § 9a Anm. 3), mindert das Konfliktpotential in der Besteuerungspraxis nur unwesentlich.

► *Bedeutung des § 9 für die anderen Überschusseinkünfte:* Von seiner Breitenwirkung her, die im LStRecht naturgemäß besonders hoch ist, hat § 9 für die anderen Überschusseinkünfte (§§ 20–22) weniger Gewicht. Bezogen auf die wirtschaftliche Bedeutung für den einzelnen Stpfl. geht es beim WKAbzug vor allem bei den Einkünften aus VuV allerdings in vielen Fällen um größere Beträge und damit bedeutendere Steuerauswirkungen, die für die Investitionsentscheidungen nicht unwesentlich sind (insbes. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 betr. Schuldzinsen und Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 4, 5 betr. Gebäude-AfA). Im Übrigen kennt jede Überschusseinkunftsart struktur- und marktbedingt ihre besonderen WKFragen, die im Einzelfall für den betroffenen Stpfl. von großer wirtschaftlicher Tragweite sein können. Mit Wirkung ab dem VZ 2009 (Einführung der Abgeltungsteuer) ist dagegen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen der Abzug von tatsächlichen WK auf die Berücksichtigung eines Sparer-Pauschbetrags iHv. 801 € (bei Verheirateten 1 602 €) beschränkt. Ein höherer Abzug ist selbst bei Wahl der Antragsveranlagung (§ 32d Abs. 6) gesetzlich ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2; uE verfassungsrechtl. unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten bedenklich; s. auch Anm. 6 und § 20 Anm. 8).

§ 9 als konfliktträchtige Regelungsmaterie: Fragen zur Abgrenzung der Erwerbs- von den Privataufwendungen gehören zu den Standardkonflikten der Rechtsanwendung (zB bei gemischt-genutzten WG, s. Anm. 179).

Die Probleme für die Besteuerungspraxis liegen häufig weniger im Rechtsbereich als vielmehr im Tatsächlichen (zur Bedeutung der Verfahrensfragen s. eingehend Anm. 53–57), denn während Einnahmen (§ 8) als positiver Faktor der Bemessungsgrundlage „Einkünfte“ idR eindeutig und profiliert im Rahmen eines typischen, abgrenzbaren Leistungsverhältnisses anfallen, ist der wirtschaftliche Zusammenhang von Aufwendungen mit einer beabsichtigten, laufenden oder zurückliegenden Einnahmeerzielungsleistung des Öfteren weitaus weniger intensiv und äußerlich erkennbar, wobei zudem private Berührungspunkte mit hinzutreten können (zB bei Auslandsreisen, Fortbildungsveranstaltungen usw.). Dies ruft bei der FinVerw. eine Missbrauchsabwehr hervor. Zunehmend führen auch die Bestrebungen des Gesetzgebers, den WKAbzug – teilweise aus rein haushalterischen Gründen – abzuschaffen oder zu beschränken, zu Konflikten mit dem objektiven Nettoprinzip (zB bei doppelter Haushaltsführung, Pendlerpauschale, Arbeitszimmer, Bildungsaufwendungen, Kapitalvermögen; s. Anm. 6 und 9).

Trotz seiner verschiedenen steuersystematischen Ungereimtheiten (zB Verhältnis der Einzeltatbestände des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 zu Abs. 1 Satz 1), der fehlenden Abstimmung zum BABegriff des § 4 Abs. 4 sowie der die Rechtsicherheit beeinträchtigenden Anwendungsschwierigkeiten in der Besteuerungspraxis erschien § 9 und seine Weiterentwicklung durch die Rspr. im Hinblick auf

das Veranlassungsprinzip unter verfassungsrechtl. Aspekten insgesamt unbedenklich. Die Anfügung eines Abzugsverbots in Abs. 6 für Aufwendungen des Stpf. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171), zumal noch verbunden mit einer rückwirkenden Anwendung ab VZ 2004 (§ 52 Abs. 23d Satz 5), erfordert jedoch eine differenzierte verfassungsrechtl. Bewertung.

Gleichheitssatz (Art. 3 GG): § 9 als im Einkünfteermittlungsbereich angesiedelte Abzugsvorschrift steht auf dem Boden des Nettoprinzips (s. Anm. 6) und entspricht daher – zumindest im Grundsatz – dem Gleichheitssatz des Art. 3 GG in seiner steuerspezifischen Ausprägungsform des Leistungsfähigkeitspostulats (vgl. zu diesen strechtl. Fundamentalprinzipien TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 479–534; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 81 ff.). Soweit ersichtlich ist die Verfassungsmäßigkeit des § 9 daher zur Gänze weder durch die Rspr. noch das Schrifttum in Zweifel gezogen worden. Lediglich Einzelfragen waren bisher Gegenstand von Verfassungsbeschwerden oder Revisionen beim BFH (vgl. auch zur Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 4 § 4 Anm. 703 mit einer Zusammenstellung der Verfahren vor dem BVerfG, die ebenfalls stets nur die Anwendung des § 4 Abs. 4 und nicht die Regelung als solche betrafen).

Vgl. zB BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460, betr. Pendlerpauschale; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, DStR 2003, 633, betr. Verfassungswidrigkeit der zeitlichen Begrenzung der stl. Abziehbarkeit von Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung in Fällen fortlaufend verlängerter Abordnung (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG) und der an verschiedenen Orten beiderseits berufstätigen Ehegatten (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 iVm. Art. 6 Abs. 1 GG); v. 7.12.1999 – 1 BvR 301/98, BStBl. II 2000, 162, betr. Vereinbarkeit des § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (häusliches Arbeitszimmer) mit Art. 3 GG; v. 14.12.1987 – 1 BvR 156/87, DB 1988, 367, betr. WK bei doppelter Haushaltsführung; v. 7.8.1985 – 1 BvR 707/85, StRK EStG 1975–1990 § 12 Nr. 1 R. 26 betr. Prämien zur allgemeinen Rechtsschutzversicherung; v. 16.10.1984 – 1 BvR 24/84, HFR 1985, 238 betr. berufsnahe Kinderbetreuungskosten; v. 28.12.1984 – 1 BvR 1472-1473/84, HFR 1985, 337 betr. ArbNBeträge zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung; BFH v. 5.12.1997 – VI R 94/96, BStBl. II 1998, 211, betr. Verfassungsmäßigkeit der zum 1.1.1996 in Kraft getretenen zeitlichen Begrenzung des Abzugs von Mehraufwendungen für Verpflegung bei doppelter Haushaltsführung und dessen Rückwirkung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5); v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339, betr. ua. Verfassungsmäßigkeit des auf den Ertragsanteil begrenzten WKAbzugs von Leibrentenzahlungen. Zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 s. eingehend Anm. 476.

Verfassungswidrigkeit des Abs. 6: Das Verbot des WKAbzugs für Aufwendungen des Stpf. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, verstößt uE sowohl gegen Art. 3 Abs. 1 GG als auch gegen Art. 2 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG (ausführl. Anm. 711; so auch LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 1; KRÜGER in SCHMIDT XXXI, § 19 Rn. 60 „Ausbildungskosten“: „Verfassungsmäßigkeit zweifelhaft“; BRAUN, Stbg. 2012, 65; NEUFANG/OTTO, StB 2012, 16; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 264; MEEH-BUNSE/LÜHN, StB 2012, 84; HILPERT, NWB 2011, 3835 [3836 f.]; ANZINGER, DB 2011, Heft 35, M 10; GESERICH, SteuK 2011, 513 [516 ff.]; s. auch JOHENNING, Bildungsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2009, 201–258; aA ua FG Köln v. 22.5.2012 – 15 K 3413/09, EFG 2012, 1735, nrkr., Az. BFH VI R 38/12; FG Münster v. 20.12.2011 – 5 K 3975/09 F, EFG 2012, 612, nrkr., Az. BFH VI R 8/12; FG Düss. v. 14.12.2011 – 14 K 4407/10 F, EFG 2012, 686, nrkr., Az. BFH VI R 2/12;

FISCHER, jurisPR-SteuerR 2/2012, Anm. 1; TROSSEN, FR 2012, 501; FÖRSTER, DStR 2012, 486; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 598; § 4 Anm. 2201).

Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip: Das Abzugsverbot des Abs. 6 verstößt uE gegen das objektive Nettoprinzip, indem Aufwendungen für eine berufliche Erstausbildung, die regelmäßig beruflich veranlasst sind und damit den WK-Begriff erfüllen, kategorisch der Privatsphäre zugeordnet werden (BTDrucks. 17/524, 13), ohne dass dafür ein hinreichender Rechtfertigungsgrund angeführt oder ersichtlich wäre (vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 264: „willkürlich“; ähnlich GESERICH, Steuk 2011, 513 [516]; KRÜGER in SCHMIDT XXXI, § 19 Rn. 60 „Ausbildungskosten“; aA FÖRSTER, DStR 2012, 486 [490 f.]). Die „Fehleinschätzung“ des Gesetzgebers wird besonders deutlich in den Fällen, in denen im Rahmen einer Erstausbildung oder eines Erststudiums Fertigkeiten erworben werden, die ansonsten im Privatbereich nicht einsetzbar sind (zB BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; v. 27.10.2012 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323; FG München v. 15.3.2012 – 12 K 2840/11, nv., juris, nrkr., AZ BFH VI R 52/12: Ausbildungen zum Verkehrspiloten; Medizinstudium). Der erforderliche Veranlassungszusammenhang zwischen den Bildungsaufwendungen und der in Aussicht genommenen zukünftigen Erwerbstätigkeit ist hier hinreichend konkret; eine Nutzbarmachung der gewonnenen Fertigkeiten für andere als Erwerbszwecke ausgeschlossen (so zutr. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 264). Damit liegen die Voraussetzungen für einen Abzug als vorab veranlasste WK gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 vor. Dass es sich bei den vorgenannten Fällen, in denen der Erwerbsbezug bereits bei Ableistung der Erstausbildung bzw. des Erststudiums hinreichend konkret wird, um Einzelfälle handelt, ist eine schlichte Unterstellung des Gesetzgebers, die ohne belastbare Nachweise eine Vernachlässigung im Rahmen einer Typisierung nicht rechtfertigen kann (vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 264). Bei realitätsnaher Betrachtung ist eher umgekehrt davon auszugehen, dass nur in Ausnahmefällen (zB Studieren ab 50 oder in einem dem Freizeitbereich nahen Fach, zB Kunst) eine erste Berufsausbildung oder ein Erststudium nicht sofort den erforderlichen Erwerbsbezug aufweist.

Verstoß gegen das Gebot realitätsgerechter Tatbestandsgestaltung: Von Verfassungs wegen ist es dem Gesetzgeber aber grds. verwehrt, einen atypischen Fall zum Leitbild seines gesetzgeberischen Handels zu machen (vgl. insbes. BVerfG v. 8.6.1993 – 1 BvL 20/85, BStBl. II 1994, 59; v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BStBl. II 2002, 618, mwN), denn die den EStGesetzgeber bindenden verfassungsrechtl. Grundsätze folgerichtiger Bestimmung und Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit werden ergänzt und unterstützt durch das Gebot realitätsgerechter Tatbestandsgestaltung. Danach können insbes. realitätsfremde Bemessungstatbestände für estl. berücksichtigungsbedürftige Aufwendungen gleichheitswidrig sein, denn der Gleichheitssatz verlangt, dass die estrechtl. Bemessungsgrundlagen in Einnahmen und Aufwand die erfassten wirtschaftlichen Vorgänge sachgerecht aufnehmen und realitätsgerecht abbilden (BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BStBl. II 2002, 618, mwN). Die willkürliche Zuweisung der Bildungsaufwendungen zum Privatbereich in § 9 Abs. 6 verstößt uE gegen dieses verfassungsrechtl. Gebot realitätsgerechter Tatbestandsgestaltung; aA s. § 4 Anm. 2202.

Fehlende Rechtfertigung: Die Unsicherheiten bei der Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre im Tatsächlichen sind im Übrigen nicht schwieriger als in anderen Fällen (vergleicher) vorab veranlasster Erwerbsaufwendungen

und könnten im Einzelfall verfahrensrechtl. über eine vorläufige Steuerfestsetzung gem. § 165 AO aufgefangen werden (s. Anm. 162). Vereinfachungsinteressen des Gesetzgebers, die letztlich vielen Arten von Erwerbsaufwendungen entgegen gehalten werden können (so zutr. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 264), sollen eher die aE allein maßgebenden fiskalischen Interessen verschleiern und können die Durchbrechung des objektiven Netto-prinzips nicht rechtfertigen (so auch KRÜGER in SCHMIDT XXXI, § 19 Rn. 60 „Ausbildungskosten“: „Gewichtige, nicht fiskalische Gründe nicht erkennbar“, aA s. § 4 Anm. 2202). Durch den gleichzeitigen der Höhe nach verbesserten SA-Abzug für Bildungsaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 7) tritt insoweit keine Kompensation ein, da ein solcher sich infolge des fehlenden Verlustabzugs (§ 10d; s. DRENSECK, DStR 2004, 1766) in der Praxis nur in Ausnahmefällen auswirken dürfte (s. Anm. 711; insoweit wohl zweifelnd: KRÜGER in SCHMIDT XXXI, § 19 Rn. 60 „Ausbildungskosten“: ggf. innerhalb des Bewertungsspielraums). Schließlich ist dem Gesetzgeber vorzuhalten, dass es sich bei den Bildungsaufwendungen um zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand handelt, der nach den Vorgaben des BVerfG (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, 234) gerade nicht zur freien Disposition des Gesetzgebers steht (vgl. BFH v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; SCHNEIDER, NJW 2011, 2841). Der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum ist in diesem Bereich begrenzt und schließt einen Ausschluss des WKAbzugs aus. Abgesehen von der steuersystematischen Verfehlung ist das Abzugsverbot des Abs. 6 außerdem auch bildungspolitisch verfehlt (so zutr. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 265).

Unzulässige Rückwirkung: Die in § 52 Abs. 23d Satz 5 angeordnete rückwirkende Anwendung des Abs. 6 stellt uE einen Verstoß gegen das aus Art. 20 Abs. 3 GG hergeleitete Rückwirkungsverbot dar (so auch KRÜGER in SCHMIDT XXXI, § 19 Rn. 60 „Ausbildungskosten“, aA s. § 4 Anm. 2202). Es handelt sich entgegen der Annahme in der Gesetzesbegründung (BTDdrucks. 17/7524, 20: Wiederherstellung der Gesetzeslage, die „vor der Rechtsprechungsänderung durch den BFH einer gefestigten Rspr. und Rechtspraxis“ entsprochen habe) um eine echte Rückwirkung, die nach der Rspr. des BVerfG grds. unzulässig ist (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., HFR 2010, 1098; v. 7.7.2010 – 2 BvR 758/05 ua., HFR 2010, 1095; v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03 ua., HFR 2010, 1103; BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BFH/NV 2012, 1373, mwN; v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, HFR 2012, 1293). Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 711.

Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Legalitätsprinzip): Abs. 1 Satz 1 als Grundnorm im WKBereich wird von der hM über den final formulierten Wortlaut hinaus unter Veranlassungsgesichtspunkten erweiternd interpretiert; insofern besteht funktionelle und inhaltliche Deckungsgleichheit mit dem BABegriff (vgl. eingehend Anm. 23 mwN). Da es sich um eine teleologisch gebotene Rechtsfortbildung des § 9 über die Grenze des möglichen Wortverständnisses hinaus handelt, die von den steuerjuristischen Rechtsanwendungsmethoden gedeckt wird (uE zutr. vor allem von BORNHAUPT, DStR 1983, 12; eingehend dazu Anm. 125), ist ein verfassungsrechtl. Verstoß gegen den Legalitätsgrundsatz uE nicht festzustellen. Aus Gründen der Tatbestandsbestimmtheit von Rechtsnormen sowie zur Vermeidung der immer wieder auftretenden Rechtsanwendungssprobleme sollte der Steuergesetzgeber den WKBegriff des § 9 allerdings zur Klarstellung an die BADefinition angleichen (so bereits der RegE eines Dritten StReformG zum EStG 1975, BTDdrucks. 7/1470, der in § 48 Abs. 1 Satz 1 eine völlige Neufassung des WKBegriffs vorsah: „... Aufwendungen, die durch die Erzielung von Einnahmen iSd. § 47 veranlasst sind“).

V. Gestaltungsmöglichkeiten beim Werbungskostenabzug

§ 9 und die damit im Zusammenhang stehenden Rechtsnormen eröffnen unter verschiedenen Aspekten Ansatzpunkte für eine WK-orientierte Steuerpolitik bei den Überschusseinkunftsarten gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 (vgl. als Überblick betr. § 21, § 21a aF PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 129–139; s. auch von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 303 ff.). Das wirtschaftliche Interesse des Stpf. an einer zielsprechenden Einflussnahme auf den WKAbzug in sachlicher und zeitlicher Hinsicht ergibt sich aus der unmittelbaren Auswirkung bei seiner periodenbezogenen ESt- und ggf. KiStBelastung. Der WKAbzug hat unmittelbare Liquiditäts- und Rentabilitätswirkungen. Im Verhältnis zum betrieblichen Bilanzierungssektor (zu der Möglichkeit einer umfassenden Rechnungspolitik und Mitteln der Bilanzpolitik vgl. J. BAUER, Grundlagen einer handels- und steuerrechtlichen Rechnungspolitik der Unternehmung, 1981; PRINZ, DStR 2000, 661 ff.) besteht für WK allerdings nur ein in engen Grenzen gestaltbarer Aktionsraum.

Das im WKBereich einsetzbare steuerpolitische Instrumentarium lässt sich wie folgt systematisieren (vgl. mwN PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 135–139):

Maßnahmen zur planvollen Sachverhaltsgestaltung kommen in verschiedener Hinsicht in Betracht:

- Trennung der absehbaren WK von den zu aktivierenden Aufwendungen (bei Abnutzbarkeit des WG: AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7) durch kautelarjuristische Maßnahmen und deren entsprechende Durchführung (zB Separierung der Finanzierungsvorgänge vom Immobilienerwerb, vgl. eingehend PRINZ, BB 1985, 1975); zielsprechende Lenkung einer Fremdkapitalaufnahme zur Optimierung des Schuldzinsenabzugs (vgl. zu den Voraussetzungen für den Schuldzinsenabzug bei Darlehen für die Anschaffung eines teilweise vermieteten und teilweise gemischt genutzten Gebäudes BFH v. 9.7.2002 – IX R 65/00, FR 2002, 1359; v. 1.4.2009 – IX R 35/08, BStBl. II 2009, 663; zur Zuordnung von Fremdkapital bei der Herstellung einer gemischt genutzten Immobilie BFH v. 25.3.2003 – IX R 22/01, BStBl. II 2004, 348; v. 10.3.2008 – IX B 232/07, BFH/NV 2008, 1145; BMF v. 16.4.2004, BStBl. I 2004, 464).
- Vermeidung sog. (untrennbar) gemischter Aufwendungen im verbleibenden Anwendungsbereich des aus § 12 Nr. 1 Satz 2 abgeleiteten Aufteilungs- und Abzugsverbots (vgl. § 12 Anm. 71 ff.), zB durch ausreichende Dokumentation der beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (s. BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 – Tz. 2).
- Beschaffung geeigneter Unterlagen und Beweismittel zur Dokumentation und Abgrenzung der erwerbsbezogenen Nutzung eines Gegenstands (bei nicht vermeidbarer gemischter Nutzung); Gleicher gilt zum Nachweis der Erwerbsabsicht etwa bei vorab veranlassten Aufwendungen und sog. Fehlaufwendungen (s. Anm. 161–172).
- Vermeiden des Eingreifens von Abzugsverbots und Abzugsbeschränkungen (zur Zusammenstellung s. Anm. 217).
- **Beispiele:** Übernahme einer erweiterten Haftung durch den Stpf. wegen sinngemäßer Anwendung des § 15a bei § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, § 21 Abs. 1 Satz 2; Verlagerung von Reparaturmaßnahmen in die Zeit der Fremdvermietung einer Immobilie.
- Zeitliche Einflussnahme auf die Aufwendungsbewirkung durch WKVorauszahlungen oder Zahlungsverzögerungen (zu den Grenzen s. Anm. 222). Der

WKAbluss iSd. § 11 Abs. 2 weist eine planmäßig nutzbare hohe Gestaltungsreagibilität auf (eingehend PRINZ, DB 1985, 830 [835], betr. VuV-Einkünfte mit Hinweis auf Gestaltungsgrenzen; von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 318 ff. zur Wahl des Zeitpunkts der Verausgabung).

Steuerliche Optionsrechte und Spielräume bei der Deklaration realisierter Sachverhalte im Veranlagungsverfahren (zur Unterscheidung Wahlrechte/Spielräume vgl. J. BAUER, Grundlagen einer handels- und steuerrechtlichen Rechnungspolitik der Unternehmung, 1981, 66–79):

- Wahlrechte bei der Inanspruchnahme der AfA-Vorschriften gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. einschließlich zulässiger Nachholungsmöglichkeiten (s. eingehender Anm. 619); hierher gehören auch die Wahlrechte hinsichtlich der Inanspruchnahme von höheren AfA-Beträgen bei Gebäuden gem. §§ 82a, 82g, 82i EStDV und die Sondervorschriften für die Geltendmachung von Erhaltungsaufwand, zB § 82b EStDV; R 21.1. Abs. 2 Satz 2 EStR;
- Spielräume bei der Festlegung der Nutzungsdauer von in den Einnahmeerziehungsprozess eingesetzten WG (s. Anm. 613 f.);
- Wahlrechte bei der Herstellungskostenermittlung von WG des Erwerbsvermögens (s. Anm. 609) analog R 21.1. EStR;
- Wahlrechte zwischen Entfernungspauschale und tatsächlichen Kosten (Abs. 2 Satz 2) sowie zwischen WKPAusbetrag und Einzelnachweis (zB im erwerbsbezogenen Fahrtkostenbereich für Behinderte gem. Abs. 2 Satz 3).

Einstweilen frei.

11–12

D. Geltungsbereich des § 9

I. Persönlicher Geltungsbereich

1. Geltung im Einkommensteuerrecht

13

Dem Wortlaut des § 9 ist nicht zu entnehmen, bei welchen Stpf. die Vorschrift Anwendung findet.

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht: Für unbeschr. EStpf. iSv. § 1 Abs. 1 mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–23 gilt § 9 in vollem Umfang. Bei Beginn oder Beendigung der unbeschränkten EStPflicht innerhalb eines Kj. (zB durch Ein- oder Auswanderung; zum Ermittlungszeitraum s. § 2 Abs. 7) kommen die außerhalb dieses abgekürzten Zeitraums vom Stpf. getätigten Aufwendungen (entsprechend dem Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2) unabhängig von ihrer Wesensart grds. nicht als WK in Betracht (vgl. BFH v. 6.4.1984 – VI R 162/81, BStBl. II 1984, 587; SEEGER in SCHMIDT XXXI, § 25 Rn. 15). Gegebenenfalls kommt aber eine Berücksichtigung solcher Aufwendungen als vorab veranlasste WK in Betracht (vgl. BFH v. 20.9. 2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553, betr. vorab veranlasste WK durch Berufsausbildungskosten bei später auch im Ausland ausgeübter Tätigkeit; FG Hamb. v. 9.3.2007 – 6 K 96/05, EFG 2007, 1440, rkr.; FG München v. 27.7.2007 – 8 K 3952/05, EFG 2007, 1677, rkr.). Pauschbeträge für WK (§ 9a), die sich nach ihrer Konzeption auf das volle Kj., mithin auf den VZ beziehen, sind grds. in ihrer vollen Höhe zu berücksichtigen, wenn der entsprechende Tatbestand nicht ausdrückl. eine zeitanteilige Be-

rücksichtigung vorschreibt (vgl. BFH v. 1.4.1998 – X R 154/94, BFH/NV 1998, 1349).

Zur persönlichen Zurechnung von WK beim einzelnen Stpfl. s. Anm. 40; die Einzelzurechnung erfolgt auch bei einer Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b.

Für unbeschränkte EStPflicht gem. § 1 Abs. 2 gilt dies entsprechend, weil sich diese Form der unbeschränkten StPflicht von derjenigen nach § 1 Abs. 1 nicht unterscheidet (ausf. § 1 Anm. 180).

► **§ 1 Abs. 3:** Für natürliche Personen, die nach § 1 Abs. 3 auf Antrag als unbeschr. estpfl. behandelt werden, findet § 9 Anwendung, soweit sich die WK auf inländ. Einkünfte iSv. § 49 beziehen.

► **§ 1a:** Im Rahmen der fiktiven unbeschränkten EStPflicht von EU- und EWR-Familienangehörigen findet § 9 keine umfassende Anwendung. Die Behandlung als unbeschr. stpfl. erfolgt nach dieser Vorschrift nur in den in § 1a Abs. 1 Nr. 1, 1a und 2 aufgezählten Fällen. Vorschriften über die WK oder Einkünfteermittlung bei Überschusseinkunftsarten sind dort nicht erwähnt. Für die von § 1a Abs. 2 erfassten Personen kommt ein Abzug von WK nur in dem Rahmen in Betracht, der für beschr. Stpfl. gilt (s.u.).

Beschränkte Einkommensteuerpflicht: Beschränkt EStpfl. iSv. § 1 Abs. 4, die mit Überschusseinkünften gem. § 49 zur ESt veranlagt werden, dürfen WK nur insoweit abziehen, als sie mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1). Unter diesen Voraussetzungen gilt § 9 mit seinen sämtlichen Einzelregelungen entsprechend den von der Rspr. entwickelten Auslegungsgrundsätzen (zum Veranlassungsprinzip s. Anm. 130–195). Zu den Besonderheiten beim WKAbzug, wenn bei beschr. Stpfl. die ESt im Wege des StAbzugs erhoben wird, s. § 50 Abs. 2 Satz 1 und § 50a Abs. 2 und 3 (s. LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 50 Rn. 7 und § 50a Rn. 23).

► *Erweitert beschränkt Einkommensteuerpflichtige iSd. § 2 AStG* können WK entsprechend § 50 Abs. 1 Satz 1 insoweit abziehen, als sie mit deren im Inland stpfl. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht: Bei einem Wechsel der subjektiven EStPflicht innerhalb eines Kj. sind nach § 2 Abs. 7 Satz 3 die während des Zeitraums der beschränkten StPflicht erzielten inländ. Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten StPflicht einzubeziehen. Dabei werden die während der beschränkten bzw. unbeschränkten EStPflicht erzielten Einkünfte jeweils nach den für die Art der subjektiven StPflicht maßgebenden Vorschriften (§ 1 Abs. 4, §§ 49 ff. bzw. § 1 Abs. 1–3, §§ 2 ff.) ermittelt, wobei Ermittlungszeitraum in beiden Fällen das Kj. ist. Die Überlappung der Ermittlungszeiträume hat im Ergebnis zur Folge, dass es einer exakten Zuordnung von WK zur unbeschränkten oder beschränkten EStPflicht idR nicht bedarf, dh., auch Abflüsse außerhalb des Zeitraums der unbeschränkten StPflicht sind in die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen einzubeziehen, sofern sie dem Kj. des Wechsel der subjektiven StPflicht zugeordnet werden können (zu weiteren Einzelheiten s. § 2 Anm. 923 mit instruktiven Beispielen; vgl. auch § 4 Anm. 707 zu BA).

Zum Wechsel von unbeschränkter zur erweitert unbeschränkten EStPflicht s. FG Düss. v. 25.5.1993 – 8 K 2596/92 E, EFG 1993, 641, rkr.

2. Geltung im Körperschaftsteuerrecht

§ 9 findet wegen der Verweisung der §§ 7, 8 Abs. 1 KStG auf die estl. Vorschriften zur Definition und Ermittlung des Einkommens grds. auch im KStRecht Anwendung. In der Besteuerungspraxis sind dem allerdings enge Grenzen gesetzt:

Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht: Für unbeschr. KStpfl. iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG ist § 9 nicht anwendbar, da bei ihnen alle Einkünfte gem. § 8 Abs. 2 KStG als gewerbliche zu behandeln sind, was die Geltung der WKVorschriften naturgemäß ausschließt. Für unbeschr. stpfl. KapGes., Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie VVaG ist § 9 daher nicht anwendbar.

Für die in § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 KStG aufgeführten Rechtssubjekte (insbes. rechtsfähige und nicht rechtsfähige Vereine) gilt § 9 entsprechend.

Da KStpfl. naturgemäß keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 erzielen können, sind die auf diese Einkunftsart zugeschnittenen Vorschriften im WBereich im KStRecht gegenstandslos. R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR versucht, dies durch eine Beschränkung des Verweises auf § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3, 7 und Abs. 5 zu berücksichtigen. Die von der FinVerw. vorgenommene Rechtsverweisung erscheint uns zu eng: Die Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 und die Rechtsfolgeanordnung des Abs. 1 Satz 2 sind auch im KStRecht anwendbar; Gleiches gilt für die Arbeitsmittelregelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 6, die auch für kstpf. Vermietungs- und Kapitalvermögenseinkünfte in Betracht kommt.

Beispiel: Anschaffung eines PC durch einen kstpf. Verein, der eine umfangreiche Vermögensverwaltung betreibt.

Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht: Für beschr. KStpfl. gem. § 2 Nr. 1 KStG gilt § 9 nur insoweit, als die WK mit den inländ. Einkünften (s. § 49) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1).

Für beschr. KStpfl. gem. § 2 Nr. 2 KStG kommt ein Abzug von WK wegen der Abgeltungswirkung des StAbzugs grds. nicht in Betracht (§ 50 Abs. 2 Satz 1). Auch hier sind jedoch die Besonderheiten des § 50a Abs. 2 und 3 zu beachten.

II. Sachlicher Geltungsbereich

1. Geltung für die Ermittlung der Überschusseinkünfte

§ 9 ist eine auf dem Nettoprinzip (s. Anm. 6) beruhende Einkunftsvermittlungs vorschrift (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2), die ausschließlich im Bereich der Überschusseinkunftsarten gilt, dh. bei den

- Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19),
- Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20; s. aber seit VZ 2009: Ausschluss des Abzugs tatsächlicher WK gem. § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2),
- Einkünften aus VuV (§ 21) sowie den
- sonstigen Einkünften iSd. §§ 22, 23.

Sie kommt verfahrensmäßig im Veranlagungsverfahren (§§ 25, 46) zur Anwendung; die sachliche Geltung des § 9 erstreckt sich mit Einschränkungen auch auf das LStAbzugsverfahren (zu Einzelheiten s. Anm. 53).

16 **2. Geltung in steuerrechtlichen Sonderverfahren**

Bei Pauschalierung der LSt gem. §§ 40–40b können WK nicht geltend gemacht werden, da es sich um ein Besteuerungsverfahren eigener Art handelt, in dem der ArbG Schuldner (im steuertechnischen Sinn) der pauschalen LSt ist (§ 40 Abs. 3, § 40a Abs. 5, § 40b Abs. 4; s. auch FG Hamb. v. 20.5.1981 – II 181/79, EFG 1981, 621, rkr.; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 60), denn Zweck einer solchen LStPauschalierung ist es, alle Folgen des StAbzugsverfahrens abzugelten. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Pauschalierungsvoraussetzungen gegeben waren (vgl. THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 60; aA FG Rhld.-Pf. v. 27.9.1988 – 2 K 178/87, EFG 1989, 117, rkr.).

Auch beim KapErtrStAbzug im Bereich bestimmter Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20, §§ 43 ff.) ist eine Berücksichtigung von WK nicht zulässig (§ 43a Abs. 2 Satz 1).

17

III. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Werbungskosten und Auslandsbezug: In einer Zeit der Globalisierung verwundert es nicht, dass in der Rechtspraxis nicht selten Sachverhalte anzutreffen sind, in denen Aufwendungen einen Bezug zum Ausland aufweisen. Der Auslandsbezug kann dabei in vielfacher Weise zutage treten: Den stärksten Bezug zum Ausland weisen diejenigen Aufwendungen auf, die im Ausland anfallen (vgl. BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721, betr. strechl. Berücksichtigung von ausländ. Sozialversicherungsbeiträgen). Im Inland anfallende Aufwendungen können dadurch eine Beziehung zum Ausland haben, dass das die Entstehung unmittelbar auslösende Moment dem Ausland zuzuordnen ist (zB Sprachkurs, Fortbildungsreise, Studium, ausgeübte oder geplante Tätigkeit im Ausland). Aufwendungen können aber auch (nur) zT einen Bezug zum Ausland haben (s.u. zu WK im Zusammenhang mit stfreien Auslandsdienstbezügen und stpfl. Inlandsbezügen).

Ein solcher Auslandsbezug kann stl. bedeutsam sein, da WK nur abziehbar sind, wenn der Bezugspunkt der Aufwendungen im Inland stbare und stpfl. Einnahmen sind. Ausgaben, die mit nicht stbaren Einnahmen zusammenhängen, dürfen nicht abgezogen werden. Dies ergibt sich bereits aus dem BA- bzw. WK-Begriff sowie aus dem Einkünfteermittlungssystem des EStG. Das EStG berücksichtigt Erwerbsaufwendungen nur, wenn sie im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 anfallen. Sind Einnahmen mangels Zuordnung zu den Einkunftsarten des EStG im Inland nicht stbar, sind auch die Ausgaben, die damit im Zusammenhang stehen, nicht abziehbar (s. § 3c Anm. 32; vgl. für Bewerbungskosten im Ausland FG Berlin-Brandenb. v. 24.6. 2009 – 12 K 9380/04 B, EFG 2009, 1630, rkr.: § 3c Abs. 1 nicht gemeinschaftswidrig). Ein Zusammenhang mit nach deutschem Recht stfreien Einnahmen hindert den WKAbzug auch dann, wenn die betreffenden Aufwendungen mit erst in Zukunft zu erwartenden Einnahmen zusammenhängen (BFH v. 20.9. 2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756).

Im Ergebnis kommt es für den Abzug als WK – ungeachtet des Auslandsbezugs – im Einzelfall entscheidend auf den wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang (zu Einzelheiten zur Veranlassung s. Anm. 140 ff.) im Zeitpunkt des Tätigens der Aufwendung an. Eine für den WKAbzug erforderliche Veranlassung durch eine auf Erzielung stbarer Einnahmen gerichtete Tätigkeit (iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7) kann nur unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls getrof-

fen werden (vgl. zB BFH v. 26.11.2002 – VI R 62/02, HFR 2003, 456, betr. Auslandsexkursion eines Geographiestudenten). Bei Auslandssachverhalten trifft den Stpf. dabei eine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO; vgl. BFH v. 15.12.2005 – IX B 131/05, BFH/NV 2006, 904; v. 9.1.2007 – VIII B 180/05, BFH/NV 2007, 751; allg. zur Feststellungslast s. Anm. 54).

Tägt ein unbeschr. EStpf. Aufwendungen zur Vorbereitung einer Tätigkeit, mit der stfreie ausländ. Einkünfte erzielt werden, so können diese wegen § 3c zwar nicht das Einkommen, wohl aber das sog. Steuersatzeinkommen (Progressionsvorbehalt) mindern (vgl. BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756).

► *Beispiele aus der aktuellen BFH-Rechtsprechung:*

- ▷ *Geplante Tätigkeit im Ausland:* BFH v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584, betr. im Inland angefallene Aufwendungen als vergebliche WK bei geplantem, aber nicht realisiertem Umzug ins Ausland; v. 23.3.2001 – VI R 139/00, BFH/NV 2001, 1379, betr. im Ausland angefallene Aufwendungen als vergebliche WK bei geplantem, aber nicht realisiertem Umzug ins Ausland; v. 10.4.2002 – VI R 46/01, BStBl. II 2002, 579, betr. Zusammenhang eines Sprachkurses im Inland mit geplanter Auslandstätigkeit; v. 27.4.2005 – I R 112/04, BFH/NV 2005, 1756, betr. im Ausland durchgeführte Ausbildungmaßnahme; v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756, betr. Aufwendungen für Auslandsumzug; v. 11.2.2009 – I R 25/08 BFH/NV 2009, 1318, betr. WK eines Referendars für Ausbildungsstation in den USA; v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553, betr. Berufsausbildungskosten bei später auch im Ausland ausgeübter Tätigkeit.
- ▷ *Auslandsreise:* BFH v. 23.10.2000 – VI B 200/97, BFH/NV 2001, 443, betr. Auslandsforschungsreise eines Hochschullehrers; v. 24.8.2001 – VI R 40/94, BFH/NV 2002, 182, betr. Kosten für psychologische Seminare im EU-Ausland als WK; v. 6.5.2002 – VI B 34/00, BFH/NV 2002, 1030, betr. Auslandsreise eines Hochschullehrers; v. 3.7.2002 – VI R 93/00, BFH/NV 2002, 1444, betr. Auslandsexkursion eines Geographiestudenten; v. 27.8.2002 – VI R 22/01, BFH/NV 2003, 239, betr. hinreichend konkreter beruflicher Anlass einer Auslandsgruppenreise; v. 19.12.2005 – VI R 63/01, BFH/NV 2006, 728, betr. WK bei einer als Dienstaufgabe durchgeführten Reise nach Australien; v. 22.6.2006 – VI R 61/02, BStBl. II 2006, 782 betr. Aufwendungen eines Lehrers für Snowboardkurse in Österreich; v. 11.1.2007 – VI R 8/05, BStBl. II 2007, 457, betr. Teilnahme an Fachkongress in Österreich; v. 9.8.2007 – X B 210/06, BFH/NV 2007, 2106, betr. Studienreise eines Bäckers nach Japan; v. 22.7.2008 – VI R 2/07, BFH/NV 2008, 1837, betr. Fachkongress in Meran; v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, betr. Besuch einer Computermesse in USA; v. 19.1.2012 – VI R 3/11, BStBl. II 2012, 416, betr. WKAbzug bei Teilnahme an Auslandsgruppenreisen; v. 4.8.2012 – III B 21/12, BFH/NV 2012, 1973, betr. Segeltörn auf einem Segelschulschiff in Schweden sowie 23-tägige Reise nach Australien und Neuseeland.
- ▷ *Auslandssprachkurs:* EuGH v. 28.10.1999 – C-55/98, FR 1999, 1386, s. hierzu auch SYKORA, DStR 2003, 144; BFH v. 16.1.1998 – VI R 46/87, BFH/NV 1998, 851, betr. Sprachkurs eines Sozialarbeiters in Griechenland; v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BFH/NV 2002, 1517, betr. Sprachkurs in einem anderen Mitgliedstaat der EU; v. 19.12.2005 – VI R 89/02, BFH/NV 2006, 934, betr. in Andalusien durchgeführten Spanisch-Sprachkurs; v. 10.4.2008 – VI R 13/07, BFH/NV 2008, 1356, betr. Sprachkurs in England; v. 24.2.2011 – VI

R 12/10, BStBl. II 2011, 796, betr. Englischsprachkurs in Südafrika; FG Köln v. 30.5.2012 – 7 K 2764/08, EFG 2012, 2196, betr. Sprachkurs in Italien.

Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 163 und § 3c Anm. 85 „Ausland“.

Empfänger von Auslandsdienstbezügen: ArbN im Dienstverhältnis zu einer inländ. juristischen Person, die Arbeitslohn aus inländ. öffentlichen Kassen für eine Tätigkeit im Ausland erhalten, beziehen den das fiktive Inlandsgehalt übersteigenden Arbeitslohn gem. § 3 Nr. 64 Satz 1 stfrei; Gleches gilt gem. § 3 Nr. 64 Satz 3 für bestimmte andere Auslandsbedienstete hinsichtlich eines vom ArbG gewährten Kaufkraftausgleichs (regelmäßig besteht unbeschränkte, teilweise aber auch beschränkte StPflicht; zu den Einzelheiten s. § 3 Nr. 64 Anm. 5).

Bei derartigen Fallgestaltungen erfolgt der WKAbzug entsprechend allgemeinen Grundsätzen nur insoweit, als kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit stfreien Einnahmen iSd. § 3c Abs. 1 besteht; bei einem gleichartig bestehenden wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang zu beiden Einnahmekomponenten sind WK nur entsprechend dem Verhältnis des stpfl. Teils der Bezüge zu den Gesamtbezügen zu berücksichtigen (vgl. die Grundsatzentscheidung BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351; v. 19.1.1996 – VI R 77/94, BFH/NV 1996, 541, zum Zusammenhang mit nur teilweise stfreien Auslandsbezügen; s. auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 59).

18–19 Einstweilen frei.

20

IV. Anwendung bei Gesellschaften und Gemeinschaften

Persönlich erstreckt sich der Geltungsbereich der WKRegelung gem. § 9 nicht nur auf einzelne Rechtssubjekte (natürliche Personen und nicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG unbeschr. kstpf. KStSubjekte s. Anm. 13, 14), sondern auch auf nicht rechtsfähige vermögensverwaltende Personenmehrheiten (GbR, Bruchteilsgemeinschaft, evtl. auch OHG, KG; stille Gesellschaft und Unterbeteiligung; s. auch § 14 AO), falls die Gesellschafter in ihrer gesellschaftsrechtl. Verbundenheit den Tatbestand einer Überschusseinkunftsart verwirklichen.

Sachlich liegt der praktische Besteuerungsschwerpunkt für Personenmehrheiten bei den VuV-Einkünften (Miteigentümergemeinschaften; Erbengemeinschaften; geschlossene Immobilienfonds). Die WKProblematik stellt sich aber auch bei Verwaltungsgesellschaften im Kapitalvermögensbereich, wobei insbes. auch WK-bezogene Fragen der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 22 Nr. 2 iVm. § 23 hinzutreten können (zu weiteren Einzelheiten, insbes. zur Zurechnung von WK bei Personenmehrheiten s. Anm. 50).

21 Einstweilen frei.

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

22

I. Verhältnis zu § 3c (anteilige Abzüge)

§ 3c geht § 9 als Spezialvorschrift vor.

§ 3c Abs. 1 bestimmt, dass WK (und BA) nicht abgezogen werden dürfen, so weit sie mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Als Spezialvorschrift regelt sie damit ua. die Abziehbarkeit von

Aufwendungen, bei denen es sich begrifflich bereits um WK handelt. Das Verhältnis von § 3c zu § 9 kann verglichen werden mit dem Verhältnis des § 4 Abs. 5 (nicht abziehbare BA) zu § 4 Abs. 4 (BA). Zum Verhältnis des § 3c zu § 4 Abs. 4 s. § 4 Anm. 717.

§ 3c Abs. 2 regelt (gegenüber Abs. 1 vorrangig) eigenständig die Auswirkungen des Teileinkünfteverfahrens (bis VZ 2008: Halbeinkünfteverfahren) ua. auf den WKAbzug, soweit Aufwendungen mit steuerbegünstigten Einnahmen/Vermögensmehrungen iSv. § 3 Nr. 40 in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Im Ergebnis begrenzt Abs. 2 als Sondervorschrift in vergleichbarer Wirkungsweise wie Abs. 1 den Abzug dieser Aufwendungen, die begrifflich WK sind, der Höhe nach (entsprechend der StFreistellung auf der Einnahmeseite) auf 60 % (bis VZ 2008: 50 %).

§ 3c Abs. 3 regelt seit VZ 2007 bestimmte Abzugsbeschränkungen im Zusammenhang mit der StBefreiung gem. § 3 Nr. 70. Der WKAbzug ist hiervon nicht betroffen.

II. Verhältnis zu § 4 Abs. 4 (Betriebsausgaben)

23

Schrifttum: SÖFFING, Die Angleichung des Werbungskostenbegriffs an den Betriebsausgabenbegriff, DB 1990, 2086; PRINZ, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StuW 1996, 267; STAPPERFEND, Über Betriebsausgaben und Werbungskosten, in DRENSECK/SEER (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 553; FUHRMANN, Rechtsentwicklungen zum Werbungskostenabzug, KÖSDI 2002, 13213.

Identische Regelungsaufgaben bei unterschiedlichem Gesetzeswortlaut: Aufwendungen, die mit einer stpfl. Einnahmeerzielung zusammenhängen und nicht dem Einkommensverwendungsbereich zuzurechnen sind, bilden in Abhängigkeit von der betroffenen Einkunftsart (§ 2 Abs. 1, Abs. 2; zur dualistischen Ausgestaltung der Einkünfte HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 180 ff.) entweder BA oder WK. BA betreffen die Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 iVm. §§ 13–18), WK die Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–22); in beiden Fällen handelt es sich um die bei der Einkünfteermittlung jeweils zu berücksichtigenden negativen Wertkomponenten, die voneinander abzugrenzen sind (ggf. im Wege der Schätzung gem. § 162 AO; s. Anm. 178) und sich gegenseitig ausschließen. BA und WK erfassen „im Grunde“ den gleichen Aufwand (so BFH v. 24.8.1962 – VI 218/60 U, BStBl. III 1962, 467). Obgleich beide Arten von Erwerbsaufwendungen der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips dienen (zum gesetzgeberischen Zweck s. Anm. 6) und daher die Anwendung des gleichen Abgrenzungsmäßstabs aus steuersystematischen Gründen geboten erscheint, weisen die Legaldefinitionen beachtenswerte Unterschiede auf (vgl. auch BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, 1974, 3–22).

Nach § 9 sind WK Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen; nach § 4 Abs. 4 sind BA Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Entsprechend dem Wortlaut der steuergesetzlichen Normen ist also bei WK die Zweckbestimmung, bei BA die betriebliche Veranlassung maßgebend. Danach wäre der Begriff der WK final, der Begriff der BA kausal bzw. nach Veranlassungsgesichtspunkten zu interpretieren.

So die frühere Rspr.: BFH v. 15.11.1957 – VI 79/55 U, BStBl. III 1958, 103; v. 2.10.1963 – I 308/61 U, BStBl. III 1964, 5; v. 11.7.1969 – VI R 265/67, BStBl. II 1969, 650 (652); ähnlich auch BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184, betr. negat. Einnahmen.

Daraus wurde gefolgert, dass der Begriff der WK enger sei als derjenige der BA.

Grundsatz der Deckungsgleichheit: Nach der inzwischen gefestigten höchstrichterlichen Rspr. sind WK über den finalen Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 hinaus alle durch die jeweilige Einkunftsart, dh. die berufliche Tätigkeit oder sonstige erwerbsbezogene Leistung des Stpf. veranlassten Aufwendungen. Dies gilt einheitlich für alle vier Überschusseinkunftsarten iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 (s. aber seit VZ 2009: § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2) und betrifft sämtliche in der Besteuerungswirklichkeit vorzufindenden Aufwendungsarten. Insofern, als in den beiden dualistisch ausgestalteten Einkunftsgebieten ein erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang als Auslegungsmaßstab dient und zur Begr. der Abziehbarkeit von Aufwendungen gefordert wird, sind die Begriffe WK und BA inhaltlich deckungsgleich. Der WK-Begriff ist folglich an den weiter gefassten Begriff der BA anzugeleichen, nicht umgekehrt.

Vgl. aus der Rspr.: BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368; v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37; v. 13.1.1984 – VI R 194/80, BStBl. II 1984, 315; v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373 (375); v. 12.1.1990 – VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423; ähnlich früher auch bereits BFH v. 22.4.1975 – VIII R 110/70, BStBl. II 1975, 663; s. aber auf den Wortlaut des § 9 abstellend: BFH v. 8.11.1984 – IV R 186/82, BStBl. II 1985, 286, betr. Geschenke leitender Angestellter oder Beamter an Mitarbeiter (dazu krit. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 230).

Die Formel von der Deckungsgleichheit der beiden Arten von Erwerbsaufwendungen wird in weiten Teilen des Schrifttums akzeptiert und im Interesse der Besteuerungsgleichheit und -gerechtigkeit begrüßt.

Vgl. von BORNHAUPT, DStJG 3 (1980), 149 (179–199); von BORNHAUPT, BB 1981, 773; von BORNHAUPT, DStR 1983, 15; o.V., HFR 1981, 262; RICHTER, FR 1981, 556; RICHTER, Inf. 1983, 347; CURTIUS-HARTUNG, StbJb. 1982/83, 12; FELIX, KÖSDI 1985, 5938; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 325 (491); SÖFFING, DB 1990, 2086; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 763; PRINZ, StuW 1996, 267; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 65; FROTSCHER in FROTSCHER, § 9 Rn. 11; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 51 ff.; krit. STAPPERFEND, FS Kruse, 2001, 553 (554 ff.).

Auch der Gesetzgeber hat durch das StÄndG 1992 und erneut durch das JStG 1996 für eine Angleichung der §§ 4 und 9 gesorgt, indem § 9 Abs. 5 (soweit für die Überschusseinkünfte von Bedeutung) auf § 4 Abs. 5 und 6 verweist (zu weiteren Einzelheiten s. LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 21).

Grenzen der Deckungsgleichheit: Trotz der einheitlichen Verwendung des Veranlassungsprinzips verbleiben einige steuerdogmatische, im Wege der richterlichen Rechtsfortbildung grds. nicht zu beseitigende Unterschiede zwischen den beiden Arten von Erwerbsabzügen (vgl. RICHTER, FR 1981, 556 [557]; RICHTER, Inf. 1983, 347; CURTIUS-HARTUNG, StbJb. 1982/83, 14 [18–22]; von BORNHAUPT, DStR 1983, 15; FELIX, KÖSDI 1985, 5938; KRÖNER, StuW 1985, 115 [117]; SÖFFING, DB 1990, 2086):

► *Unterschiede, die aus der dualistischen Einkunftsvermittlung resultieren:* Während der Gewinn bei den betrieblichen Einkunftsarten bei voller stl. Erfassung realisierter und im Rahmen des Imparitätsprinzips nicht realisierter Wertveränderungen am BV (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 iVm. §§ 4–7k) ermittelt wird, bleibt das PV bei den Überschusseinkünften grds. außerhalb der stl. Einbindung (zu diesem Grundsatz und den Ausnahmen s. Anm. 185–188). Dies hat Folgen für den Umfang

der jeweils steuermindernd zu berücksichtigenden Erwerbsaufwendungen. Wegen der Überlagerung von Vermögensneutralitätsprinzip und Veranlassungsgrundsatz sind im WKBereich differenzierte Abgrenzungen geboten, die das BA-Recht nicht kennt (eingehend dazu Anm. 185–188).

► *Unterschiede, die aus steuergesetzlichen Spezialregelungen nur für einen der beiden Normenbereiche resultieren:* So sind etwa degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 (gültig bis 31.12. 2010) und Teilwertabschreibungen im Überschussermittlungsbereich nicht zulässig (s. Anm. 602).

Einstweilen frei.

24

III. Verhältnis zu § 8 (Einnahmen)

25

Nach der Legaldefinition des § 8 Abs. 1 sind Einnahmen alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Stpf. im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 zufließen. Bedeutung hat diese Vorschrift für die Auslegung des Begriffs der Aufwendungen in § 9. Nach der in Rspr. und Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung lässt sich der Begriff der Aufwendungen im Umkehrschluss aus der Einnahmen-Definition wie folgt ableiten: Aufwendungen iSv. § 9 Abs. 1 Satz 1 sind alle Güter in Geld oder Geldeswert, die bei dem Stpf. im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 abfließen.

So zB BFH v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108; v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 9 Rn. 2; VON BECKERATH in KIRCHHOF IX. § 9 Rn. 12; STARK in LBP, § 9 Rn. 8; von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 17; aA HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 229, die Aufwendungen im engeren, bilanzrechtl. Sinn als Aufwand und im weiteren, strechtl. Sinn als Oberbegriff für Aufwand und Ausgaben definiert; s. auch § 4 Anm. 752 mwN; uE zutr., s. ausf. Anm. 65.

IV. Verhältnis zu §§ 9a, 9b (Pauschbeträge; Vorsteuerabzug)

26

Verhältnis zu § 9a (Pauschbeträge für Werbungskosten): § 9a enthält für bestimmte Einkunftsgebiete eine unwiderlegbare gesetzliche WKVermutung durch Festlegung von abziehbaren Mindestbeträgen; eine einzelfallbezogene Analyse des steuerrelevanten Zusammenhangs zwischen Aufwendungen und Einnahmen wird entbehrlich. Es handelt sich folglich bei § 9a um eine aus Vereinfachungsgründen eingeführte konstitutive Sonderregelung gegenüber dem nachweisgebundenen allgemeinen WKAbzug gem. § 9.

Verhältnis zu § 9b (Umsatzsteuerrechtlicher Vorsteuerabzug): § 9b regelt abschließend die estl. Behandlung des Vorsteuerabzugs gem. § 15 UStG. Entsprechend seiner formalen Stellung im Gesetz gilt § 9b einheitlich für alle Einkunftsarten, also auch für sämtliche privaten Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–22 (s. eingehend § 9b Anm. 5 f.).

Im Verhältnis zu § 9 ergibt sich:

► *Keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten:* Zum einen wird in § 9b Abs. 1 aufbauend auf der Systematik und Terminologie des UStG geregelt, dass die gem. § 15 UStG abziehbaren Vorsteuern nicht zu den AHK des entsprechenden WG gehören; der BFH folgert daraus den Abzug der verausgabten UStBeträge als WK zum Zahlungszeitpunkt (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982,

755; s. Anm. 750 „Umsatzsteuer“; die vereinnahmten UStBeträge stellen systementsprechend stpfl. Bezüge zum Zuflusszeitpunkt dar).

► *Behandlung der Vorsteuerberichtigung:* Zum anderen wird in § 9b Abs. 2 aus Vereinfachungsgründen festgelegt, dass die aufgrund einer Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG anfallenden Minderbeträge als WK zu behandeln sind. Die steuersystematische Bedeutung dieser Anweisung ist str. (s. im Einzelnen § 9b Anm. 4 mwN; s. auch Anm. 750 „Umsatzsteuer“ mwN).

Es handelt sich uE um eine konstitutive Sonderregelung gegenüber dem allgemeinen WKBegriff des § 9, die eine konkrete Prüfung des Veranlassungszusammenhangs entbehrlich macht (vgl. § 9b Anm. 4); der WKAbzug der berichtigungsbedingten Minderbeträge und das Unberührbleiben der AHK wird vom Gesetzgeber zwingend vermutet. Ein Wahlrecht steht dem Stpfl. daher nicht zu.

Ein Ausschluss der WKBerücksichtigung für zurückgezahlte Vorsteuerbeträge wegen einer ustfreien Veräußerung der Immobilie gem. § 15a UStG lässt sich aus § 9b Abs. 2 nicht entnehmen (vgl. BFH v. 8.12.1992 – IX R 105/89, BStBl. II 1993, 656, zu Einkünften aus VuV; s. auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXI. § 9b Rn. 8 mwN).

V. Verhältnis zu §§ 10 ff. (Sonderausgaben)

Während der vom Veranlassungsprinzip geprägte WKBegriff entsprechend dem objektiven Nettoprinzip die steuerrelevante Erwerbssphäre hinsichtlich der negativen Wertkomponenten definiert und abgrenzt (zur Teleologie des § 9 s. eingehend Anm. 6 f.), bilden die §§ 10–10i Abzugsvorschriften im steuersystematisch nachgeordneten Einkommensverwendungsbereich. Sonderausgaben (SA) werden als Teil der Einkommensermittlung vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen.

§ 10: § 9 hat als Einkunftsverwendungsvorschrift grds. Vorrangstellung gegenüber §§ 10–10i; die Subsidiarität der SA stellt auch bereits der Einleitungssatz des § 10 Abs. 1 klar, der darüber hinaus Mehrfachentlastungen verhindern will (so auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 67; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 9 Rn. 5). Der Vorrang des WKAbzugs gilt mithin auch, wenn Aufwendungen gleichzeitig den WKBegriff und den SABegriff erfüllen (vgl. BFH v. 18.4.1996 – VI R 5/95, BStBl. II 1996, 482, betr. berufliche Fortbildung eines Arbeitslosen). Ob es sich um abziehbare, nicht abziehbare oder verlustverrechnungsbeschränkte WK handelt, ist für die steuergesetzlich verankerte Vorrangstellung im Verhältnis zum SA-Bereich unerheblich; umgekehrt ist eine „Rückqualifikation“ von nicht abziehbaren SA in WK nicht möglich. Konstitutiv wirkende Zuordnungsregeln für Aufwendungen, die begrifflich WKQualität haben, zum SABereich enthält § 10 uE nicht (betr. § 10b s.u.); dies wäre steuersystematisch verfehlt (so auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 67; aA LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 9 Rn. 5: konstitutive und endgültige Zuweisung von Rentenversicherungsbeiträgen zum SA-Bereich).

Der VI. Senat des BFH hat diesen Grundsatz in seiner aktuellen Rspr. betreffend Berufsausbildungskosten best. und festgestellt, dass schon nach dem Gesetz § 10 Abs. 1 Nr. 7 keine Sperrwirkung entfaltet und der WKAbzug damit (steuersystematisch zutreffend) immer vorrangig zu prüfen ist (so bereits BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403, mit Anm. BERGKEMPER und KREFT, FR 2003, 202; v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407; v. 18.6.

2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 811; v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; v. 18.6.2009 – VI R 79/06, DStRE 2012, 272; v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796; v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799; zum systematischen Zusammenwirken von § 9 Abs. 1, § 10 Abs. 1 Nr. 7 und § 12 s. auch BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 28.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; v. 28.7.2012 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561).

Nach der Rspr. des X. Senats des BFH hat der Gesetzgeber jedoch durch die in § 10 Abs. 1 Nr. 2 getroffene Regelung die Altersvorsorgeaufwendungen mit konstitutiver Wirkung den SA zugeordnet. Danach hat der Gesetzgeber für diese Aufwendungen – unabhängig von ihrer Rechtsnatur – eine Sonderregelung getroffen, die als *lex specialis* eine Sperrwirkung gegenüber der generellen Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 1 entfaltet (vgl. BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BFH/NV 2010, 334: „trotz steuersystematischer Bedenken“; so auch DRENSECK in SCHMIDT XXXI. § 9 Rn. 5, 38; zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit der konstitutionellen Zuweisung MUSIL, StuW 2005, 278 [280]; SÖHN/ MÜLLER-FRANKEN, StuW 2000, 442 [445]; SÖHN, FR 2006, 905 [908 f.]). Die unterschiedliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und anderen vorab veranlassten WK hält der X. Senat des BFH vor dem Hintergrund, dass diese Aufwendungen keinen ausschließlichen WKCharakter haben, für sachlich gerechtfertigt (so ausdrückl. BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721, betr. strechtl. Berücksichtigung von ausländ. Sozialversicherungsbeiträgen). Es soll sich eher um Ausnahmefälle mit nicht besonders gravierenden unterschiedlichen Rechtsfolgen handeln, so dass die damit verbundenen Nachteile vor allem aus Gründen der Praktikabilität hinzunehmen seien (uE steuersystematisch bedenklich).

§ 10b Abs. 2 einschließlich Steuerermäßigung gem. § 34g: Durch Rechtsverweis in § 9 Abs. 5 auf § 4 Abs. 6 ergibt sich, dass Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke trotz einer evtl. erwerbsbezogenen Mitveranlassung keine WK, sondern SA nach § 10b Abs. 2 darstellen. Dabei handelt es sich um eine gesetzlich normierte Durchbrechung des Grundsatzes des Vorrangs des WKAbzugs. § 10b Abs. 2 geht daher im Ergebnis § 9 als *lex specialis* vor (so auch LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 9 Rn. 5; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 68).

VI. Verhältnis zu § 11 (Vereinnahmung und Verausgabung)

28

Im Aufwendungsbegriff der WKDefinition des Abs. 1 Satz 1 berühren sich sachliche und zeitliche Regelungsaspekte.

Sachlicher Regelungsinhalt des § 9: Im Wesentlichen beschäftigt sich § 9 mit der Frage der stl. Grundqualifikation von Aufwendungen als WK im Rahmen der Überschusseinkünfte gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–22. Der Regelungsbereich des § 9 erstreckt sich im Einzelnen auf

- die Definition der WK (Abs. 1 Satz 1),
- die Festlegung der daran im Regelfall anknüpfenden Rechtsfolge (Abs. 1 Satz 2),
- die Klarstellung, Begr. und Aufzählung einzelner WKArten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7; str. hinsichtlich der Konstitutivwirkung insbes. bei Nr. 7),
- verschiedene Sonder- und Verweisbestimmungen (Abs. 2, 3 und 5).

Zeitlicher Regelungsinhalt des § 11: Dagegen befasst sich § 11 Abs. 2 unabhängig vom Dualismus der Einkunftsarten (§ 2 Abs. 2) allein mit der zeitlichen Periodenzuordnung von Aufwendungen (s. § 11 Anm. 1). Im Fragenkomplex der WK beschr. sich die Bedeutung von § 11 Abs. 2 darauf, den Zeitpunkt der steuermindernden Berücksichtigung von dem Grunde nach anerkannten Erwerbsaufwendungen im Hinblick auf den Besteuerungsabschnitt – das jeweilige Kj. (§ 25 Abs. 1) – unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten zu bestimmen; gleichzeitig wird damit die Rechtsfolge der WKEigenschaft einer Aufwendung in zeitlicher Hinsicht präzisiert. In diesem rein zeitorientierten Regelungszweck auf Basis des Leistungsfähigkeitsprinzips erschöpft sich die Bedeutung des § 11 Abs. 2 (so ausdrückl. BFH v. 7.12.2010 – IX R 70/07, BStBl. II 2011, 346; s. auch PRINZ, DB 1985, 830; KRÜGER in SCHMIDT XXXI. § 11 Rn. 1; sehr deutlich auch HIRSCH, Das Abflußprinzip als Konkretisierungsstufe des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Ansatz von Werbungskosten, 1987, 37f, mwN). Ob und in welcher Höhe WK vorliegen, wird dagegen auf den vorangegangenen Qualifikationsstufen entschieden (zu dieser Gesetzesystematik s. auch Anm. 6).

VII. Verhältnis zu § 12 (nicht abziehbare Ausgaben)

Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre: Aufwendungen, die nach den Grundsätzen des Veranlassungsprinzips (s. Anm. 130 ff.) oder Spezialvorschriften (steuergesetzlichen Wertungen mit Konstitutivwirkung) in keinem ausreichenden Zusammenhang mit einer steuerrelevanten Erwerbsleistung stehen, erfüllen nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des WKBegriffs gem. § 9. Derartige Vermögensminderungen gehören als Privataufwendungen zum Einkommensverwendungsbereich; insofern spricht § 12 Nr. 1–5 für einen Teilbereich der Einkommensverwendung, dh. die Privatsphäre ieS (s. zur Terminologie eingehend Anm. 179; den anderen Teilbereich bildet die steuerneutrale Vermögensphäre) von nicht abziehbaren Ausgaben, soweit in den besonders teleologisch motivierten Abzugsvorschriften der § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2–4, 7 und 9, § 10a, § 10b und §§ 33–33b nichts anderes bestimmt ist.

Steuersystematisch erfüllt § 12 eine negative Abgrenzungsfunktion gegenüber § 9, wobei die Tatbestandsmerkmale des WKBegriffs vorrangig zu prüfen sind (vgl. UELNER, StBj. 1971/72, 406: Die Tatbestände der Erwerbsaufwendungen sind bis an ihre Grenzen auszuschöpfen; s. auch KRÖNER, StuW 1985, 115; WASSERMEYER, StuW 1981, 245 [247]; GÖRLICH, DB 1979, 713). § 9 und § 12 bilden unterschiedliche Blickwinkel des objektiven Nettoprinzips als maßgebendem Rechtssatz (so auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 241; ähnlich KRÖGER, BB 1979, 1284; KRÖGER, StuW 1978, 289).

Unterschiedliche Abzugsverbote des § 12 Nr. 1–5: § 12 hat überwiegend klarstellende, illustrative Bedeutung und dient einer überschneidungsfreien Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre; teilweise wird man § 12 gegenüber § 9 aber auch eine rechtsbegründende Wirkung zusprechen können, sofern bei Mischveranlassungen (dazu eingehend Anm. 179–183) eine steuergesetzliche Wesentlichkeitswertung im Hinblick auf Privataufwendungen vorgenommen wird. Im Einzelnen gilt:

► § 12 Nr. 1 Satz 1 (betr. Aufwendungen für den Haushalt und Familienunterhalt) hat lediglich deklaratorischen Charakter (vgl. TIPKE, StuW 1979, 193 [203], Fn. 44; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 12 Rn. 1; s. auch § 12 Anm. 23). Derartige Aufwendungen fallen typischerweise im Privatbereich des Stpfl. an; eine

denkbare Mitveranlassung zur Erhaltung der Erwerbsfähigkeit ist dagegen regelmäßig von ganz untergeordneter Bedeutung. Nur für überwiegend erwerblich veranlasste Haushalts- und Unterhaltsmehraufwendungen kommt eine WKQualifikation in Betracht (zB Verpflegungsmehraufwand bei Dienstreisen und doppelter Haushaltsführung). Wegen des Rechtscharakters von § 12 Nr. 1 Satz 2 s.u.

► § 12 Nr. 2 (betr. verschiedene Arten von Zuwendungen) dient uE im Wesentlichen nur der Klarstellung (zur rechtsbegründenden Bedeutung für den Fall des im Einführungssatz des § 12 nicht genannten § 10 Abs. 1 Nr. 1a s. LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 12 Rn. 26; s. auch § 12 Anm. 102). Da Zuwendungen unentgeltlich, dh. ohne beabsichtigte Gegenleistung aus persönlichen Gründen gewährt werden, fehlt es begrifflich an einer auf steuerrelevante Einnahmeerzielung ausgerichteten Leistung. Dass es Zuwendungen an der WKEigenschaft mangelt, ergibt sich somit materiell-rechtl. bereits aus § 9.

► § 12 Nr. 3 (betr. Personensteuern, insbes. ESt, KiSt, ErbSt und SchenkungSt sowie privat veranlasste USt) hat weitgehend klarstellende, zT aber auch rechtsbegründende Bedeutung (Letzteres ist zB denkbar bei GrSt. auf zur Überschusserzielung eingesetztes Grundvermögen; s. auch § 12 Anm. 123). Zumaldest in seinem konstitutiven Wirkungsbereich nimmt § 12 Nr. 3 eine stl. Wesentlichkeitswertung in Richtung Privataufwendungen vor; die erwerbliche Mitveranlassung wird insoweit vom Steuergesetzgeber als unerheblich eingestuft. Das Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 erstreckt sich auch auf entsprechende stl. Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO); diese teilen das Schicksal der Steuer, zu der die Nebenleistungen gehören. Daher können Säumniszuschläge (§ 240 AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zwangsgelder (§ 329 AO) und Kosten (§§ 337 ff. AO) zur ESt und den sonstigen zu § 12 Nr. 3 genannten Steuern nicht als WK abgezogen werden (so auch LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 12 Rn. 54). Auch Folgekosten (zB Zinsen zur Finanzierung von Personensteuern) werden vom Abzugsverbot erfasst. Kosten der Rechtsverfolgung wegen Personensteuern sind allerdings als WK abzugsfähig, soweit sie mit dem Einkünftebereich zusammenhängen (vgl. BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038). Gleich gilt uE für Beratungskosten im Zusammenhang mit der Erstellung strafbefreiender Erklärungen betr. Steueramnestie (gla LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 12 Rn. 54; aA FG Köln v. 22.12.2009 – 1 K 3559/06, EFG 2010, 892; nrkr., Az. BFH VIII R 29/10; FG Münster v. 20.7.2010 – 11 K 852/07 E, EFG 2011, 66, rkr.).

Nach Auffassung der OFD Münster v. 10.4.2008 (DB 2008, 958) sollen Gebühren für verbindliche Auskünfte nach § 89 AO als stl. Nebenleistungen vom Abzug ausgeschlossen sein, wenn sich die verbindliche Auskunft auf nicht abziehbare Steuern bezieht (uE abzulehnen, da diese Gebühren keine stl. Nebenleistungen sind; vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 12 Rn. 50).

§ 12 Nr. 3 schließt auch den Abzug von Nachzahlungszinsen iSd. § 233a AO als WK unabhängig davon aus, ob der Stpfl. den nachzuzahlenden Betrag vor der Nachzahlung zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen eingesetzt hat (BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25; v. 6.10.2009 – III 39/09, BFH/NV 2010, 470; v. 21.10.2010 – IV R 6/08, BFH/NV 2011, 430; aA BRETE, DStZ 2009, 692; PAUS, NWB 1999, 3665; SÖFFING, BB 2002, 1456; EGGESECKER/ELLERBECK, BB 2004, 745). Der BFH geht uE steuersystematisch zu Recht aufgrund dessen davon aus, dass auch Erstattungszinsen nicht stbar sind, soweit sie auf nach § 12 Nr. 3 nicht abziehbare Steuern entfallen (BFH v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BStBl. II 2011, 503; dies gilt mangels Privatsphäre nicht für die Einkommensermittlung einer Körperschaft, s. hierzu BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11,

BStBl. II 2012, 697, VerfBeschw. Az. BVerfG 2 BvR 1608/12). Die insoweit entgegenstehende Neufassung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3, die als Reaktion auf die BFH-Rspr. eine StPflicht der Erstattungszinsen normiert, führt uE zu einer verfassungsrechtl. bedenklichen Ungleichbehandlung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen (vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 12 Rn. 50 mwN: „verfassungswidrig“, str.).

Auch bei Doppelbelastung mit ESt und ErbSt kann die ErbSt bzw. SchenkSt als Personensteuer nicht steuermindernd geltend gemacht werden (vgl. BFH v. 18.1.2011 – X R 63/08, BStBl. II 2011, 680).

Ferner gilt das Abzugsverbot auch für die USt auf unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a UStG (vgl. hierzu LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 12 Rn. 53 mwN).

► § 12 Nr. 4 (betr. Geldstrafen und strafähnliche Sanktionen) dient nach überwiegender Auffassung aus Gründen der Rechtssicherheit der Klarstellung (s. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 241; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 12 Rn. 55; s. auch § 12 Anm. 142). Auch die mit Erwerbs-handlungen im Zusammenhang stehenden Geldstrafen uÄ bilden somit Privataufwendungen, da kriminelle Veranlassungsfaktoren dem Bereich der Lebens-führung (private Opfersphäre) zuzuordnen sind; uE wäre es steuersystematisch auf Basis des von einem schuldenhaften Verhalten grds. unabhängigen Veranlas-sungsprinzips sachgerechter, ein steuergesetzliches Abzugsverbot für WK zu konstituieren (so auch LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 12 Rn. 55, wo eine Plat-zierung bei § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 vorgeschlagen wird).

► § 12 Nr. 5 (betr. Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und das Erststudium) wird ein partielles Nichtanwendungsgesetz im Hinblick auf die Rspr. des VI. Senats des BFH zum WKAAbzug von Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und das Erststudium erwartet (zB BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403, mit Anm. BERGKEMPER und KREFT, FR 2003, 202; v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407; so auch später BFH v. 20.7.2006 – VI R 26/05, BStBl. II 2006, 764, betr. Abzug von Aufwendungen für Hochschulstudium nach Abitur als vorab veranlasste WK; v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; v. 27.10.2012 – VI R 52/10, BStBl. II 2012, 825). Die Regelung soll vom Ge-setzgeber befürchteten Steuerausfällen entgegenwirken und steht im Zusam-menhang mit den Abzugsverboten des Abs. 6 und § 4 Abs. 9 sowie mit dem ab VZ 2012 betragsmäßig erweiterten SA-Abzug gem. § 10 Abs. 1 Nr. 7.

§ 12 Nr. 5 bestimmt dazu in typisierender Weise, dass bei einer erstmaligen Be-rufsausbildung und einem Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermit-telt – abgesehen von den Fällen, in denen die Berufsausbildung oder das Erst-studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet – ein hinreichend veranlasster Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit fehlt (zu den verfas-sungsrechtl. Bedenken s. LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 12 Rn. 57; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 264 und ausf. Anm. 9, 711).

Gemischte Aufwendungen iSd. § 12 Nr. 1 Satz 2 als Sonderfall: Im Anwen-dungsbereich gemischter Aufwendungen ist eine überschneidungsfreie Abgren-zung der Erwerbs- von der Privatsphäre nicht zu bewerkstelligen, falls es an ei-nem deutlich im Vordergrund stehenden Veranlassungsfaktor und an einem sachgerechten Aufteilungsmaßstab fehlt. Der stl. Qualifikationskonflikt ist nur im Rahmen einer wertenden Betrachtung mit Hilfe von Vorrangigkeitsregeln zu lösen. Über den Wortlaut hinaus folgerte die frühere stRspr. des BFH aus § 12

Nr. 1 Satz 2 im Wege der Rechtsfortbildung ein grundsätzliches Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen, es sei denn, der erwerbsbezogene Aufwendungsanteil lässt sich mittels objektiver Merkmale und Unterlagen zutreffend und leicht nachprüfbar abspalten und ist zudem nicht von untergeordneter Bedeutung (grundlegend BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; vgl. hierzu KRÜGER, DB 2006, Beil. zu Heft 39, 39). Selbst eine unstr. erwerbliche Mitveranlassung von Aufwendungen führte danach im Regelfall nicht einmal zu einem teilweisen WKAbzug (Ausnahme vor allem Telefonkosten, Pkw-Aufwendungen, Kontoführungsgebühren; zum Vorschlag der Aufteilung bei gemischten Aufwendungen nach dem Angemessenheitsprinzip vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 244). Die BFH-Rspr. erkannte § 12 Nr. 1 Satz 2 somit über den Gesetzestext hinaus Konstitutivwirkung zu.

Nachdem dieses grundsätzliche Prinzip der Nichtaufteilbarkeit und Nichtabziehbarkeit gemischt veranlasster Aufwendungen in der neuere Finanz-Rspr. zur Erzielung sachgerechter Ergebnisse und Gewährleistung des objektiven Nettoprinzips bereits vielfach Durchbrechungen erfahren hatte (s. zB BFH v. 19.2. 2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958, betr. häuslicher Computer als Arbeitsmittel mit Anm. BERGKEMPER, jurisPR-SteuerR 7/2004 Anm. 3; v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11, betr. Bewirtungsaufwendungen eines leitenden ArbN für Arbeitskollegen und Mitarbeiter; v. 10.7.2008 – VI R 26/07, BFH/ NV 2008, 1831, betr. Bewirtungsaufwendungen eines ArbN; zum Wandel in der Rspr. s. auch WOLF/SCHÄFER, DB 2004, 775), hält auch der Große Senat des BFH nicht mehr an einem grundsätzlichen Aufteilungs- und Abzugsverbot fest (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, betr. Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise; hierzu BERGKEMPER, DB 2010, 147; ORTMANN-BABEL, DB 2010, 296). § 12 Nr. 1 Satz 2 normiert danach kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot. Bestehen nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen des FA oder des FG und der gebotenen Mitwirkung des Stpf. keine Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist, bereitet seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen (§ 162 AO, § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das Aufteilungs- und Abzugsverbot kann damit als überwunden angesehen werden (so bereits DRENSECK, FS Offerhaus, 1999, 497 [509]). Ein Abzugsverbot besteht allein in den Fällen, in denen der berufliche/betriebliche Teil von völlig untergeordneter Bedeutung ist (vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 242: Festlegung einer Untergrenze von 10 % abzulehnen; aA BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 – Tz. 11), sowie in den Fällen, in denen private und berufliche/betriebliche Anteile untrennbar verbunden sind. In diesem Rahmen hat die Vorschrift uE rechtsgestaltende Wirkung und damit Vorrang gegenüber § 9; soweit hingegen der privat veranlasste Teil trennbar gemischter Aufwendungen schon begrifflich den WKTatbestand nicht erfüllt, hat § 12 Nr. 1 Satz 2 lediglich deklaratorischen Charakter (s. § 12 Anm. 24).

Aus steuersystematischer Sicht fehlt es in diesen (verbleibenden) Fällen der nicht abziehbaren gemischten Aufwendungen gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 bereits an der WKEigenschaft (so auch LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 12 Rn. 1: „ihrer Natur nach private Aufwendungen“; KRÖGER, BB 1979, 1284; aA WASSERMAYER, StuW 1981, 245 [246]: nicht abziehbare WK). § 12 Nr. 1 Satz 2 und die dort kodifizierte Wertungsregelung sind uE folglich bereits bei der Grundqualifikation

von Aufwendungen anwendbar und nicht erst im Rahmen der nachgeordneten Rechtsfolgeanordnung.

30–34 Einstweilen frei.

35 **VIII. Verhältnis zu außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33–33b)**

Gemäß § 33 Abs. 2 Satz 2 kommen Aufwendungen, die als WK zu qualifizieren sind, nicht als agB in Betracht. Dies entspricht steuerrechtssystematisch der Subsidiarität des Einkommensverwendungsbereichs (Abzug von agB als Teil der Einkommensermittlung iSd. § 2 Abs. 4) gegenüber den Vorschriften der Einkunftsvermittlung; bei erwerbsbezogener Veranlassung von Aufwendungen (in ganz überwiegender oder zumindest abgrenzbarer Form) ist § 9 vorrangig. Für das Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 2 genügt es, dass Aufwendungen „ihrer Natur nach“ zu den WK gehören; eine evtl. fehlende Abziehbarkeit oder Verlustverrechnungsbeschränkung im WK-Bereich ermöglicht somit einen Abzug als agB nicht (s. eingehend § 33 Anm. 202; DRENSECK in SCHMIDT XXXI, § 33 Rn. 4 mwN zur Rspr.).

Die steuersystematische Vorrangstellung der WK-Qualifikation gem. § 9 gilt im Grundsatz auch im Verhältnis zu §§ 33a und 33b. Bei bestimmten erwerbsbezogenen veranlassten Fahrtkosten von Körperbehinderten greifen gem. § 9 Abs. 2 Sonderregelungen ein; § 33b als Pauschbetrag für Körperbehinderte und Hinterbliebene umfasst dagegen ausschließlich zwangsläufig anfallende private Aufwendungen, die Körperbehinderten unmittelbar infolge ihrer Körperbehinderung erwachsen (zB typische Erschwerisaufwendungen, Wäsche, Blindenhund).

36–39 Einstweilen frei.

F. Zurechnung der Werbungskosten (Abzugsberechtigung)

Schrifttum: STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983, 33; GROH, Nutzungseinlagen im Handels und Steuerrecht, BB 1982, 133; BIERGANS, Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1984, 297; LEY, Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DStR 1986, 23; D. MEYER, Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DStR 1986, 18; D. MEYER, Drittaufwand und Leistungsfähigkeitsprinzip, BB 1986, 986; JAKOB, Zur Abzugsfähigkeit von Drittaufwand und zur Afa-Übertragung im Bereich der Überschüeinkünfte, DStR 1987, 784; RUPPE, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, DStJG 10 (1987), 45; JAKOB/JÜPTNER, Drittaufwand, Nutzungseinlage und Überschüeinkünfte, FR 1988, 141; MEYER-ARNDT, Unentgeltliche Nutzungsüberlassung bei den Überschüeinkünften, DB 1988, 1237; BRANDIS, Drittaufwand als Aufwand des Steuerpflichtigen?, StuW 1990, 57; HEUERMANN, Abziehbarkeit von Drittaufwand, DStR 1996, 1518; RÖSSLER, Keine Werbungskosten im Rahmen einer zeitlich beschränkten doppelten Haushaltsführung bei Drittaufwand, DStZ 1996, 769; P. FISCHER, „Faktisches“, „Verdecktes“ und subjektive Zurechnung von Einkünften, FR 1998, 813; P. FISCHER, Drittaufwand im Steuerrecht, StBjB. 1999/2000, 35; WOLFF-DIEPENBROCK, Die Entscheidungen des Großen Senats des BFH zum Drittaufwand bei Eheleuten, DStR 1999, 1642; WASSERMAYER, Drittaufwand aus Sicht des Großen Senats des BFH, DB 1999, 2486; KÜFFNER/HABERSTOCK, „Drittaufwand“: Eine Reise ins Ungewisse, DStR 2000, 1672; PAUS, Aufwendungen für die Betrieb des Ehegatten bei Abkürzung des Vertragswegs, DStZ 2000, 556; SÖRFING, Die fünf Arbeitszimmer-Beschlüsse des Großen Senates des BFH vom 30.1.1995 und 23.8.1999, BB 2000, 381; GRÖPL, Die Abgrenzung von Eigen- und Drittaufwand, DStZ 2001, 65; SCHNORR, Die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit von „Drittaufwand“, StuW 2003, 222; HAENICKE,

„Drittaufwand“ und „erweiterter“ Eigenaufwand, DStZ 2006, 793; SEITZ, Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, FR 2006, 201; SCHISSL, Drittaufwand im Bereich der Erwerbsaufwendungen, StuB 2007, 182.

I. Grundsätze

40

Die ESt ist eine Personensteuer. Sie erfasst die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person. Sie wird daher vom Grundsatz der Individualbesteuerung und vom Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrscht. Die personale Anknüpfung der ESt garantiert die Verwirklichung des verfassungsrechtl. fundierten Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. A 6; BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262, unter B.III.2.a). Die einzelne natürliche Person ist das Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte (§ 2 Abs. 1).

Abzugsberechtigt ist damit derjenige, der den Einkunftsstatbestand verwirklicht und dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gemindert ist (s.u.); zur Abzugsberechtigung bei der Rechtsnachfolge s.u.

Weder aus dem Wortlaut des § 9 noch aus dem von der Rspr. für den WK-Bereich entwickelten Veranlassungsprinzip (s. eingehend Anm. 130) lässt sich in direkter Form eine Aussage zur persönlichen Zurechnung von Erwerbsaufwendungen entnehmen (ähnlich LER, DStR 1986, 22 [24]; abw. D. MEYER, DStR 1986, 18 [22]). Es muss daher auf steuersystematische Grundzusammenhänge, vor allem auch das Leistungsfähigkeitsprinzip als Orientierungsmaßstab zurückgegriffen werden.

Entsprechend dem stufenförmigen Aufbau des ESt-Tatbestands (vgl. dazu BIERGANS/WASMER, FR 1985, 57; BAYER, FR 1985, 337) steht die Frage der persönlichen StPflicht (§ 1) vor der sachlich ausgerichteten Einkommensermittlung (§ 2). Das Bindeglied zwischen den beiden Tatbestandsbereichen bilden die Zurechnungsregeln; als deren gesetzliche Grundlage gilt § 2 Abs. 1 Satz 1 (Bezüge, die der StPf. „erzielt“; vgl. eingehend dazu HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 150, 223). Die persönliche Zuordnung von WK erfolgt daher u.E auf einer der sachlichen Einkunftsvermittlung vorgelegerten (ersten) Stufe (gla PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 42–45; BRANDIS, StuW 1990, 57; FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 298; aA BIERGANS, FR 1984, 297 [305]; D. MEYER, DStR 1985, 23; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 33 [34]), wonach die personelle Zurechnung auf einer zweiten Stufe nach der Einkunftsvermittlung zu erfolgen habe). Besteuerungsgegenstand bei der ESt ist nicht das wirtschaftliche Ergebnis der stbaren Tätigkeit an sich (der „Einkunftsquelle“), sondern vielmehr das Ergebnis der stbaren Tätigkeit, soweit es sich bei der handelnden Person leistungsfähigkeitsbeeinflussend ausgewirkt hat (so auch BRANDIS, StuW 1990, 57 [58 und 61]).

Werbungskostenabzug nur bei Tatbestandsverwirklichung: WK bei den Überschusseinkünften können nur von demjenigen abgezogen werden, der den Tatbestand dieser Einkunftsart verwirklicht, dh. eine auf stbare Einkunftsvermittlung ausgerichtete Leistung erbringt (VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 45; zu Zurechnungsfragen s. allg. FISCHER, FR 2001, 1). Damit stimmt das Grunderfordernis der WK-Zurechnung mit den allgemeinen Grundsätzen zur Zurechnung von Einkünften überein (vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 223).

Minderung der persönlichen Leistungsfähigkeit erforderlich:

► **Kostentragungsprinzip:** Einschränkend zu dieser notwendigen Zurechnungsvoraussetzung verlangen sowohl der Aufwendungsbegriff iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 als auch das Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2, dass der betroffene StPf. eine entsprechende wirtschaftliche Vermögensminderung erleidet, die allerdings nicht

mit einer nachhaltigen wirtschaftlichen Belastung einhergehen muss. Dieses sog. Kostentragungsprinzip (s. BIERGANS, FR 1984, 297 [305]; BRANDIS, StuW 1990, 57) stützt sich auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, konkretisiert durch das Nettoprinzip. Einkünfte können nur dann Ausdruck der persönlichen Leistungsfähigkeit sein, wenn sich auch ihre Komponenten, dh. Einnahmen und Erwerbsaufwendungen, daran orientieren. Wie dem Stpfl. nur solche Einnahmen zuzurechnen sind, die seine persönliche Leistungsfähigkeit erhöhen (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und § 8; s. zB BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; s. § 8 Anm. 1), so sind entsprechend nur solche Aufwendungen zu berücksichtigen, die die persönliche (wirtschaftliche) Leistungsfähigkeit des Stpfl. mindern (allg. Meinung: BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782, mwN; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 223; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 70; STARK in LBP, § 9 Rn. 20; FROTSCHER in FROTSCHER, § 9 Rn. 67; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 170).

Diese Grundsätze gelten auch bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b (vgl. BFH v. 25.6.2008 – X R 36/05, BFH/NV 2008, 2093). Die Subjektbezogenheit der Einkünfteermittlung wird durch die verfahrenstechnische Zusammenrechnung der Einkünfte nicht aufgehoben (so BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; GROH, DB 1988, 514 [518]). Zu praxisrelevanten Besonderheiten bei der Zurechnung von WK bei Ehegatten s. Anm. 43 ff.

Unbeachtlich ist der Rechtsgrund einer zu Erwerbsaufwendungen führenden Zahlung oder die Rechtmäßigkeit der Inhaberschaft an einem zu Einnahmerzielungszwecken eingesetzten WG (vgl. BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774, mit der Darst. von Ausnahmen).

► *Mittelherkunft*: Woher die Mittel stammen, mit denen der Stpfl. die im Rahmen seiner Erwerbsleistung zu berücksichtigenden Aufwendungen tätigt, ist ohne Bedeutung; daher können auch Aufwendungen, die aus geerbten, geschenkten oder kreditfinanzierten Mitteln erbracht werden, als WK beim Stpfl. Berücksichtigung finden (allg. Meinung: zB BFH v. 3.4.1987 – VI R 91/85 BStBl. II 1987, 623; v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572; v. 11.11.2008 – IX R 27/08, BFH/NV 2009, 901; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 70; HEY in TIPKE/LANG Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 224; von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 46 f.; STARK in LBP, § 9 Rn. 22).

► *Durchlaufende Posten*: Verwaltet der Stpfl. aber lediglich Fremdgelder mit der Verpflichtung, diese nach kurzer Zeit an eine andere Person weiterzuleiten (sog. durchlaufende Posten), so liegen im Fall der Weiterleitung keine WK vor (entsprechend § 4 Abs. 3 Satz 2). Vereinnahmung und Verausgabung finden in diesen Fällen im Namen und für Rechnung eines anderen statt und beeinflussen die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nicht (so auch von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 57).

Für den Regelfall, dass der Stpfl. ausgelöst durch seine Erwerbstätigkeit (eigene) Aufwendungen leistet und trägt (sog. Eigenaufwand), bereitet die persönliche WKZurechnung keine Schwierigkeiten. Problematisch sind dagegen die Fälle des sog. Drittaufwands (vgl. Anm. 43 ff.).

Werbungskostenabzug bei Rechtsnachfolge:

► *Erfolge*: Laufende Erwerbsaufwendungen des verstorbenen Stpfl., die vom Rechtsnachfolger beglichen werden, bilden bei letzterem WK der ursprünglich betroffenen Einkunftsart (s. auch § 24 Nr. 2), und zwar auch wenn das Erwerbsverhältnis des Erblassers vom Rechtsnachfolger nicht fortgesetzt wird (vgl. RUP-

PE, DStJG 10 [1987], 45 [70 f.]). Entsprechend dem Kostentragungsprinzip hat der Große Senat des BFH dagegen zu Recht nicht zugelassen, dass der Erbe einen vom Erblasser – aufgrund eines Überschusses der in einem bestimmten VZ angefallenen Erwerbsaufwendungen über die im selben Besteuerungsabschnitt erzielten Erwerbsbezüge gebildeten – nicht ausgenutzten Verlustabzug nach § 10d bei seiner eigenen Veranlagung zur ESt geltend machen kann (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608). Diese Rspr. entspricht den allgemeinen Grundsätzen des EStRechts, nach denen ein Stpfl. Aufwendungen und Verluste eines Dritten grds. nicht abziehen kann (vgl. Vorlagebeschl. des BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262).

► *Einzelrechtsnachfolge*: Die Abzugsberechtigung für WK geht bei Schenkung, Schuldübernahme, Vertragseintritt o.Ä. nicht automatisch auf den Rechtsnachfolger über; es gelten vielmehr die allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen des § 9, deren Vorliegen beim Einzelrechtsnachfolger originär zu prüfen ist (s. auch Anm. 43 „Aufwendungen für Dritte“). Mit dem Eintritt in bereits beim Rechtsvorgänger entstandene Zahlungsverpflichtungen mit WKCharakter kann beim Rechtsnachfolger eine stl. Umqualifikation verbunden sein (zB bei Übernahme einer immobilienbezogenen Altfinanzierung und entsprechender Finanzierungskostenerstattung durch den Erwerber entstehen uU AK; s. PRINZ, BB 1985, 1975 mit Gestaltungshinweisen).

Einstweilen frei.

41–42

II. Aufwendungen durch Dritte und für Dritte

1. Abziehbarkeit von Drittaufwendungen beim Einkunftsverzweiger

43

Persönliche Abzugsberechtigung für Erwerbsaufwendungen und tatsächliche Kostentragung fallen mitunter auseinander. Es treten personelle Zuordnungskonflikte im WBereich auf mit der zT unerwünschten Folge eines gänzlich einkünftemindernden Ausfalls derartiger Vermögensentnahmen.

Um eine Klärung der Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Abgrenzung von Eigen- und Drittaufwendungen hat sich der Große Senat des BFH seit Mitte der 1990er Jahre intensiv bemüht und damit eine breite Diskussion im Schrifttum ausgelöst. Seit den Beschlüssen des Großen Senates des BFH v. 30.1.1995 (GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281); v. 23.8.1999 (GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778); v. 23.8.1999 (GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782); v. 23.8.1999 (GrS 3/97, BStBl. II 1999, 787); v. 23.8.1999 (GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774) scheinen zwar die rechtsdogmatischen Grundlagen für die Ausgrenzung des sog. Drittaufwands aus dem Aufwandstatbestand geklärt zu sein (so HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 224). Umstritten bleibt gleichwohl die Frage, in welchen Fällen der Aufwand eines Dritten dem Stpfl. wie eigener Aufwand zugerechnet (nach der Rspr. ist die Zurechnung das Ergebnis einer wertenden Betrachtung) werden kann (vgl. auch SCHNORR, StuW 2003, 222; HAENICKE, DStZ 2006, 793; SEITZ, FR 2006, 201; SCHIESSL, StuB 2007, 182). Hier hat sich nach der Rspr. des BFH eine Art Drittaufwandskasuistik (so HEY in TIPKE/LANG Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 226) herausgebildet. In diesem Zusammenhang sind insbes. die Fallgruppen des „abgekürzten Zahlungswegs“, des „abgekürzten Vertragswegs“ und des Abzugs von Drittaufwand bei „Rechtsanspruch auf Ersatz“ zu nennen. Besondere Zurechnungsfragen ergeben sich darüber hinaus bei Ehegatten (s.u.).

Begriff des Drittaufwands: Drittaufwand (uE besser „Drittaufwendungen“, denn Aufwand ist ein strechtl. nicht normierter Rechtsbegriff, ähnlich JAKOB, DStR 1987, 785) ist nach der Definition des BFH gegeben, wenn ein Dritter Kosten trägt, die durch die Einkunftszielung des Stpf. veranlasst wurden (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281). Das ist zB der Fall, wenn ein Stpf. ein WG, dessen AHK von einem Dritten getragen wurden, zur Einkunftszielung einsetzt (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782) oder wenn der Dritte auf eine im eigenen Interesse eingegangene Schuld zahl, und sich dieser Aufwand günstig für den Einkünfte erzielenden Stpf. auswirkt (zB Schuldzinsen bei mit einem Vorbehaltensließbrauch belasteten Kapitalvermögen, s. BFH v. 21.5.2001 – VIII R 11/00, BFH/NV 2001, 1393). Nicht unter den Begriff des Drittaufwands fallen Aufwendungen, die der Stpf. selbst aus betrieblichem Anlass auf ein fremdes WG macht (Eigenaufwand; so zutr. FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 296; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 74; BFH v. 15.5.1996 – X R 99/92, BFH/NV 1996, 891; WK auch dann, wenn ein Mietvertrag stl. nicht anzuerkennen ist; BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670, betr. AfA-Befugnis bei Gebäude auf fremdem Grund und Boden).

Grundsatz der Nichtabziehbarkeit von Drittaufwendungen: Ein Abzug von Drittaufwendungen als WK ist im Grundsatz mit dem auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip beruhenden Kostentragungsprinzip nicht zu vereinbaren (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608). Durch die Tragung von Aufwendungen durch einen Dritten wird die Leistungsfähigkeit des Stpf. nicht gemindert. Aufwendung und wirtschaftliches Ergebnis sind vielmehr zwei verschiedenen Personen zuzurechnen. Es liegen damit nicht abziehbare Aufwendungen vor (vgl. BRANDIS, StuW 1990, 57 [59], mwN zur stRspr. zu Erwerbsaufwendungen). Dieser Grundsatz gilt sowohl für laufende Aufwendungen als auch für die (Dritt-)AfA (vgl. von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 52; BRANDIS, StuW 1990, 57 [59]; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 71).

Den Grundsatz der Nichtabziehbarkeit von Drittaufwendungen (und alle Ausnahmefälle) hat die höchstrichterliche Rspr. über den Bereich der Erwerbsaufwendungen hinaus auch auf den Bereich des Abzugs von Drittaufwendungen als nachträgliche AK iSv. § 17 konsequent übertragen (vgl. BFH v. 12.12.2000 – VIII R 22/92, BStBl. II 2001, 385; v. 12.12.2000 – VIII R 52/93, BStBl. II 2001, 286; v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234).

Ausnahmen unter Zurechnungsgesichtspunkten: Das konsequente Durchhalten des Grundsatzes der Nichtabziehbarkeit von Drittaufwendungen ist jedoch in den Fällen bedenklich, in denen eine Kollision mit dem Grundsatz der Unbeachtlichkeit der Mittelherkunft festzustellen ist. Grundsätzlich soll die Herkunft der Mittel (s. Anm. 40), die verausgabt werden, keine Rolle spielen. Der Stpf. kann also die zur Verausgabung bestimmten Mittel auch von einem Dritten entgeltlich oder unentgeltlich zugewendet bekommen. Ist daher in der Bestreitung von Aufwendungen durch einen Dritten gleichzeitig eine Zuwendung an den Stpf. zu sehen (sog. Zuwendungsgedanke), handelt es sich in Wirklichkeit um Aufwendungen des Stpf. Unter diesem Aspekt rechtfertigt sich eine Zurechnung der Drittaufwendungen als Eigenaufwendungen. Der Maßstab der Kostentragung wird in diesen Fällen wirtschaftlich auszulegen sein, um unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten zutreffende Ergebnisse zu erzielen (so auch BRANDIS, StuW 1990, 57 [60]). Umstritten ist, in welchen Fällen das Kostentragungsprinzip durch den Zuwendungsgedanken eine erweiterte Auslegung erfah-

ren kann. Der Kasuistik der Rspr. des BFH folgend lassen sich in diesem Zusammenhang folgende Fallgruppen unterscheiden:

► „*Abgekürzter Zahlungsweg*“: Eine Zurechnung von Drittaufwendungen beim Stpfl. kommt in Fällen des abgekürzten Zahlungswegs in Betracht. Darunter wird die Zuwendung eines Geldbetrags an den Stpfl. in der Weise verstanden, dass der Zuwendende im Einvernehmen mit dem Stpfl. dessen Schuld tilgt (vgl. § 267 Abs. 1 BGB), statt ihm den Geldbetrag unmittelbar zu geben. Der Dritte muss also für Rechnung des Stpfl. an dessen Gläubiger leisten (vgl. BFH v. 13.3. 1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375; v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782). Damit soll es im Ergebnis keinen Unterschied machen, ob der Dritte den Geldbetrag zunächst dem Stpfl. zuwendet und dieser dann den Betrag an seinen Gläubiger zur Tilgung der Schuld überweist, oder ob der Dritte dies im Einvernehmen mit dem Stpfl. übernimmt.

Beispiele aus der Rechtsprechung: RFH v. 10.2.1937, RStBl. 1937, 898, und BFH v. 14.4.1965 – IV 3/61 U, BStBl. III 1965, 359 betr. Zahlung von Reparaturaufwendungen des Hauseigentümers durch Schwiegervater oder Neffen; v. 6.12.1968 – VI R 86/67, BStBl. II 1969, 237; v. 3.4.1987 – VI R 91/85, BStBl. II 1987, 623, betr. Bezahlung von Schuldzinsen durch Ehemann oder Ehefrau; v. 22.7.2003 – VI R 4/02, BFH/NV 2004, 32, betr. Rechnungszahlung durch Vater des Stpfl.; v. 7.2.2008 – VI R 41/05, BFH/NV 2008, 1136, betr. Aufwendungen des Stpfl. für die Ausbildung der Ehefrau als WK.

Die Behandlung von Drittaufwendungen in Fällen des abgekürzten Zahlungswegs durch die Rspr. entspricht im Ergebnis (mit teilweise unterschiedlicher Begründung) der allg. Meinung im Schrifttum (vgl. ua. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 225; von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 51; STARK in LBP, § 9 Rn. 25f.; FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 299; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 71; BRANDIS, StuW 1990, 57; THÜRMER in BLÜMICHL, § 9 Rn. 175; KÜFFNER/HABERSTOCK, DStR 2000, 1672; SÖFFING, BB 2000, 381; von BECKERATH in KIRCHHOF XI. § 9 Rn. 11).

► *Stellungnahme*: Im Grundsatz ist dieser Rspr. zuzustimmen. Sachgerecht erscheint uE jedoch eine Beschränkung der Abziehbarkeit von Drittaufwendungen beim Einkunftsverzweiger auf wissentlich übernommene Beträge zur Abkürzung des Zahlungswegs, uU auch bei nachträglicher Billigung des Stpfl. (zB bei Geschäftsführung ohne Auftrag gem. § 677 BGB; so auch von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 51, für Fälle der nachträglichen Genehmigung); dem Stpfl. etwa nicht bekannte, aber in seinem Interesse getätigte Drittaufwendungen können auch aus praktischer Sicht nicht von ihm geltend gemacht werden (weitergehend wohl von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 51; WEBER-GRELLET, DB 1995, 2550 [2553], wonach allein eine Zuwendungsabsicht auf Seiten des Dritten ausreichen soll).

Unerheblich ist, ob der Stpfl. einen Rechtsanspruch auf Zuwendung der Leistung durch den Dritten hatte oder die Zahlung freiwillig erfolgte (von Bornhaupt in KSM, § 9 Rn. B 53a; WAGNER in HEUERMANN/WAGNER, Lohnsteuer, Teil F Rn. 7).

Bei der Berücksichtigung von AfA als Erwerbsaufwendungen ist ein abgekürzter Zahlungsweg im Prinzip nicht denkbar, weil die AfA keine im Zeitpunkt der Berücksichtigung entstehende Aufwendung ist. Gleichwohl sind die Grundsätze anwendbar, wenn die AHK ganz oder zT von einem Dritten im Wege des abgekürzten Zahlungswegs beglichen werden (vgl. hierzu SÖFFING, BB 2000, 381 [382]).

Bei erzwungenen oder „egoistischen“ Drittaufwendungen (s. JAKOB, DStR 1987, 788 Fn. 26) liegt unter Leistungsfähigkeitsaspekten eine stmindernde Berücksichtigung beim Dritten, soweit dieser selbst eine Erwerbsleistung ausübt, näher als beim Stpfl.

► „*Abgekürzter Vertragsweg*“: Vom abgekürzten Zahlungsweg ist der sog. abgekürzte Vertragsweg zu unterscheiden. In diesem Fall schließt der Dritte im eigenen Namen für den Stpfl. einen Vertrag und leistet auch selbst die geschuldeten Zahlungen (vgl. BFH v. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375: Vater schließt Mietvertrag über vom Sohn genutzte Wohnung ab und bezahlt die Miete, deren stl. Berücksichtigung der Sohn im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung begeht; v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623; v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572: Abschluss eines Werkvertrags und Zahlung der Werklohnforderung durch Dritten; vgl. auch BFH v. 25.5.2011 – IX R 25/10, BFH/NV 2011, 1677: keine Umdeutung eines gescheiterten Treuhandverhältnisses in einen abgekürzten Vertragsweg). Der Große Senat hat in BFH v. 23.8.1999 (GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782) zwar konstatiert, dass wie bei der Abkürzung des Zahlungswegs hier Vertrag und Leistung eine Zuwendung an den Stpfl. bezeichnen (so auch WEBER-GRELLET, DB 1995, 2550 [2555]). Die Frage der Abziehbarkeit der Drittaufwendungen in diesen Fällen wurde aber ausdrückl. offengelassen. Die stl. Behandlung ist danach gegenwärtig sowohl in der Rspr. der verschiedenen Senate des BFH als auch im Schrifttum umstritten:

▷ *BFH-Rechtsprechung*: Der VI. Senat des BFH hat in BFH v. 13.3.1996 (VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375) einem Abzug der vom Vater getragenen Aufwendungen beim Sohn grds. nicht zugestimmt. Der VIII. Senat (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 22/92, BStBl. II 2001, 385, mit Ausnahme der Fälle des Rechtsanspruchs auf Ersatz, dazu s.u.) lehnt den Abzug von Drittaufwendungen bei Abkürzung des Vertragswegs ebenfalls ab, wenn ein Dritter Aufwendungen auf eine eigene Verbindlichkeit leistet (etwa in wirtschaftlichem Interesse des Stpfl. eingegangene Bürgschaft oder Darlehensverbindlichkeit), lässt aber offen, ob ein WKAabzug bei Bargeschäften des täglichen Lebens möglich ist (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 52/93, BStBl. II 2001, 286). Eine differenziierende Betrachtung nimmt dagegen der IV. Senat (BFH v. 24.2.2000 – IV R 75/98, BStBl. II 2000, 314) vor: Die Drittaufwendungen sind bei Abkürzung des Vertragswegs dann zum Abzug zuzulassen, wenn es sich um Bargeschäfte des täglichen Lebens handelt. Hier soll es keinen Unterschied machen, ob der Dritte gegenüber dem Stpfl. auf eine Bargeldschenkung verzichtet und gleich für Rechnung des Stpfl. an dessen Gläubiger zahlt oder ob er dem Gläubiger vorenthält, dass er im Namen des Stpfl. handelt. Bei Dauerschuldverhältnissen (etwa Mietvertrag, Pachtvertrag, Darlehensvertrag) kommt ein Abzug dagegen nicht in Betracht. Begründung: In diesem Fall leistet der Dritte auf eigene Rechnung und wendet dem Stpfl. nur ein unentgeltliches (und ungesichertes) Nutzungtrecht zu. Nach Auffassung des IX. Senats des BFH kann der Stpfl. WK (im Streitfall: Erhaltungsaufwendungen) auch dann abziehen, wenn ein Dritter im eigenen Namen den zugrunde liegenden Vertrag schließt und die Vergütung vereinbart, sofern der Dritte dem Stpfl. den Betrag zuwendet („Zuwendungsgedanke“). Es kommt hiernach also nicht darauf an, dass es sich um „Bargeschäfte des täglichen Lebens“ handelt (BFH v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623; best. durch BFH v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572; wie der BFH zB auch FG Ba.-Württ. v. 6.3.2007 – 4 K 280/06, EFG 2007, 832, rkr., mit zust. Anm. ADAMEK, EFG

2007, 834; SÖFFING, DStZ 2007, 147). Zuwendungsgegenstand muss danach aber wie beim abgekürzten Zahlungsweg ein Geldbetrag sein (vgl. auch SCHNORR, StuW 2003, 222 [236]), wie dies bei den Werkverträgen der Fall ist, denn nach § 631 Abs. 1 BGB ist der Besteller zur Entrichtung der vereinbarten Vergütung verpflichtet. Bei Dauerschuldverhältnissen und bei Kreditverbindlichkeiten kommt aber eine Berücksichtigung der Zahlung unter dem Gesichtspunkt der Abkürzung des Vertragswegs ebenso nicht in Betracht (s. aber unten zum „Rechtsanspruch auf Ersatz“ BFH v. 25.6.2008 – X R 36/05, BFH/NV 2008, 2093).

- ▷ *Schrifttum:* Teilweise wird wegen der (wirtschaftlichen) Vergleichbarkeit eine uneingeschränkte Übertragung der für den „abgekürzten Zahlungsweg“ geltenden Grundsätze vertreten (ua. LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 71; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 56, 56a; TRZASKALIK in KSM, § 21 Rn. B 437; SÖFFING, BB 2000, 381 [382]; RÖSSLER, DStZ 1996, 769; HEUERMANN, HFR 2008, 434; HEUERMANN, DStR 1996, 1518; wohl auch FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 299, der maßgebend auf ein Zuwendungsverhältnis zwischen dem Stpfl. und dem Dritten abstellt). Teilweise wird eine Unterscheidung zwischen Bargeschäften des täglichen Lebens (zur Auslegung des Begriffs in Anlehnung an § 105a BGB s. STARK in LBP, § 9 Rn. 28) und Dauerschuldverhältnissen befürwortet (ua. WASSERMAYER, DB 1999, 2486; GRÖPL, DStZ 2001, 67; wohl auch BRANDIS, StuW 1990, 57 [64], mit Blick auf die bei Dauerschuldverhältnissen fehlende Dispositionsfreiheit beim Begünstigten; STARK in LBP, § 9 Rn. 28). Teilweise wird jedoch eine Abziehbarkeit der Drittaufwendungen in Fällen des abgekürzten Vertragswegs wegen Verstoßes gegen die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit gänzlich abgelehnt (vgl. SEITZ, FR 2006, 201 [207ff.]; LI, StB 2007, 377; WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1999, 1642; WOLFF-DIEPENBROCK, DStZ 1999, 717; FISCHER, NWB F. 3, 10925 [10933]; wohl auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 226: keine an sich zur Verwirklichung des Nettoprinzips gebotene strikte Gleichbehandlung von „abgekürztem Zahlungs- und Vertragsweg“ wegen der Unverträglichkeit der StAbzugstatbestände mit anderen Steuernormen).
- ▷ *Stellungnahme:* Es spricht zwar mit Blick auf die gleichmäßige Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips im ersten Zugriff vieles für eine stl. Gleichbehandlung der Fallgruppen „abgekürzter Zahlungsweg“ und „abgekürzter Vertragsweg“. Danach dürfte es keinen Unterschied machen, ob der Dritte dem Stpfl. Geld schenkt, ob er Vertragsschulden des Stpfl. begleicht (abgekürzter Zahlungsweg) oder ob er einen Vertrag zugunsten des Dritten abschließt (abgekürzter Vertragsweg). Jedoch erscheint es uns sachgerecht, die Erweiterungen des Kostentragungsgrundsatzes nicht auf die Fälle des abgekürzten Vertragswegs auszudehnen. In diesen Fällen begründet der Dritte im Unterschied zum abgekürzten Zahlungsweg eine eigene Verpflichtung und erfüllt diese dann auch. Er wendet hier dem Stpfl. unmittelbar weder ein WG noch dessen AK, sondern allenfalls Nutzungsmöglichkeiten (zB im Fall der auf eigener Verpflichtung beruhenden Mietzahlung des Vaters für den nutzenden Sohn) zu. Diese Fallgruppe ist uE unter Kostentragungsgesichtspunkten weiter entfernt von Eigenaufwendungen des Stpfl., so dass eine unterschiedliche Behandlung sachlich gerechtfertigt ist. Die Beurteilung, ob ein Zuwendungsverhältnis besteht bzw. ob der Dritte mit Bereicherungsabsicht gehandelt hat (vgl. hierzu FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 299a), unterliegt zudem erheblichen Unsicherheiten. Die praktische Handhabbarkeit spricht

daher neben der von HEY in TIPKE/LANG (Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 226 f.) angesprochenen Kompatibilität mit anderen Steuernormen (zB bei der unentgeltlichen Überlassung von WG; hier lehnt der BFH die Einlagefähigkeit von Nutzungen ab, s. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) eher für eine klare Regelung auf der Grundlage eines restriktiv ausgelegten Kostentragungsprinzips. Der Zuwendungsgedanke hat sich uE daher in dieser Fallgruppe zu Recht in der Rspr. des Großen Senats des BFH nicht durchgesetzt. Einer Sonderregelung für Bargeschäfte des täglichen Lebens (die auch für normale Stpfl. – so die Kritik von LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 71 – schwer verständlich sein dürfte) bedarf es uE ebenfalls nicht. Hier ist es hinnehmbar, den Abzug von Aufwendungen auf Fälle der Kostenerstattung durch den Stpfl. und der unentgeltlichen Zuwendung des durch den Dritten angeschafften WG (zB Dritter erwirbt Fachbuch und schenkt es anschließend dem Stpfl., der es im steuerrelevanten Bereich nutzt; hier Abzug über die AfA des eingelegten WG; s. BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922) zu beschränken.

Die vorstehenden Grundsätze gelten auch bei unentgeltlicher Überlassung von Dienstleistungen durch Dritte. Stellt zB der Vater als ArBG seinem Sohn Arbeitskräfte unentgeltlich für die Renovierung dessen vermieteten Mehrfamilienhauses zur Verfügung, kann der Sohn den anteiligen Lohn nicht als WK geltend machen. Alles andere würde überdies – worauf LANG in TIPKE/LANG (Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 225) zu Recht hinweist – zu Istrrechl. Frictionen führen.

Gleiches gilt, wenn der Dritte dem Stpfl. seine eigene Arbeitskraft zuwendet (s. LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 73).

► „*Rechtsanspruch auf Ersatz*“: Aufwendungen eines Dritten auf eine von ihm im eigenen Namen, aber im wirtschaftlichen Interesse des Stpfl. eingegangene Verbindlichkeit sind nach der Rspr. des BFH auch dann bei der Einkünfteermittlung des Stpfl. abziehbar, wenn der Dritte die Verbindlichkeit im Innenverhältnis für Rechnung des Stpfl. eingegangen ist, dh. wenn diesen die wirtschaftlichen Folgen des Rechtsgeschäfts treffen sollen (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 22/92, BStBl. II 2001, 385, unter Hinweis auf WOLFF-DIEPENBROCK, FS Döllerer, 1988, 757). Dies sei zB bei der Inanspruchnahme eines Dritten aus einer im wirtschaftlichen Interesse des Stpfl. eingegangenen Bürgschaft der Fall, wenn der Dritte gegen den Stpfl. einen Rechtsanspruch auf Ersatz seiner Aufwendungen hat. Der BFH begründet diese Ausnahme damit, dass die Verpflichtung zum Aufwendungsersatz die Leistungsfähigkeit des Stpfl. mindere. Nach Auffassung des X. Senats des BFH liegt eigener Aufwand ebenfalls vor, wenn der den Aufwand im Außenverhältnis tragende Dritte gegen den Stpfl. einen Rechtsanspruch auf Ersatz der Aufwendungen hat, da in diesem Fall die vom Dritten im Außenverhältnis begründete Verbindlichkeit für Rechnung des Stpfl. eingegangen worden ist (so BFH v. 25.6.2008 – X R 36/05, BFH/NV 2008, 2093, betr. Kreditverbindlichkeiten: Eigener Aufwand bei Verpflichtung zur Freistellung von Zinsaufwendungen im Innenverhältnis).

► *Stellungnahme*: Dieser Rspr. ist uE mit der Einschränkung zuzustimmen, dass unter Berücksichtigung des Kostentragungsprinzips ein Abzug der Drittaufwendungen erst mit der tatsächlichen Kostenerstattung durch den Stpfl. in Betracht kommt, und nicht schon im Zeitpunkt der Herausgabe durch den Dritten (aA STARK in LBP, § 9 Rn. 29). Erst zu diesem Zeitpunkt tritt beim Stpfl. eine die Leistungsfähigkeit mindernde Vermögenseinbuße ein. Alles andere wäre in den Fällen problematisch, in denen der Dritte später auf die Er-

stattung verzichtet oder der StpfL wegen eingetretener Zahlungsunfähigkeit tatsächlich nicht zahlt. Rein hypothetische Rechtsansprüche zwischen den Ehegatten reichen danach keinesfalls aus.

Besonderheiten bei Ehegatten: In der stL. Praxis sind häufig Ehegatten von der Drittaufwandsproblematik betroffen. Die praxisrelevanten Fallkonstellationen betreffen im Wesentlichen die Kosten für die Nutzung eines Arbeitszimmers (vgl. BFH v. 23.9.2009 – IV R 21/08, BStBl. II 2010, 337, betr. Zuordnung der Aufwendungen für ein von Ehegatten betrieblich genutztes häusliches Arbeitszimmer) und die stL. Abziehbarkeit von Finanzierungskosten (vgl. BFH v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299, betr. Zurechnung von Zins- und Tilgungsleistungen des leistenden Nichteigentümer-Ehegatten bei gesamtschuldnerischem Darlehen zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes; v. 21.10.2010 – IX B 61/10, BFH/NV 2011, 40, betr. aus einem Darlehen des Nichteigentümer-Ehegatten herrührende Schuldzinsen als WK bei den Einkünften aus VuV beim Eigentümer-Ehegatten; s. BODE, FR 2009, 435).

Zusammenfassungen bei HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 227; vgl. zu den fünf Arbeitszimmerbeschlüssen des Großen Senats des BFH v. 30.1.1995 (GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281); v. 23.8.1999 (GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778); v. 23.8.1999 (GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782); v. 23.8.1999 (GrS 3/97, BStBl. II 1999, 787); v. 23.8.1999 (GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774) ausf. § 4 Anm. 1503 ff.; Übersicht auch bei STARK in LBP, § 9 Rn. 30 und CREZELIUS in KIRCHHOF XI, § 4 Rn. 174 ff.; vgl. auch die sehr detaillierte Darst. nahezu aller denkbaren Konstellationen bei SÖFFING, BB 2000, 381.

Zur stL. Abziehbarkeit von Schuldzinsen bei der Finanzierung von Immobilien, die dem Einkunftsziel-Ehegatten allein gehören, bzw. Immobilien im Miteigentum der Ehegatten s. Anm. 382 und LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 71; vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 300.

► *Übertragung der Rechtsprechungsgrundsätze auf Nicht-Ehegatten:* Umstritten ist, ob die für Ehegatten entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze auch bei anderen nahe stehenden Personen (zB Eltern/Kinder, Geschwister oder Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft) Anwendung finden (bejahend SÖFFING, BB 2000, 381 [392]; GRÖPL, DStZ 2001, 65; aA wohl HUTTER, KFR F. 3 EStG § 9, 7/99, 415; STARK in LBP, § 9 Rn. 30, die auf die nur bei Ehegatten anwendbare zivilrechtl. Rechtsfigur der „ehebedingten Zuwendung“ als Begr. für den ausnahmsweise zulässigen Abzug von Drittaufwendungen bei Ehegatten abstellen). Gegen eine Übertragung der für Ehegatten entwickelten Rechtsgrundsätze auf Nicht-Ehegatten spricht uE, dass die Rspr. die günstige Anwendung des Kostentragungsprinzips erst durch das Ehrerecht begründet (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 227). Nach Auffassung des Großen Senats des BFH v. 23.8.1999 (GrS 2/97, BStBl. II 1999, 778 [780 f.]) ist charakteristisch für eine Zuwendung, die ein Ehegatte ohne besondere Vereinbarung dem anderen Ehegatten macht, bereits zivilrechtl. dass sie ein Beitrag zur Verwirklichung der ehelichen Lebensgemeinschaft (§ 1353 Abs. 1 BGB; BGH v. 27.11.1991 – IV ZR 164/90, BGHZ 116, 167 [170]), also eines gemeinsamen Ziels, ist. Dieses Ziel werde ua. durch die jeweilige berufliche Tätigkeit der Ehegatten verwirklicht. Auf dieser Grundlage scheint es geboten, die Ausnahmeregelungen auf Ehegatten zu beschränken.

2. Übernahme von Aufwendungen für einen Dritten

44

Im Umkehrschluss aus den og. Grundsätzen ergibt sich für den im Drittinteresse handelnden Träger der Aufwendungen ein Abzugsverbot; bei ihm liegt eine

im Grundsatz estl. unbeachtliche Einkommensverwendung vor (ggf. §§ 10, 33). Bei nicht zur Verkürzung des Zahlungswegs geleisteten Beträgen sind beim Träger der Aufwendung die allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 zu prüfen, falls bei ihm überhaupt ein Erwerbszusammenhang in Erwägung gezogen werden kann.

Erbringt allerdings der Kosten tragende Stpfl. eine eigene Erwerbsleistung und kommt ein wirtschaftlicher Zusammenhang der Aufwendungen sowohl zur eigenen als auch zur Leistung des Dritten in Betracht, sind Wertungsüberlegungen im Einzelfall anzustellen (zB bei nicht klar geregelter Aufwendungsverteilung zwischen entgeltlichem Nießbraucher und Eigentümer; vgl. auch RUPPE, DStJG 10 [1987], 45 [73 f.]). Ein „konstruiert erscheinender“ wirtschaftlicher Zusammenhang mit zukünftigen Einnahmen dürfte allerdings im Regelfall nicht zum WKAAbzug beim Träger der Aufwendungen führen.

45–46 Einstweilen frei.

47

III. Besonderheiten bei der AfA-Zurechnung

Neben der Verwirklichung des Tatbestands der entsprechenden Überschusseinkunftsart durch abnutzende Verwendung des WG setzt die persönliche Zurechnung von AfA gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. voraus, dass der Stpfl. die AHK des WG ursprünglich getragen hat (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXXI, § 7 Rn. 57) oder ihm diese Aufwendungen als unentgeltlicher Rechtsnachfolger gesetzlich zuzurechnen sind (zB gem. § 11d EStDV; zum Fallbereich der Rechtsnachfolge eingehend RUPPE, DStJG 10 [1987], 45 [74–77]). Die Abzugsberechtigung für die AfA erfordert somit weder zivilrechtl. noch wirtschaftliches Eigentum am zu Erwerbszwecken eingesetzten WG; dessen ungeachtet dürfte aber zumindest die Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer der Regelfall sein.

Zu den Besonderheiten hinsichtlich der Vereinbarungen über die AfA-Berechtigung s. § 7 Anm. 41; zur Bedeutung des Eigentums bzw. Miteigentums s. § 7 Anm. 42 ff.; zur AfA-Berechtigung bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung s. § 7 Anm. 50 ff.; bei Miete und Pacht s. § 7 Anm. 57; bei Nießbrauch s. § 7 Anm. 60 ff.

48–49 Einstweilen frei.

50

IV. Besonderheiten bei Gesellschaften und Gemeinschaften

Personenmehrheit als Subjekt der Einkunftszielung und -ermittlung: Die von Personenmehrheiten in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit im Bereich der Überschusseinkunftsarten (KG, GbR, Erbengemeinschaft oder Bruchteilsgemeinschaft) erzielten Einkünfte sind auf Ebene der Gesellschaft oder Gemeinschaft durch Gegenüberstellung der Einnahmen und WK zu ermitteln (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322; v. 27.7.2004 – IX R 20/03, BStBl. II 2005, 33; v. 9.3.2011 – IX R 50/10, BStBl. II 2011, 704 zur Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht auf Gesellschaftsebene).

Entscheidend für den WKAAbzug ist immer der Abfluss bei der Personenmehrheit (vgl. BFH v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322). Zahlungen eines Gesellschafters/Gemeinschafter an die Personenmehrheit zur Begleichung

einer einem Dritten gegenüber bestehenden Schuld führen daher erst im Zeitpunkt des Abflusses bei dieser zu WK. Bis dahin handelt es sich lediglich um einen vermögensumschichtenden Vorgang (vgl. auch STARK in LBP, § 9 Rn. 133).

Für die Zurechnung von WK bei der Personenmehrheit kommt es nicht darauf an, ob die Zahlungen vom Bankkonto der Personenmehrheit oder von einzelnen Beteiligten getätigt werden. Aufwendungen, die von einem Gesellschafter oder Gemeinschafter (im Interesse und für Rechnung der Gesellschaft/Gemeinschaft) allein getragen werden, sind für diesen daher keine SonderWK (dazu s.u.), sondern vielmehr WK der Gesellschaft/Gemeinschaft (BFH v. 19.9.2012 – IX B 65/12, nv., juris). Es ist dann von einem Fall des abgekürzten Zahlungswegs auszugehen (so auch STARK in LBP, § 9 Rn. 132). Dies gilt jedoch nicht, wenn weder eine Zuwendung an die Mitgesellschafter/-gemeinschafter beabsichtigt ist noch gegen diese ein durchsetzbarer Anspruch besteht. Auf die Kenntnis der fehlenden Durchsetzbarkeit des Ausgleichsanspruchs kommt es dabei nicht an (BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/01, BStBl. II 2005, 454; v. 23.11.2004 – IX R 12/04, BFH/NV 2005, 851).

Die Zurechnung der AfA als WK erfolgt auf der Ebene der Personenmehrheit, wenn diese das Gebäude errichtet hat und zu Erwerbszwecken nutzt (vgl. BFH v. 7.8.2001 – IX B 6/01, BFH/NV 2001, 1401).

Verteilung der Einkünfte auf die Gesellschafter: Das Ergebnis wird auf die einzelnen Mitglieder grds. entsprechend dem Beteiligungsverhältnis aufgeteilt (s. § 21 Anm. 22; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 179; von BECKERATH in KIRCHHOF XI, § 9 Rn. 12; KULOSA in SCHMIDT XXXI, § 21 Rn. 34; zur AfA-Berechtigung bei Miteigentümern vgl. § 7 Anm. 43 f.). Die Einkünfteverteilung erfolgt bei fehlender vertraglicher Vereinbarung entsprechend den bürgerlich-rechtl. Miteigentumsanteilen (§§ 743, 748 BGB) oder bei Gesamthandsgemeinschaften nach Köpfen (s. § 722 BGB). Soweit eine Tätigkeit im Bereich der Vermögensverwaltung ausgeübt wird, hat die anteilmäßige Zurechnung der Gesellschafter auf den jeweiligen Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen und Abflusses der WK zu erfolgen (BFH v. 19.8.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212; von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 49a). Aus diesem Grund können einem Gesellschafter bei entgeltlichem Eintritt in eine Gesellschaft WK nicht zugerechnet werden, die vor seinem Eintritt entstanden sind (vgl. von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 49a). Nur die Altgesellschafter erfüllen insoweit in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit den Einkunftszielungstatbestand. Eine schuldrechtl. Rückbeziehung des WKAbflusses auf den Neugesellschafter ist mit stl. Wirkung nicht möglich (Rückwirkungsverbot).

► **Zulässigkeit abweichender Vereinbarungen:** Die einzelnen Gesellschafter bzw. Gemeinschafter können allerdings grds. mit stl. Wirkung eine vom Beteiligungsverhältnis abweichenden Zurechnungsvereinbarung (hinsichtlich der laufenden Aufwendungen ohne AfA – hier idR Verteilung nach Eigentumsverhältnissen, s. BFH v. 27.6.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674) treffen (vgl. THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 179; von BECKERATH in KIRCHHOF XI, § 9 Rn. 12; KULOSA in SCHMIDT XXXI, § 21 Rn. 34). Von der Beteiligungsquote abweichende, gesellschafts- oder schuldrechtl. im Vorhinein vereinbarte und durchgeführte Verteilungsabreden zwischen den Anteilseignern werden mit stl. Wirkung nur anerkannt, wenn sie ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und sich damit nicht als Einkommensverwendung (§ 12 Nr. 2) darstellen (stRspr., etwa BFH v. 23.7.2004 – IX B 61/04, BFH/NV 2005, 41). Denkbar sind in diesem Zusammenhang anderweitige Zurechnungen, die sich zB an den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen oder der Kostentragung orientieren (vgl. hierzu KULOSA in

SCHMIDT XXXI. § 21 Rn. 34 mwN auf die Rspr.; zur überquotalen Aufwandstragung durch Miteigentümer s. BFH v. 20.1.2009 – IX R 18/07 BFH/NV 2009, 1247).

Wird eine abweichende Zurechnungsvereinbarung zwischen nahen Angehörigen getroffen, kann diese stl. nur anerkannt werden, wenn sie der Überprüfung anhand der Grundsätze für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, insbes. dem Fremdvergleich, standhält (BFH v. 31.3.1992 – IX R 245/87, BStBl. II 1992, 890; v. 16.12.2008 – VIII R 83/05, BFH/NV 2009, 1118; s. aber auch BFH v. 8.9.1992 – IX R 335/87, BStBl. II 1993, 281, wonach einer Zurechnungsvereinbarung im Gesellschaftsvertrag die stl. Anerkennung idR nicht mit dem Hinweis versagt werden kann, sie sei nur durch die familiären Bindungen der Gesellschafter begründet und halte einem Fremdvergleich nicht Stand). Zu BA-Abzug bei Angehörigen s. § 4 Anm. 850 ff.

Sonderwerbungskosten eines Gesellschafters sind die mit einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden PersGes. im wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang stehenden persönlichen Aufwendungen (einschl. AfA), welche in seinem eigenen originären Interesse stehen und keinen Eingang in die Überschussrechnung auf der Gesellschaftsebene gefunden haben (zB persönliche Finanzierungskosten der Gesellschaftereinlage, von dem Beteiligten zu tragende Fahrtkosten); es darf sich dabei nicht um aktivierungspflichtige AHK eines erwerbsgenutzten WG handeln (so auch STARK in LBP, § 9 Rn. 134). Sie sind dem beteiligten Gesellschafter außerhalb der gemeinschaftlichen Überschussrechnung zuzurechnen (FG München v. 5.8.1998 – 1 K 3099/96, EFG 1998, 1574, rkr.; s. aber BFH v. 25.2.2009 – IX R 52/07, BFH/NV 2009, 1255, betr. Schuldzinsenabzug nach Teilveräußerung einer Immobilie). Wendet ein Gesellschafter etwas auf, was nicht im Zusammenhang mit der gemeinschaftlichen Einkünftesteuerzielung, wohl aber mit der von ihm zB nach Auflösung der Gemeinschaft allein fortgesetzten Vermietung steht, so kann dieser Aufwand nicht im Rahmen der Gemeinschaft, sondern nur bei ihm selbst zu berücksichtigen sein (vgl. BFH v. 17.12.2008 – IX R 25/08, BFH/NV 2009, 748). In solchen Fällen ist abzugegrenzen, ob es sich um (nachträgliche) SonderWK im Rahmen der Gemeinschaft oder (vorab veranlasste) WK für eine zukünftige Einkunftszielung in einer Person handelt (so auch KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 21 Rn. 34). Zu Sonder-BA s. § 4 Anm. 837.

Verfahrensrecht: Die auf der Gesellschaftsebene durchzuführende Einkunftsvermittlung und die anschließende Verteilung des Überschusses auf die Gesellschafter erfolgt verfahrensrechtl. bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder § 180 Abs. 2 AO. Gleiches gilt für die Zurechnung der SonderWK. Verfahrenstechnisch kann der Stpf. die aufgewendeten SonderWK daher grds. nur im Rahmen des die Einkünftevermittlung der Personenmehrheit betreffenden Feststellungsverfahrens geltend machen (BFH v. 23.4.1991 – IX R 303/87, BFH/NV 1991, 653; v. 15.1.2002 – IX R 21/98, BStBl. II 2002, 309; vgl. auch BFH v. 23.8.2011 – IX R 8/11, BFH/NV 2012, 2, zur Nachholung der Feststellung von SonderWK). Dieser Grundsatz gilt auch, wenn nur einer der Beteiligten tatsächlich Aufwendungen gemacht hat (vgl. BFH v. 23.4.1991 – IX R 303/97, BFH/NV 1991, 653; v. 15.1.2002 – IX R 21/98, BStBl. II 2002, 309). Ausnahmsweise können sie bei den Veranlagungen der Beteiligten berücksichtigt werden, wenn sie vom FA in einem Teilstellungsbescheid nicht erfasst sind (BFH v. 1.12.1993 – IX R 134/92, BFH/NV 1994, 547). Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die persönliche EStVeranlagung der Gesellschafter (s. § 182 AO).

Verlustverrechnungsbeschränkungen bei WKÜberschüssen wegen sinn-gemäßer Anwendung des § 15a bei den Einkünften aus VuV gem. § 21 Abs. 1 Satz 2 sowie bei typischer stiller Beteiligung im Kapitalvermögensbereich (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2) sind zu beachten.

Einstweilen frei.

51–52

G. Verfahrensfragen

I. Berücksichtigung von Werbungskosten im Veranlagungs-, Vorauszahlungs- und Lohnsteuerverfahren 53

Einkommensteuerveranlagung und Antragsveranlagung: Der Abzug der WK erfolgt für die einzelne natürliche Person im Veranlagungsverfahren bei der Ermittlung der entsprechenden Überschusseinkünfte (§§ 25–26b, § 46), bei der Antragsveranlagung (§ 46, früher LStJA) beschr. auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (ggf. WKAbzug bei der Ermittlung der Summe der estpfl. Einkünfte iSd. § 46 Abs. 2 Nr. 1). Bei KStPflicht mit Überschusseinkünften (s. Anm. 14) erfolgt der WKAbzug im Rahmen der KStVeranlagung (§ 31 KStG). Für Überschusseinkünfte erwirtschaftende Personenmehrheiten ist eine einheitliche und gesonderte Feststellung durchzuführen (§ 180 AO; s. eingehend Anm. 50); der darauf basierende Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die persönliche EStVeranlagung des Gesellschafters (s. § 171 Abs. 10, § 182 AO).

Die WK müssen vom Stpfl. „geltend“ gemacht werden, sofern die von Amts wegen anzusetzenden WKPauschbeträge gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 und 3 überschritten werden sollen. Im Rahmen der allg. geltenden Nachweiserfordernisse und Beweislastregeln (s. Anm. 54, 55) besteht auf die Berücksichtigung von WK ein Rechtsanspruch, der ggf. im außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren durchzusetzen ist. Zur Frage der Nachholung von WK s. Anm. 57.

Einkommensteuer-Vorauszahlungen können vom FA durch Erhöhung oder Ermäßigung der bislang festgesetzten VorausZ (zu evtl. Wertgrenzen s. § 37 Abs. 5) an diejenige ESt angepasst werden, die sich für den VZ voraussichtlich ergeben wird (§ 37 Abs. 3 Satz 3). Für den Anpassungszeitraum anfallende und zu erwartende WK können dabei vom Stpfl. ohne betragsmäßige Grenzen geltend gemacht werden, uU mittels einer in die Zukunft gerichteten Glaubhaftmachung; dies gilt für WK im Rahmen der Ermittlung negativer Einkünfte aus VuV allerdings nur eingeschränkt (s. § 37 Abs. 3 Sätze 8–11).

Lohnsteuer-Abzugsverfahren: In die LStTabellen für die StKlassen I–V ist der WKPauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 für ArbN gesetzlich eingearbeitet (s. § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 1; zu Einzelheiten s. § 9a Anm. 30). Eine darüber hinausgehende Berücksichtigung von WK durch einen Freibetrag ist aus verfahrensökonomischen Gründen nur für bestimmte Fälle zulässig:

► *§ 39a Abs. 1 Nr. 1 betreffend Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit:* Für nachgewiesene, den Pauschbetrag des § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a überschreitende WK ist die aufwendungsbezogene Eintragungsgrenze von 600 € gem. § 39a Abs. 2 Satz 4 zu beachten; für zusammenveranlagte Ehepaare s. § 39a Abs. 3. Eine entsprechende Regelung zur Durchführung des LStAbzugs für beschr. stpfl. ArbN enthielt bis VZ 2011 § 39d Abs. 2 Nr. 1; § 39d wurde jedoch durch

das BeitrRLUmsG aufgehoben, da die Sonderregelungen im Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale (§ 39) teilweise entbehrlich sind. Soweit die Regelungen inhaltlich noch erforderlich sind, wurden sie in § 39 Abs. 2, 3 und in § 39a Abs. 4 übernommen.

► *§ 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b betreffend negative Summe der Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3, 5–7:* Soweit die Beträge bei der Festsetzung der EStVorauszahlungen nach § 37 Abs. 3 zu berücksichtigen sind, ermittelt das FA nach § 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b als Freibeträge auch die negative Summe der Einkünfte ua. iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 und 7 und der negativen Einkünfte iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5.

Bei Pauschalierung der Lohnsteuer gem. §§ 40–40b und bei der Kapitalertragsteuer kommt eine Berücksichtigung von WK systembedingt nicht in Betracht (s. Anm. 16; BFH v. 21.7.1989 – VI R 157/87, BStBl. II 1989, 1032, zu WK im LStPauschalierungsverfahren). Übernimmt der ArbG für den ArbN die pauschale LSt, kann der ArbN die mit diesen Einkünften im Zusammenhang stehenden WK nicht bei sich geltend machen (FG Hamb. v. 20.5.1981 – II 181/79, EFG 1981, 621, rkr.; so auch VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 78, A 272d).

II. Nachweiserfordernisse und Feststellungslast für Werbungskosten

54 1. Nachweiserfordernisse

Nachweisverpflichtung des Steuerpflichtigen für Werbungskosten: Die im Rahmen einer Überschusseinkunftsart dargelegten und geltend gemachten WK (zur Zurechnungsfrage s. Anm. 40) sind vom Stpfl. auf Verlangen der FinVerw. (zum Amtsermittlungsprinzip s. § 88 AO), uU auch des FG als Tatsacheninstanz (s. § 76 FGO; dazu instruktiv BFH v. 3.8.1984 – VI R 147/81, BB 1986, 1497) sowohl hinsichtlich ihres Entstehungsgrunds als auch hinsichtlich ihrer Höhe nachzuweisen, zumindest – ggf. im Wege der Schätzung gem. § 162 AO – glaubhaft zu machen; Entsprechendes gilt für die zeitliche Berücksichtigung von WK gem. § 11 Abs. 2. Dieser allgemeine verfahrensrechtliche Grundsatz lässt sich aus § 9a Satz 1 Halbs. 1 entnehmen. Trotz des an sich eindeutigen Wortlauts („..., wenn nicht höhere WK nachgewiesen werden“) lässt die Rspr. (ua. BFH v. 1.3. 2002 – VI R 141/00, BFH/NV 2002, 787) und die hM (ua. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 262; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 86; STARK in LBP, § 9 Rn. 141; s. hierzu § 9a Anm. 17) – im Wege der teleologischen Reduktion (THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 86) – zu Gunsten des Stpfl. die Glaubhaftmachung genügen. In diesem Zusammenhang bedeutet Glaubhaftmachung, dass aufgrund des bezeichneten Beweismittels (dazu s.u.) ein nicht nur geringes Maß an Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit der Tatsachenbehauptung besteht (BFH v. 8.11.1979 – IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147; FG Hamb. v. 16.8.2006 – 1 K 45/06, nv., rkr., betr. Anforderungen an den Nachweis von geltend gemachten WK).

Mit nicht überprüfbaren bzw. nicht nachvollziehbaren bloßen Behauptungen des Stpfl. zur Veranlassung von Aufwendungen kann sich die FinVerw. auch im Interesse der Besteuerungsgerechtigkeit nicht zufrieden geben; dies gebietet darüber hinaus eine richtig verstandene Missbrauchsabwehr (s. etwa § 160 AO betr. fehlende Empfängerbenennung). So fordert zB die Rspr. bei str. Abzug von Kosten für ein Fachbuch, dass der Stpfl. neben dem Titel, dem Preis und dem Kauftag auch die konkrete Verwendung für die Einkünftezielung nach-

zuweisen bzw. glaubhaft zu machen hat (BFH v. 22.12.2000 – IV B 4/00, BFH/NV 2001, 774). Gelingt dem Stpfl. der im Einzelfall gebotene Nachweis nicht und verbleiben Zweifel an der Richtigkeit seines Tatsachenvortrags, so kann der von ihm begehrte WKAbzug nicht erfolgen (vgl. zB BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038; zur Beweislast s. Anm. 55).

In der Besteuerungspraxis liegen zahlreiche Anwendungsschwierigkeiten des § 9 im Beweisbereich (zB betr. Arbeitsmittel iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6), der daher für die vielfältigen Abgrenzungsfragen eine große Rolle spielt. Das den rein materiell-rechtl. Tatbestandsmerkmalen des § 9 nachgeordnete Beweisproblem ist uE der steuersystematisch geeignete Verankerungspunkt für die objektiven Kriterien des Veranlassungsprinzips (str.; s. zum Nachweisproblem bei vorab veranlassten Erwerbsaufwendungen: KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 99 ff.).

Zeitlich gesehen kann der Stpfl. seiner Nachweisverpflichtung bei Anfechtung des StBescheids als Ergänzung zum Tatsachenvortrag spätestens bis zur letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG nachkommen (vgl. BFH v. 28.2.1980 – V R 118/76, BStBl. II 1980, 415, betr. ustl. Ausfuhrnachweis; uU finanzgerichtliche Kostentragung gem. § 137 Satz 2 FGO auch bei Obsiegen des Stpfl.); eine erstmalige Geltendmachung von WK vor dem BFH als Revisionsinstanz führt dagegen nicht zum Erfolg. Der Beweiswert von gegenüber der Tatbestandsverwirklichung nachträglich erstellten Unterlagen und Bescheinigungen (zB Strichlisten wegen beruflichen Telefonkostenanteils) kann allerdings im Einzelfall zweifelhaft sein (vgl. auch BFH v. 13.2.1987 – III R 208/81, BStBl. II 1987, 427, betr. außergewöhnliche Belastungen gem. § 33). Für bestandskräftige Verwaltungsakte gilt der Berichtigungsrahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Im Übrigen ist die Aufforderung der FinVerw. zur Vorlage von Beweismitteln kein selbstständig anfechtbarer Verwaltungsakt, sondern lediglich Vorbereitungshandlung zum Erl. eines StBescheids (s. FG Ba.-Württ. v. 27.8.1987 – III K 50/84, EFG 1988, 101, rkr.).

Zum gesetzlich gebotenen Nachweis der Körperbehinderung s. Abs. 2 Satz 4 (s. Anm. 643).

Einschränkungen der Nachweisverpflichtung gelten für verschiedene Fallgruppen:

► **Steuergesetzliche Werbungskostenpauschalen:** Teilweise entfällt das Nachweisgebot völlig (§ 9a Satz 1 Nr. 1 und 3 enthalten unwiderlegbare gesetzliche WKVermutungen in Form von Mindestbeträgen; s. zum Gesetzeszweck § 9a Anm. 5), teilweise ist es auf die Darlegung des Entstehungsgrunds von WK beschr. (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2, Nr. 5 Satz 5 betr. nicht überschreitbare Höchstbeträge für Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte).

► **Verwaltungspauschalen für Werbungskosten:** Es handelt sich um auf dem Schätzungswege (§ 162 AO) ermittelte, nachweisfreie Höchstgrenzen, die durch die FinVerw. nur bei einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung unterschritten werden dürfen (BFH v. 22.4.2004 – VI B 13/04, DStRE 2004, 932). Dadurch werden sowohl der Stpfl. als auch die FinVerw. der Verpflichtung zum Einzelnachweis – zumindest in Teillbereichen – enthoben (zu weiteren Einzelheiten s. § 9a Anm. 8).

► **Verwaltungsmäßige (einzelfallbezogene) Nichtbeanstandungsgrenzen für Werbungskosten:** Sofern WK vom Stpfl. im Rahmen der örtlichen Erfahrungswerte angesetzt werden, verzichtet die FinVerw. auch außerhalb der ausdrückl. anerkannten Pauschalen aus Zweckmäßigkeitss- und Vereinfachungsgesichtspunkten für verschie-

dene Fallgruppen auf belegmäßige Einzelnachweise und sieht stattdessen Nichtbeanstandungsgrenzen für die Geltendmachung von WK vor. Von ihrer Wirkung her ähneln diese Nichtbeanstandungsgrenzen einer Pauschalierung. Sie sind üblicherweise so ausgestaltet, dass im Anschluss an eine repräsentative Phase des WKNachweises bzw. der Glaubhaftmachung eine einzelfallbezogene Pauschalierung durch die FinVerw. akzeptiert wird, sofern davon ausgegangen werden kann, dass sich die Verhältnisse beim Stpf. nicht wesentlich geändert haben (vgl. von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 264 unter Hinweis auf FinMin. NRW v. 23.1.1979, FR 1979, 94; s. zB OFD Karlsruhe v. 11.2.2003, DStR 2003, 371, betr. Durchführung der ArbNVeranlagung 2002: 16 € für beruflich veranlasste Kontoführungsgebühren; 110 € Arbeitsmittel; bis zu 20 % des Rechnungsbetrags für Telefon- und Internetnutzung, höchstens 20 € oÄ, s. auch § 9a Anm. 8). Den innerdienstlichen Nichtbeanstandungsgrenzen kommt nicht die Qualität eines Pauschbetrags zu mit der Folge, dass auf deren Beachtung auch kein Rechtsanspruch besteht (so FG Hamb. v. 22.1.2003 – I 72/02, nv., rkr.; FG Brandenb. v. 25.2.1999 – 5 K 631/98 E, EFG 1999, 601, rkr.; FG Köln v. 26.7.1993 – 2 K 210/89, EFG 1994, 29, rkr.; zust. STARK in LBP, § 9 Rn. 151). Sie begründen keinen Vertrauenschutz dahingehend, dass sie den Stpf. von vornherein von der Belegsammlung und der Aufbewahrungsverpflichtung befreien (so FG Hamb. v. 22.1.2003 – I 72/02, nv., juris, rkr.). Den Nachweisanforderungen ist bei der Geltendmachung geringfügiger Aufwendungen nicht bereits dadurch Genüge getan, dass deren Entstehung dem Grunde nach glaubwürdig ist.

Beweisfragen, Typisierung und Mitwirkungsbereitschaft des Steuerpflichtigen: Durch den Rechtsanwender ist bei der von Amts wegen vorzunehmenden Sachverhaltsaufklärung, Beweiserhebung und Beweiswürdigung zu prüfen, ob der vom Stpf. im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten behauptete Erwerbsbezug von Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach erkennbar, nachvollziehbar oder wenigstens plausibel ist. Die gebotene Ermittlungsintensität und die verlangten Nachweise hängen stark von den Gesamtumständen des Einzelfalls ab (s. auch § 88 Abs. 1 Satz 3 AO), wobei vor allem die FinVerw. überzogene Anforderungen und materielle Typisierungen auch bei unüblichem Sachverhaltsvortrag vermeiden sollte (zur Unterscheidung gegenüber den im Grundsatz zulässigen formellen Typisierungen s. LANG, DStJG 9 [1986], 15 [82]; die gebotene Mitwirkungsbereitschaft des Stpf. steht dazu in direkter Wechselbeziehung (so zutr. BFH v. 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510, [514]; s. auch § 90 Abs. 1 Satz 3 AO). Aus verfahrensökonomischen Gründen dürfte für die Strenge der Nachweisanforderungen auch die Höhe der geltend gemachten WK eine Rolle spielen (s. aber BFH v. 22.12.2000 – IV B 4/00, BFH/NV 2001, 774, zur Nachweispflicht auch bei geringfügigen Kosten für Büromaterial). Bei verbleibender Ungewissheit am Sachverhaltsvortrag kann eine vorläufige StFestsetzung gem. § 165 AO von der FinVerw. in Erwägung gezogen werden (vgl. BFH v. 19.6.1997 – IV R 4/97, BFH/NV 1997, 758; v. 27.11.2008 – IV R 17/06, HFR 2009, 771: „nicht ermessenswidrig“; STARK in LBP, § 9 Rn. 149; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 99, 112 f., zum Anspruch des Stpf. auf eine vorläufige StFestsetzung).

► *Prozessueller Nachweis:* Zum einen kann der Nachweis entstandener WK in streng prozessualer Form durch die anerkannten Beweismittel iSd. § 92 AO und § 81 FGO erbracht werden (vgl. THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 84; zB Erteilung von Auskünften, Vorlage von Urkunden und Akten, Inaugenscheinnahme, Zeu-

gen, Sachverständige). Dabei besteht für den Stpfl. lediglich eine Beweismittel-Benennungspflicht (§ 90 Abs. 1 Satz 2 AO); die Beschaffung der Beweismittel durch den Stpfl. ist abgesehen von Auslandssachverhalten nicht erforderlich (dazu s.u.).

Da der WK-Begriff auch subjektive, im Willensbereich des Stpfl. liegende Tatbestandselemente beinhaltet (zB bei vorab veranlassten Aufwendungen und Fehlaufwendungen), kommen als Beweisarten neben dem Anscheinsbeweis vor allem auch der Indizienbeweis in Betracht (dazu allg. SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 21 Rn. 204 ff.). Auf die durch die subjektiven Erwägungen des Stpfl. notwendigerweise auftretenden Beweisschwierigkeiten muss der Rechtsanwender angemessen Rücksicht nehmen; überspannte Anforderungen im Indizienbereich sind zu vermeiden (so ausdrückl. BFH v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355, betr. Abschlussgebühren für Bausparverträge; uE handelt es sich um eine für Beweisfragen allg. geltende Aussage). Erhöhte Nachweisanforderungen durch die FinVerw. und entsprechende Mitwirkungspflichten auf Seiten der Beteiligten bestehen für WK bei Auslandsbeziehungen (s. § 90 Abs. 2 AO; vgl. RÄTKE in KLEIN, 11. Aufl. 2012, § 90 AO Rn. 7 ff. mwN zur Rspr., insbes. bei Einschaltung von Domizilgesellschaften; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 89; HEGER in BLÜMICH, § 33a Rn. 79, 260 f.).

► *Glaubhaftmachung, Schätzung und Typisierung:* Zum anderen besteht für den Stpfl. die Möglichkeit, die dargelegten WK durch substantiierten Sachvortrag glaubhaft und plausibel zu machen (vgl. ähnlich BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668, betr. Überschusserzielungsabsicht beim Mietkaufmodell). Andernfalls wäre eine ökonomische Bewältigung des stl. Massenverfahrens durch die FinVerw. nicht mehr möglich, da generelle Beweiserhebungen mit prozessualem Aufwand zu zeitintensiv wären (vgl. auch LANG, DStJG 9 [1986], 15 [79]). Im Übrigen erfolgt eine auch den Sachverhalt eingehend ermittelnde Ap. gem. § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO bei den Überschusseinkunftsarten in der Besteuerungspraxis nur selten (vgl. eingehender von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 283). Die Nachweisanforderungen steigen im finanzgerichtlichen Verfahren.

Hinsichtlich Umfang und Höhe von WK ist eine sachgerechte Schätzung gem. § 162 AO sowohl durch den Stpfl. als auch durch die FinVerw. zulässig.

Dazu BFH v. 25.10.1985 – VI R 15/81, BStBl. II 1986, 200 (206), betr. beruflichen Telefonkostenanteil; BFH v. 6.11.1986 – VI R 135/85, BStBl. II 1987, 188 (190 f.), betr. berufliche Umzugskosten; vgl. auch TIPKE, StuW 1979, 193 [206]: keine Schätzung bei der Grundqualifikation von Aufwendungen; eingehend zu den Schätzungsbefähigungen auch von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 265 ff. und A 284 ff.; zur sog. tatsächlichen Verständigung s.u.

So kann der Stpfl. kleine Aufwendungen schätzen, wenn deren Entstehung und deren Höhe nach der allgemeinen Lebenserfahrung in hohem Maße glaubhaft, die Aufwendungen im Einzelnen aber nicht oder nur sehr schwer nachweisbar sind (vgl. von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 265). Der WK-Abzug von geschätzten, insbes. kleineren Aufwendungen (zB Parkuhren, Trinkgeldern) setzt jedoch voraus, dass der Stpfl. den Anlass der Aufwendung zwar plausibel erläutert, das Ausstellen oder Sammeln von Belegen aber nicht möglich oder nicht üblich ist, weil dies in keinem Verhältnis zur Geringfügigkeit des Betrags stehen würde (so FG Ba.-Württ. v. 8.11.2000 – 12 K 47/99, StE 2001, 168, rkr.; zust. von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 265; STARK in LBP, § 9 Rn. 145).

Tatsächliche Verständigungen zwischen FinVerw. und Stpfl. in Fällen er schwerter Sachverhaltsermittlung (zB bei trotz Bemühung um Aufklärung erforderlichen Wertschätzungen) sind im Interesse des Rechtsfriedens und der Be-

steuerungseffektivität zulässig und bindend; ein unzulässiger Vergleich über Steueransprüche bei materiell-rechtl. Fragen erfolgt dadurch nicht (allg. Meinung, s. das Grundsatzurteil des BFH v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354; v. 14.9.1994 – I R 125/93, BFH/NV 1995, 369, mwN; vgl. hierzu auch umfassend SEER, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996, 174 ff.; SEER, BB 1998, 85; von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 288; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 186). Diese Grundsätze gelten uE auch für im Sachverhaltsbereich angesiedelte Abgrenzungs- und Zuordnungsfragen bei WK. Eine tatsächliche Verständigung über Rechtsfragen ist gleichwohl unzulässig (BFH v. 14.9.1994 – I R 125/93, BFH/NV 1995, 369).

55 2. Feststellungslast

Grundregeln: Die FinVerw. und die ggf. angerufene Gerichtsbarkeit haben die bei der Ermittlung des Sachverhalts festgestellten rechtserheblichen Fakten, Umstände, Indizien, vom Stpfl. vorgetragenen Beweggründe und sonstigen angebotenen Beweise für den Erwerbsbezug der Aufwendungen umfassend abzuwagen (sog. freie Beweiswürdigung gem. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Lassen sich die geltend gemachten WK dem Grunde, ggf. auch der Höhe nach trotz Amtsermittlung und Mitwirkung des Stpfl. für den Rechtsanwender nicht mit hinreichender Sicherheit feststellen, so trifft nach stRspr. den Stpfl. der Nachteil der verbleibenden Ungewissheit; entsprechend den allgemeinen Beweislastregeln trägt der Stpfl. für steuermindernde Umstände die objektive Beweislast (Feststellungslast). Eine subjektive Beweislast (Beweisführungslast) wird dem Stpfl. damit allerdings nicht auferlegt. Diese Rechtsprechungsgrundsätze knüpfen an die Rosenbergsche Normenbegünstigungstheorie (ROSENBERG, Die Beweislast auf der Grundlage des bürgerlichen Gesetzbuches und der Zivilprozessordnung, 1965, 98 f.) an.

Vgl. dazu zB BFH v. 21.6.1994 – VIII R 37/91, BFH/NV 1994, 859; v. 23.4.1996 – IX R 5/94, BStBl. II 1996, 595; v. 24.4.1997 – VIII R 53/95, BStBl. II 1997, 682; v. 27.10.1998 – IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; v. 12.9.2001 – VI R 72/97, BStBl. II 2001, 775; v. 12.11.2001 – VIII B 61/01, BFH/NV 2002, 220; v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038. Zu den Beweislastregeln im StRecht allg. SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 21 Rn. 214.

Ausnahmen: In Einzelfällen ist eine differenzierte Anwendung der allgemeinen Regeln zur Feststellungslast geboten. So kann etwa ein „Negativ-Beweis“ dahingehend, dass ein bei typischem Geschehensablauf erwerbsbezogener Gegenstand nicht privat genutzt wird, vom Stpfl. weder verlangt noch erbracht werden; insoweit liegt die Beweislast nicht beim Stpfl., sondern beim FA (Nachweis des atypischen Sachverhalts, vgl. auch BAUWENS, FR 1987, 458, betr. beruflich genutztes Fernsehgerät; Hess. FG v. 9.12.1986 – 8 K 200/85, EFG 1987, 552, rkr., betr. Dienstkleidung eines Revierförsters). Bei derartigen Sachverhalten kann vom Stpfl. uU eine eidesstattliche Versicherung gem. § 95 AO zur Bekräftigung seiner Argumentation angeboten werden.

Einer Modifikation der starren Beweislastregeln nach der Normenbegünstigungstheorie bedarf es aber auch, wenn das Sachaufklärungsdefizit nicht auf einer Mitwirkungspflichtverletzung des Stpfl. beruht (vgl. OSTERLOH, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, 1992, 264 ff.; TENBROCK, Die Verteilung der objektiven Beweislast im Steuerrecht, 1997, 85 ff.; SCHMIDT, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, 1998, 220 ff.). In diesen Fällen ist das Beweismaß herabzusetzen (§ 162 AO; s. SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 21 Rn. 214 zur sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung; SEER,

Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 194; SEER in TIPKE/KRUSE, § 162 AO Rn. 8).

Verpflichtung zur Beweisvorsorge: Da den Stpf. für die Geltendmachung von WK die objektive Beweislast als Folge verbleibender Zweifel an seinem Sachvortrag trifft, sollten frühzeitig Maßnahmen zur Nachweisvorsorge getroffen werden (zB Dokumentation des Reiseablaufs, Nachweise wegen durchgeführter Geschäftsbewirtungen usw.). Der BFH geht in diesem Zusammenhang sogar von einer Verpflichtung des Stpf. zur Beweisvorsorge im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht aus (vgl. BFH v. 22.12.2000 – IV B 4/00, BFH/NV 2001, 774, zur Beibringung geeigneter Aufzeichnungen zur Bestimmung des beruflichen Anteils an den Telefonkosten; s. auch VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 269). Der eingeschaltete stl. Berater erfüllt insoweit eine wichtige Präventivfunktion. Gesetzliche Aufzeichnungsverpflichtungen für WK bestehen allerdings nicht (VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 272). Darüber hinaus kommt einer dezidierten Sachverhaltsaufbereitung und -darstellung im außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren eine besondere Bedeutung zu (anschaulich zur sachverhaltsbezogenen Argumentationsebene neben der rechtl. Subsumtion in stl. Konfliktfällen STRECK/MACK/KAMPS, Der Steuerstreit, 3. Aufl. 2012, 64–66).

Einstweilen frei.

56

III. Nachholung, Verzicht und Wahlrechte beim Werbungskostenabzug 57

Nachholung: Entsprechend dem abschnittsbezogenen Nettoprinzip (s. Anm. 6) können WK grds. nur im VZ der Herausgabe oder nach Maßgabe der AfA-Vorschriften vom Stpf. bei der betroffenen Einkunftsart geltend gemacht und abgezogen werden; eine Nachholungsmöglichkeit für WK in einem anderen VZ etwa bei irrtümlich nicht angesetzten Aufwendungsbeträgen besteht im Grundsatz nicht. Anstelle einer Nachholung müssen die verfahrensrechtl. Berichtigungsmöglichkeiten (zB §§ 164, 165, 172–177 AO) durch den Stpf. ausgeschöpft werden (zur Berichtigung bestandskräftiger StBescheide nach § 173 AO s. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 274); eine derartige nachträgliche Geltendmachung tatsächlich entstandener Erwerbsaufwendungen kommt auch im Rechtsbehelfsverfahren in Betracht, zT allerdings nur in einem begrenzten Änderungsrahmen (§ 351 AO).

Beschränkte vom Steuergesetzgeber und der Rspr. zugelassene Nachholungsmöglichkeiten bestehen bei den AfA-Vorschriften gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. (s. § 7 Anm. 95 ff.).

Verzicht auf Geltendmachung: Ob der Stpf. auf den Abzug von WK, die er im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten nachgewiesen hat oder die dem FA aufgrund der Amtsermittlung bekanntgeworden sind, auf Antrag verzichten kann, soweit die gesetzlichen WK-Pauschbeträge gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 und 3 überschritten sind, ist str. (gegen Verzichtsmöglichkeit: BFH v. 14.4.1993 – I R 120/91, BStBl. II 1993, 738, zu § 46 für nicht antragsgebundene Aufwendungen; s. aber BFH v. 8.10.1991 – IX R 162/87, BFH/NV 1992, 174, wo die Frage ausdrückl. offen gelassen wurde; FG Saarl. v. 2.4.1992 – 2 K 103/88, EFG 1992, 607, rkr.; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 303a; STARK in LBP, § 9 Rn. 157; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 92; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 9 Rn. 78: Verzichtsmöglichkeit nur bei antragsgebundenen Aufwendungen, zB zur Überschreitung von Veranlagungsgrenzen; aA FG Berlin v. 4.11.1986 – V 465/86,

EFG 1987, 464, aufgeh. durch BFH v. 8.10.1991 – IX R 162/87, nv.; ENDRISS, DB 1982, 513). Die stl. Problematik hat sich durch das Außerkrafttreten des § 46 Abs. 1 zum 31.12.1995 entschärft. Gleichwohl sind auch verschiedene außerstl. Gründe denkbar (zB Vorlage von StBescheiden zur Bonitätsprüfung bei Kreditinstituten).

§ 9 Abs. 1 iVm. § 11 Abs. 2 gebietet uE vom Wortlaut her zwingend den Abzug „amtsbekannter“ WK (§ 9 Abs. 1, 2: „sind ... abzuziehen“; § 11 Abs. 2 Satz 1: „sind ... abzusetzen“). Der Abzug der WK dient überdies der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips und ist damit Grundlage der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Auf die Erfassung „amtsbekannter“ WK kann zur richtigen Erfassung der Einkünfte daher nicht verzichtet werden (so auch von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 303). Ein Verzicht auf den Ansatz des Pauschbetrags nach § 9a Satz 1 Nr. 1 und 3 ist rechtl. ebenfalls nicht zulässig (s. § 9a Anm. 22). Etwas anderes gilt lediglich für antragsgebundene WK (zB § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 6 Abs. 2). Die Verzichtserklärung wird in diesen Fällen als Rücknahme des Antrags auf steuerliche Berücksichtigung ausgelegt (vgl. BFH v. 14.4.1993 – I R 120/91, BStBl. II 1993, 738).

Wegen der den Stpfl. treffenden Feststellungslast und seiner Mitwirkungsverpflichtung unabhängig vom Amtsermittlungsgrundsatz der FinVerw. besteht bei Fallgestaltungen beabsichtigten WKVerzichts allerdings in der Besteuerungspraxis ein nicht unwesentlicher Gestaltungsfreiraum (s. auch STARK in LBP, § 9 Rn. 157: „faktischer Verzicht“ durch Verschweigen; KLENK, FR 1972, 111).

Wahlrechte, die dem Stpfl. auf Antrag im StErklärungsverfahren zielentsprechend zu nutzende Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen, finden sich im WKBereich an verschiedenen Stellen (zB im mW ab 1.1.2004 wieder eingeführten § 82b EStDV; zu weiteren Hinweisen s. Anm. 10).

58–59 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Werbungskostenabzug**

Schrifttum: BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, München 1974; KROGER, Zum Veranlassungsprinzip im EStRecht, StuW 1978, 289; GÖRLICH, Zur Systematik der Begriffe Betriebsausgaben, Werbungskosten und Aufwendungen für die Lebensführung, DB 1979, 711; KRÖGER, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen – Eine Erwiderung, BB 1979, 1284; OFFERHAUS, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, BB 1979, 617, 667; TIPKE, Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, StuW 1979, 193; SÖHN, Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, DStJG 3 (1980), 13; RUPPE, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStJG 3 (1980), 103; v. BORNHAUPT, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, DStJG 3 (1980), 149; v. BORNHAUPT, Anmerkung zu BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BB 1981, 773; GORSKI, Zur Abzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen (§ 12 Nr. 1 EStG), DStZ 1981, 111; KRUSE, Über Werbungskosten, FR 1981, 473; KRUSE, Streit um die Werbungskosten, JbFfStR 1981/82, 164; RICHTER, Zur Deckungsgleichheit des WKBegriffs mit dem Betriebsausgabenbegriff, FR 1981, 556; WASSERMAYER, Rechtssystematische Überlegungen zum WKBegriff, StuW 1981, 245; v. BORNHAUPT, Zur Problematik des WKBegriffs, FR 1982, 313; RICHTER, Neue Fragen zur Lohnsteuer, KÖSDI 1982, 4802; WASSERMAYER, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH, StuW 1982, 352; CURTIUS-HARTUNG, Zur Abgrenzung des WKBegriffs im Einkommensteuerrecht, Stbjb. 1982/83, 11; v. BORNHAUPT, Ermittlung des WKBegriffs nach dem Veranlassungsprinzip im Wege der Rechtsfortbildung, DStR 1983, 11; RICHTER, Neue Erkenntnisse zum WKBegriff bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Inf. 1983, 347; SÖHN, WK wegen doppelter Haushaltsführung und allgemeiner WKBegriff, StuW 1983, 193; STRECK, Betriebsausgaben, WK und Lebensführung – Grenzbereich, KÖSDI 1983, 4970; PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, Gelsenkirchen 1984; FELIX, Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug nach der reinen Steuerrechtslehre, KÖSDI 1985, 5938, KRÖNER, Differenzierende Betrachtungen zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff, StuW 1985, 115; PÖLLATH/RAUPACH, WKAbzug für Aufwendungen der allgemeinen Verwaltung privater Kapitalvermögen, DB 1985, 616; LANG, Die Einkünfte des Arbeitnehmers – Steuerrechtssystematische Grundlegung, DStJG 9 (1986), 15; PRINZ, Grundsatzbetrachtungen zum WKBegriff, FR 1986, 397; WALZ, Steuerrechtliches Case Law oder Dictum des Gesetzgebers?, StuW 1986, 21; FELIX, Gemischte Ausgaben: Ausnahmen vom Aufteilungs- und Abzugsverbot (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG), KÖSDI 1987, 6733; WANNER, Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge, StuW 1987, 302; WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, Köln 1987; HIRSCH, Die Einordnung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG in das System der Überschußrechnung, DStR 1988, 197; JAKOB/WITTMANN, Von Zweck und Wesen steuerlicher AfA, FR 1988, 540; KIRCHHOF, Empfiehlt es sich, das ESt-Recht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag Mainz 1988, 39–51, 92f.; LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt, Kölner Habilitationsschrift 1981/88, 318–338, 491–500; LEY, Neue Rechtsprechung und Verwaltungsübung zu Reisekosten und doppelter Haushaltsführung, KÖSDI 1988, 7375; LOY, Aufbruch eines privaten PKW und Diebstahl des Autoradios oder anderer Vermögensgegenstände anläßlich beruflich veranlaßter Fahrten, DB 1988, 21; MITTMANN, Aufwandsverteilungs- und -übertragung durch AfA nach § 9 EStG?, DStZ 1988, 251; MEYER, Nachträgliche WK bei den Einkünften aus VuV, DStZ 1988, 200; SEITRICH, Einbringung zum Teilwert auch ohne Betriebsvermögen?, BB 1988, 734; SÖFFING, Die Angleichung des Werbungskostenbegriffs an den Betriebsausgabenbegriff, DB 1990, 2086; KRÜGER, Führen Werbungskosten zu Überschusserzielungsvermögen?, FR 1995, 633; PRINZ, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StuW 1996, 267; RAUCH, Nachträgliche Werbungskosten – Zu späte

Aufwendungen, Diss., Frankfurt/Berlin 1996; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Diss., Berlin/ua. 2000; KREFT, Studienkosten als (vorab) veranlasste Erwerbsaufwendungen, FR 2002, 657; STAPPERFEND, Über Werbungskosten und Betriebsausgaben, in: Festschr. H.W. Kruse, Köln 2001, 533; FUHRMANN, Brennpunkte und neue Rechtsentwicklungen zum Werbungskostenabzug, KÖSDI 2002, 13213; HUNDSDOEER, Die einkommensteuerliche Abgrenzung von Einkommenserzielung und Konsum, Wiesbaden 2002; RADEMACHER-GOTTLAWD, Das steuerliche Arbeitsvermögen – ein Beitrag für mehr Steuergerechtigkeit, FR 2003, 336; WOLF/SCHÄFER, Abgrenzung der beruflichen von der privaten Sphäre im Wandel, DB 2004, 775; DRENSECK, Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip, FR 2006, 1; SEITZ, Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, FR 2006, 201; BERGKEMPER, Die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für den Abzug beruflicher/betrieblicher Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, StuW 2006, 311; LANG, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3; TIPKE, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, BB 2007, 1525; TIPKE, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, 201; TIPKE, Verteidigung des Nettoprinzips, DB 2008, 263; DRÜEN, Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, StuW 2008, 3; PFAB, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, Frankfurt/Main, 2008; LEHNER, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, 185; WEBER-GRELLET, Unzulässige Diskriminierung von Nahpendlern, DStR 2009, 349.

A. Allgemeiner Werbungskostentatbestand (Abs. 1 Satz 1)

60

I. Überblick über die Tatbestandsmerkmale

Die gesetzliche Definition des Abs. 1 Satz 1 „Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“ enthält im Wesentlichen drei kumulativ erforderliche Tatbestandselemente:

„**Aufwendungen**“ müssen vorliegen, dh. Vermögensminderungen, die dem Stpf. nach den allgemeinen Zurechnungsregeln zuzuordnen sind (s. Anm. 65 ff.);

„**Einnahmen**“ im Bereich der Überschusseinkunftsarten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23) müssen Bezugspunkt der Aufwendungen sein (s. Anm. 105 ff.);

„**zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung**“ der Einnahmen müssen die Aufwendungen dienen (s. Anm. 115–195).

Diese Merkmale lassen (zu Unrecht) die stl. maßgebliche Leistung des Stpf. (Tätigkeit, Handlung oder sonstige Leistung), die Gegenstand der jeweiligen Einkunftsart (nichtselbständige Tätigkeit, Kapitalüberlassung, Vermietung und Verpachtung, sonstige Leistung) und auf Einkunftszielungsabsicht ausgerichtet ist, als notwendiges Bindeglied unerwähnt und bleiben in ihrer finalen Ausrichtung („zur“ Erwerbung usw.) hinter dem Veranlassungsprinzip des BABegriffs (§ 4 Abs. 4) umfangmäßig zurück; der BFH hat indes den WBegriff im Wege der Rechtsfortbildung iSd. „Veranlassungsprinzips“ erweitert (s. Anm. 130; kritisch hierzu STAPPERFEND, Festschr. Kruse, 2001, 533 [534 ff.]).

Der WBegriff lässt sich demnach etwa wie folgt umschreiben:

Werbungskosten sind Aufwendungen, die durch die jeweilige Einkunftsart, dh. die berufliche Tätigkeit oder die sonstige erwerbsbezogene Leistung des Stpf. veranlasst sind.

Zur inhaltlichen Deckungsgleichheit der Begriffe WK und BA s. Anm. 23.

II. Werbungskosten als „Aufwendungen“ (Abs. 1 Satz 1)

1. Begriff der „Aufwendungen“ (= Ausgaben)

a) „Aufwendungen“ als vermögensmindernder Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert (Ausgabe)

65

Der Begriff „Aufwendungen“ deckt sich mit dem Begriff „Ausgaben“ und lässt sich im Umkehrschluss aus § 8 (Einnahmebegriff) definieren als „vermögensmindernder Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert“.

Deckungsgleichheit mit dem Ausgabenbegriff: WK setzen gem. Abs. 1 Satz 1 ua. das Entstehen von Aufwendungen voraus. Obwohl der Aufwendungsbeispiel an zahlreichen weiteren Stellen des EStG Verwendung findet (zB § 4 Abs. 4–7, § 10, § 12 Nr. 1, § 33), hat der Gesetzgeber auf eine ausdrückliche Definition verzichtet.

► *Rechtsprechung und Schrifttum* gehen dessen ungeachtet ganz überwiegend von der inhaltlichen Deckungsgleichheit der Begriffe Aufwendung und Ausgabe aus; eine Ausnahme dazu beinhaltet die am Aufwand orientierte Verteilungsregel des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 (s. Anm. 68).

So zB BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 338; v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289; v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108; v. 27.2.1985 – I R 20/82, BStBl. II 1985, 458; SCHMIDT/ DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 2; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX, § 9 Rn. 12; LBP/STARK, § 9 Rn. 8; LBP/WOLFF-DIEPENBROCK, §§ 4, 5 Rn. 1621; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 14 ff.; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 103; FROTSCHER, § 9 Rn. 43; OFFERHAUS, BB 1979, 617; WANNER, StuW 1987, 302 (306).

► *Ein Teil Schrifttums* vertritt dagegen die Auffassung, der Begriff der Aufwendungen erfasse neben den „Ausgaben“ auch den „Aufwand“.

Insbes. STAPPERFEND, Festschr. Kruse, 2001, 533 (550 f.); s. auch § 4 Anm. 752 mwN; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 229, der Aufwendungen im engeren, bilanzrechtl. Sinn als Aufwand und im weiteren, strechtl. Sinn als Oberbegriff für Aufwand und Ausgaben definiert; KRÖNER, StuW 1985, 115 (116); SÖHN, StuW 1991, 270 (272); RING, DStZ 1980, 155 (157): Aufwendungen iSv. laufendem Aufwand oder Kosten.

Für den Bereich der BA wird diese Auffassung teilweise aus der Formulierung des § 4 Abs. 5 Satz 1 („Die nachfolgenden Betriebsausgaben dürfen. . .“) hergeleitet. Danach gehörten zu den nicht abziehbaren BA auch die unter § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser), § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (häusliches Arbeitszimmer) und § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen) fallenden Absetzungen für betrieblichen Aufwand (vgl. STAPPERFEND aaO [551]). Dieses Argument solle auch für die Definition des Begriffs der Aufwendungen iSv. § 9 gelten, denn das Gesetz verwende den Begriff ohne Unterschied in § 4 Abs. 4 und § 9 Abs. 1 Satz 1. Aus der auf diese Weise hergeleiteten fehlenden Deckungsgleichheit der Begriffe „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ wird teilweise der Schluss gezogen, dass eine Definition des Aufwendungsbeispiel nicht im Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1 möglich sein soll, sondern eigenständig zu erfolgen habe (Begründung: die Begriffe „Aufwendungen“ und „Einnahmen“ seien keine Gegensatzbegriffe; s. hierzu ausführl. § 4 Anm. 752).

► *Stellungnahme:* UE ist die deckungsgleiche Begriffsinterpretation von Ausgabe und Aufwendung zutreffend, zumal auch im Rahmen des Abs. 1 selbst die Be-

griffe abwechselnd verwendet werden (s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2, der von Ausgaben spricht; vgl. auch Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 6). Der Katalog der nicht abziehbaren BA (insbes. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3, 6b und 7) ist uE kein überzeugender Beleg dafür, dass der Begriff der Aufwendungen nicht nur den tatsächlichen Aufwand, sondern auch den betrieblichen Aufwand umfasst, denn der Begriff „Aufwand“ wird in den angeführten Vorschriften (wörtlich) nicht erwähnt. Allerdings sollten sich Gesetzgebung und Rechtsanwender generell mehr um dogmatisch fundierte, einheitliche Sprachregelungen bemühen.

Definition durch Umkehrschluss aus § 8 (Einnahmebegriff): Wegen der inhaltlichen Gleichwertigkeit mit dem Ausgabenbegriff werden Aufwendungen in Umkehrung von § 8 steuerspezifisch durch zwei Bestimmungsfaktoren charakterisiert:

► *Gegenstand der Aufwendung* müssen Güter sein, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Neben Nominalgütern (insbes. Barleistungen in Form inländ. oder ausländ. Zahlungsmittel) fallen daher sämtliche einen konkretisierbaren wirtschaftlichen Wert verkörpernden Sachgüter, Rechte und sonstigen Vorteile unter den Begriff der Aufwendung; zur Bewertung s. Anm. 104. Barausgaben setzt der Aufwendungsbegriff somit nicht zwingend voraus.

► *Tatsächliche Vermögensminderung:* Die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter müssen im Rahmen einer der Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 aus dem Vermögen des Stpf. tatsächlich abfließen; es müssen somit reale Vermögenswerte aufgeopfert bzw. wirtschaftlich verzehrt werden, die der einkunftszielenden Person oder Personenmehrheit zuzurechnen sind (vgl. BFH v. 22.9.2005 – IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279 betr. Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen; v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 Abschn. C.III.2.d aa; wegen Zurechnungsfragen und der besonderen Problematik von Drittaufwendungen vgl. Anm. 40, 43). Abfließen bedeutet dabei das Ausscheiden eines Guts aus dem Vermögen des Aufwendenden durch Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (vgl. BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825; Hess. FG v. 16.1.2009 – I V 2468/08, nv. betr. Buchung von Ausgaben zu Lasten eines im laufenden Geschäftsverkehr eingesetzten Kontokorrentkontos; BLÜMICHT/THÜRMER, § 9 Rn. 104; LBP/STARK, § 9 Rn. 9; FROTSCHER, § 9 Rn. 44). Dies entspricht uE dem abschnittsbezogenen Leistungsfähigkeitsprinzip.

Für die stl. Aufwendungsqualifikation ist unerheblich, ob es sich um laufende, einmalige, größere oder kleinere erwerbsbezogene Vermögensminderungen handelt. Auch die AHK von in dem Einnahmezielungsprozess eingesetzten WG bilden Aufwendungen iS einer Minderung des übrigen Vermögens; eine WKBe rücksichtigung kommt allerdings im Wesentlichen nur im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 für abnutzbare WG in Betracht (zu Vermögensaufwendungen generell s. Anm. 68, 186–188).

Eine endgültige wirtschaftliche Belastung muss mit der Verausgabungshandlung nach hM allerdings nicht einhergehen (vgl. SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 2; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 19a; BLÜMICHT/THÜRMER, § 9 Rn. 106; s. allerdings BFH v. 7.11.2001 – XI R 24/01, BStBl. II 2002, 351 zur Erforderlichkeit einer endgültigen Belastung bei den SA; eingehend Anm. 77; aA TRZASKALIK, StuW 1985, 222 [226–228], der wegen periodenübergreifender Sinnzusammenhänge das Belastungsprinzip anwenden will; uE nicht überzeugend, da stl. Leistungsfähigkeit abschnittsbezogen ermittelt wird). Eine Verpflichtung zur Kostentragung durch den Stpf. lässt sich dem Aufwendungsbegriff ebenfalls nicht

entnehmen (vgl. D. MEYER, BB 1986, 986 [1988]). Erwerbsbezogene Ersatzleistungen etwa, die der Stpfl. von anderer Seite erhält (zB durch Versicherungen), bilden vielmehr – entsprechend dem Grundsatz der Einzelbeurteilung – separat zu erfassende Einnahmen im Jahr des Zuflusses (§ 11 Abs. 1) bei der betroffenen Einkunftsart; Gleiches gilt bei Entstehen eines Rückforderungsanspruchs zum Realisationszeitpunkt (s. eingehend Anm. 77).

Rein vermögensumschichtende Vorgänge ohne Minderung des übrigen Vermögens sind dagegen keine steuerrelevanten Aufwendungen (zB BFH v. 7.2. 2008 – VI R 41/05, BFH/NV 2008, 1136 betr. BAföG-Rückzahlungen); diese Beurteilung hat ihre Ursache allerdings weniger im ausgabenidentischen Aufwendungs begriff als vielmehr in der Grundmethodik der Überschusseinkunfts ermittlung (s. auch Anm. 95). Darüber hinaus bilden fiktive oder kalkulatorisch geprägte Abzugspositionen keine Aufwendungen wegen fehlenden tatsächlichen Vermögensverzehrs (Ausnahme: Abs. 1 Satz 3 Nr. 7; s. eingehend Anm. 68).

Keine Aufwendungen bei fehlender Vermögensminderung: Fehlt es an einem tatsächlichen Abfluss und tritt keine Vermögensminderung ein, liegen im Grundsatz keine Aufwendungen vor, die als WK abgezogen werden können (s. aber LBP/STARK, § 9 Rn. 16, die auf die Ausnahme der WK Pauschalen in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 und Pauschbeträge in § 9a hinweist; hierzu Anm. 54). Daher ist in folgenden Fällen der Aufwendungs begriff nicht erfüllt:

- *Ersparte Aufwendungen*, zB ersparte Dienstreisekosten durch Übernachtung bei Freunden oder Nichtausführung einer Reparatur (vgl. BFH v. 5.12.1990 – I R 5/88, BStBl. II 1991, 308; anders aber BFH v. 4.6.1996 – IX R 70/94, BFH/NV 1997, 20 mwN, wenn ersparte Aufwendungen zu einer stpfl. Einnahme führen; s. auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 3; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 24; LBP/STARK, § 9 Rn. 12 und 15 betr. fiktive Aufwendungen).
- *Einsatz der eigenen Arbeitskraft* (BFH v. 27.8.1993 – VI R 7/92, BStBl. II 1994, 235 betr. Eigenleistung bei Reparatur eines Kfz.).
- *nicht realisierte Verluste*, zB bei Aktien (vgl. BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 105).
- *entgangene Einnahmen*, zB unfreiwillig bei Arbeitslosigkeit (BFH v. 15.12.1977 – VI R 102/75, BStBl. II 1978, 218), wenn Stpfl. keinen Mieter findet oder einen zugesagten Vorteil nicht erhält (vgl. BFH v. 29.1.1982 – VI R 59/78, nv.) oder freiwillig durch Verzicht zB auf Bruttomieterlöse (vgl. BFH v. 10.8.1988 – IX R 20/84, BFH/NV 1989, 161) oder Urlaubsgeld (FG Brandenb. v. 11.4.2001, EFG 2001, 886, rkr.).

Unbeachtliche Beurteilungsmerkmale: Da der Aufwendungs begriff an tatsächlich vollzogene Realakte anknüpft, kommt es auf an einem objektiven Maßstab gemessene Umstände nicht an. Unerheblich daher:

- *Üblichkeit, Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeits der Aufwendungen*; auch das „Ver anlassungsprinzip“ verlangt diese Voraussetzungen nicht (vgl. BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234 unter VI.1.c.aa).
- *Freiwilligkeit oder Zwang*, die die Aufwendungen auslösen. Es kommt daher nicht darauf, ob der Abfluss mit oder ohne Willen oder Kenntnis des Stpfl. erfolgt ist.

Allg. Meinung s. etwa KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 17a und B 155; v. BORNHAUPT, FR 1982, 313 (315); SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 55 ff.; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 104; s. auch BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44 zu unfreiwilligem Verlust eines privaten WG als WK; v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762 betr. Diebstahl eines betrieblichen PKW

während privater Umwegfahrt; aA FG Köln v. 29.10.1980, EFG 1981, 128, rkr.; WASERMAYER, DStR 1982, 557: nur bewusste und gewollte Vermögensdispositionen.

- **Mittelherkunft:** Unbeachtlich ist, aus welchen Mitteln die Aufwendungen bestritten werden (zB aus laufenden Einnahmen, Vermögen, Kreditaufnahme, Schenkung, Erbschaft usw.; s. BFH v. 22.7.2003 – VI R 4/02, BFH/NV 2004, 32 betr. Aufwendungen für ein „Master of Laws“-Studium; s. auch Anm. 40; zur Frage der stl. Geltendmachung von Drittaufwendungen vgl. Anm. 43).
- **Geldentwertungaspekte** bleiben im Übrigen wegen des Nominalwertprinzips für die Begriffsbestimmung ebenfalls unbeachtlich.

66–67 Einstweilen frei.

68 b) Verhältnis zu den Begriffen „Aufwand“ und „Kosten“

Aufwand: Die in Anlehnung an § 8 Abs. 1 estspezifisch definierten Aufwendungen sind vom Aufwand im betriebswirtschaftlichen und bilanzrechtlichen Sinne (zB § 5 Abs. 5) zu unterscheiden. Unabhängig von Verausgabungsvorgängen erfasst der Aufwandsbegriff den nach gesetzlichen Regeln bewerteten Güterverzehr einer Periode. Aufwand und Aufwendungen können daher zeitlich auseinanderfallen und gehören unterschiedlichen Kategorien von Abzugspositionen an.

Vgl. OFFERHAUS, BB 1979, 617; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 21; K. BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, 1974, 4 (8); s. auch BFH v. 23.2.1951 – IV 81/50 S, BStBl. III 1951, 77 (78) betr. aktivierungspflichtige BA; v. 7.7.1992 – VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461; s. auch Anm. 65.

- *Erweiterung des Aufwandsbegriffs durch Abs. 1 Satz 3 Nr. 7:* Abweichend vom ausgabenidentischen allgemeinen Aufwandsbegriff sieht Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 mit dem Verweis auf verschiedene Abschreibungsregelungen eine am Aufwand orientierte Verteilung vorangegangener Ausgaben vor; insoweit wird eine rechtsbegründende Erweiterung des Begriffs der Aufwendung geregelt, der insoweit als Oberbegriff fungiert (vgl. BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 108 zur streitigen Frage der Rechtsnatur der AfA mwN; s. hierzu auch § 4 Anm. 752).

Im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung des WG (§ 9a EStDV) gilt die angeführte zeitliche Reihenfolge jedoch nur eingeschränkt, da eine AfA bereits vor Durchführung des Zahlungsvorgangs geltend gemacht werden kann. Auch bei Einbeziehung von AfA-Beträgen in andere WKArten wird der Aufwandsbegriff über Ausgaben hinaus auf sämtliche Formen des Vermögensverzehrs erweitert (s. STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 33 betr. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5).

Kosten: Der dem betriebswirtschaftlichen Sprachgebrauch entstammende Kostenbegriff (= bewerteter sachzielbezogener Güterverbrauch einer Periode; vgl. MENRAD in GROCHLA/WITTMANN [Hrsg.], Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 1975, Bd. 2 Sp. 2280) ist bei systematischer Betrachtung inhaltlich ebenfalls vom Aufwandsbegriff abzugrenzen. Der Gesetzgeber verfährt dagegen sprachlich unpräzise und verwendet die Ausdrücke synonym (vgl. FROTSCHER, § 9 Rn. 43: „Bei WK können die Begriffe „Ausgabe“, „Aufwendung“ und „Kosten“ als synonym verwandt werden“); so beinhaltet bereits der Begriff Werbungskosten den Kostenbegriff als Wortbestandteil, ohne ihm allerdings den betriebswirtschaftlichen Sinngehalt zuzumessen. Auch die bilanzrechtlichen Begriffe „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ sind sprachlich ungenau; gemeint sind „Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen“ (vgl. OFFERHAUS, BB 1979, 617).

c) Verhältnis zur zeitlichen Zuordnung (Abfluss) und persönlichen Zurechnung (Abzugsberechtigung) 71

Aus der Begriffsbestimmung der Aufwendungen als „vermögensmindernder Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert“ (s. Anm. 65) entsteht eine systematisch enge Verknüpfung zwischen dem Anfall von WK dem Grunde nach (§ 9), ihrer zeitlichen Periodenzuordnung (§ 11) sowie der personellen Zurechnung zu einem StRechtssubjekt (abzugsberechtigt ist derjenige, der die – der Einkunftszielung dienende – Leistung oder Tätigkeit erbringt; s. Anm. 40).

Dennoch sollte der Aufwendungsbezug uE nicht iS einer ihm immanenten zeitlichen und personellen Zuordnungsregel überstrapaziert werden; ansonsten hätte vor allem § 11 Abs. 2 keine eigenständige Funktion mehr im Rahmen der zeitlichen Rechtsfolgeanordnung zu § 9.

Beispiel: Probleme der Vorauszahlung von WK-Beträgen sollten vor allem im Zusammenhang mit dem Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 behandelt werden, da eine originäre zeitliche Zuordnungsfrage angesprochen ist. Wegen der personellen Zurechnung von WK s. Anm. 40.

2. Aufwendungen und kompensierende Ansprüche bzw. Leistungen

a) Überblick 75

Werden Aufwendungen zB durch Rückzahlungen oder Ersatzleistungen Dritter oder durch Ansprüche auf solche Rückzahlungen oder Ersatzleistungen kompensiert (s. Anm. 76), so greift bei Überschusseinkünften der Grundsatz ein, dass die einander kompensierend gegenüberstehenden Komponenten (Einnahmen oder Aufwendungen einerseits und Rückzahlungs- oder Ersatzansprüche andererseits) veranlagungszeitraumbezogen für sich zu beurteilen sind (s. Anm. 77; s. § 4 Anm. 765 ff. zum korrespondierenden Problem bei BA).

Daraus folgt zweierlei: Kompensierende Ansprüche oder Leistungen

- hindern den Ansatz von Einnahmen oder den Abzug von Aufwendungen nach dem Zu- und Abflussprinzip (§ 11) nicht,
- werden erst bei Zu- oder Abfluss der Leistungen aufgrund des kompensierenden Anspruchs steuerwirksam.

Beispiel: Entsteht mit der Leistung von WK ein Rückzahlungs- oder Ersatzanspruch, so hindert das den WK-Abzug grds. nicht; bei Zufluss aufgrund des Rückzahlungs- oder Ersatzanspruchs ist vielmehr getrennt zu untersuchen, ob stpfl. Einnahmen vorliegen.

b) Behandlung sog. kompensierender Ansprüche bei Überschusseinkünften

aa) Fälle sog. kompensierender Ansprüche 76

Von kompensierenden Ansprüchen lässt sich bei Überschusseinkünften in zwei Fällen sprechen:

- Einnahmen müssen wegen einer von vornherein fehlenden oder später wegfallenden Anspruchsgrundlage vom Stpfl. zurückgezahlt, zurückgegeben oder Dritten ersetzt werden bzw. sind rückforderbar (zB BFH v. 29.1.2009 – VI R 12/06, BFH/NV 2009, 1105 und v. 4.5.2006 – VI R 19/03, BStBl. II 2006, 832, jeweils betr. Rückerstattung überzahlten Arbeitslohns);

- Aufwendungen müssen wegen einer von vornherein fehlenden oder später wegfallenden Anspruchsgrundlage an den Stpf. vom Empfänger zurückgezahlt, zurückgegeben oder von Dritten ersetzt werden bzw. sind rückforderbar.

Zur Unterscheidung von der wirtschaftlichen Rückgängigmachung eines Geschäftsvorfalls durch selbständiges Rechtsgeschäft s. TRZASKALIK, StuW 1985, 222 Fn. 1 (er spricht zusammenfassend und anschaulich von „gestreckten, periodenübergreifenden Tatbeständen“); s. auch die Begriffsabgrenzungen bei WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im EStRecht, Diss., 1987, 1–5, der den gesetzlich nicht zu findenden Begriff des Rückflusses in den Mittelpunkt stellt. Wegen der in Kompensationsfällen uU auftretenden verfahrensrechtl. Beweisprobleme s. WÜLLENKEMPER aaO, 97f.

Die kompensierende Rechtsbeziehung besteht

- im Fall von Rückerstattungen zu dem, der ursprünglich an den Stpf. geleistet (bzw. Aufwendungen des Stpf. empfangen) hatte,
- im Fall einer Ersatz- oder Zuschussleistung eines Dritten zu diesem bzw. zu dessen Rechtsnachfolgern. Der kompensierende Anspruch kann im selben oder einem anderen VZ (§ 25 Abs. 1) verwirklicht werden.

Die Frage der stl. Behandlung stellt sich gleichermaßen bei sämtlichen Überschusseinkünften iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23; sie hat unmittelbare Bedeutung für die Anwendung des Aufwendungsbegriffs.

Das Qualifikationsproblem stellt sich für den VZ der Entstehung des kompensierenden Anspruchs (hindert er den Einnahmenzufluss bzw. den Aufwendungsabfluss?) und im Jahr der Verwirklichung des Anspruchs (liegt eine selbständige, die frühere Einnahme bzw. Ausgabe kompensierende Ausgabe bzw. Einnahme vor?). Die hM beantwortet diese Frage dahingehend, dass Einnahmen (bzw. Ausgaben) und kompensierende Ansprüche getrennt zu beurteilen sind (s. Anm. 77).

77 **bb) Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung von Aufwendungen (bzw. Einnahmen) und kompensierendem Anspruch**

Nach hM ist grds. davon auszugehen, dass die sich kompensierend gegenüberstehenden Abzugskomponenten und Bezüge entsprechend dem abschnittsbezogenen Leistungsfähigkeitsprinzip separat zu beurteilen sind (vgl. BFH v. 26.11. 2008 – X R 24/08, BFH/NV 2009, 568). Die jeweilige stl. Qualifikation entspricht den allgemeinen Regeln und hat sich einheitlich am Veranlassungsprinzip auszurichten (dazu Anm. 130; insbes. § 3c ist zu beachten).

Die Rückzahlung von Einnahmen ist folglich eine Aufwendung, der Rückempfang früherer Aufwendungen eine Einnahme der ursprünglich betroffenen Einkunftsart; bestehende Rückzahlungsverpflichtungen oder Ersatz- bzw. Erstattungsansprüche sind wegen noch fehlender tatsächlicher Durchführung unerheblich.

Die kompensierenden Ansprüche werden erst zum Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Realisation entsprechend dem in § 11 normierten Zufluss-/Abflussprinzip und den allgemeinen Zurechnungsregeln (s. Anm. 40) stl. erfasst. Es erfolgt weder materiell- noch verfahrensrechtl. eine echte Rückwirkung auf vergangene Steuerperioden.

Diese Grundsätze gelten auch für die AfaA. Nach der Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443; v. 13.7.2000 – VI B 184/99, BFH/NV 2000, 1470 mwN) ist auch die AfaA unabhängig von etwaigen Ersatz-

ansprüchen im VZ des wertbeeinträchtigenden Umstands vorzunehmen. Der Stpfl. hat danach auch kein Wahlrecht, mit der Abschreibung zu warten, bis feststeht, ob und in welcher Höhe der eingetretene Schaden ersetzt wird (so zutr. LBP/STARK, § 9 Rn. 37).

Eine saldierende, zeitübergreifende Zusammenfassung als Ergebnis einer wirtschaftlichen Einheitsbetrachtung unterbleibt, es sei denn, die Vorgänge werden im gleichen VZ realisiert; insoweit erfolgt die Saldierung aus verfahrensökonomischen Vereinfachungsgründen (so auch LBP/STARK, § 9 Rn. 35).

cc) Einzelfälle (rückforderbare Werbungskosten, durchlaufende Posten, irrtümliche Werbungskosten)

78

Rückforderbare Werbungskosten: Auch falls gleichzeitig mit der dem ursprünglichen Charakter nach werbungskostenbezogenen Herausgabe ein Rückforderungsanspruch entsteht, hindert dies uE die Geltendmachung von WK gemäß dem sog. Istprinzip nicht; der Rückforderungsanspruch ist bei erwerbsbezogener Veranlassung zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation als stl. Bezug zu erfassen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Rückforderungsanspruch zum Termin der Herausgabe feststeht oder vom Stpfl. bestritten wird.

GIA SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 4; LBP/STARK, § 9 Rn. 33; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 28; GRUBE, FR 1989, 29 (31); SOMMER, DStR 1986, 14 betr. den Sonderfall rückforderbarer Zahlungen im Bauherrenmodell mit Hinweis auf mögliche Umqualifikationserfordernisse; so wohl auch BFH v. 22.10.2002 – VI R 16/02, BFH/NV 2003, 164 mwN; v. 26.11.2008 – X R 24/08, BFH/NV 2009, 568; s. auch § 4 Anm. 797.

Durchlaufende Posten und Auslagenersatz: Da der Stpfl. bei sog. durchlaufenden Posten keine ihm zuzurechnende eigene vermögensmindernde Aufwendung tätigt, sondern – den planmäßigen Ablauf unterstellt – lediglich für kurze Zeit einen Betrag im ausschließlichen oder ganz überwiegenden Interesse eines Dritten verauslagt (regelmäßig in dessen Namen und für dessen Rechnung, dh. in offener Stellvertretung gem. § 164 BGB), erfolgt kein WKAbzug (vgl. BFH v. 14.12.1999 – IX R 69/98, BStBl. II 2000, 197; vgl. auch v. BORNHAUPT, StuW 1990, 46). Dies ergibt sich auch aus entsprechenden Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 2, wonach durchlaufende Posten weder BE noch BA darstellen (vgl. auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 57 unter Hinweis auf BFH v. 11.12.1996 – IV B 54/96, BFH/NV 1997, 290 betr. von einem selbständigen Rechtsanwalt verauslagte Gerichtsgebühren).

Beispiel: Vermieter bezahlt eine Paketzustellungsgebühr für den Mieter, während sich dieser im Urlaub befindet.

Erst wenn der ursprünglich durchlaufende Posten zu einer tatsächlichen Vermögenseinbuße beim Stpfl. führt, erfolgt entsprechend den Veranlassungsgrundsätzen ein WKAbzug im Zeitpunkt des endgültigen Eintritts des Vermögensschadens (vgl. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 58a).

Gleiches gilt, wenn der Stpfl. Geld und andere WG für einen Dritten in dessen ausschließlichem oder überwiegenden Interesse für eine gewisse Zeit verauslagt (sog. Auslagenersatz; s. auch § 3 Nr. 50: Auslagenersatz kein stpfl. Arbeitslohn; § 3 Nr. 50 Anm. 2 ff.). Bei nicht vollständigem Auslagenersatz bildet der vom Stpfl. übernommene Unterschiedsbetrag auch in diesem Fall WK.

Vom Auslagenersatz ist der WKErsatz zu unterscheiden (zB ArbG ersetzt dem ArbN Aufwendungen, die bei diesem WK sind). Der WKErsatz ist im Grundsatz stpfl., soweit nicht der Gesetzgeber wie zB in § 3 Nr. 16 etwas anderes be-

stimmt (vgl. BFH v. 19.2.1993 – VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551; § 3 Nr. 16 Anm. 3).

Irrtümlich geleistete Aufwendungen mit Werbungskostencharakter, die im gleichen oder im folgenden VZ an den Stpf. zurückerstattet werden, sind aus Vereinfachungsgründen stneutral zu behandeln; dies entspricht der Beurteilung durchlaufender Posten, da es an einer tatsächlich gewollten erwerbsbezogenen Veranlassung mangelt (so auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 4; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 28; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 63; s. aber GRUBE, FR 1989, 29 [31 f.]). Bei Zweifeln am Irrtumscharakter der Zahlung erfolgt zunächst eine Beurteilung als WK, bei Rückerhalt als stpf. Einnahme.

Zum Problem der Rückzahlung von irrtümlich als sofort abziehbare WK geltend gemachten AK s. BFH v. 23.4.1991 – IX R 86/89, BStBl. II 1991, 712; v. 3.12.1990 – IX B 136/89, BFH/NV 1991, 316.

79 Einstweilen frei.

c) Rückzahlung früherer Einnahmen (negative Einnahmen)

80 aa) Negative Einnahmen oder Werbungskosten

Nach der älteren, noch auf den final formulierten Wortlauts von Abs. 1 Satz 1 abstellenden höchstrichterlichen Rspr. kommt für ohne Rechtsgrund erlangte steuerrelevante Einnahmen, die vom Stpf. an den ursprünglich Leistenden zurückerstattet werden, ein WKAbzug nicht in Betracht (Grundsatzentscheidung BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184 unter Bezugnahme auf RFH v. 8.11.1933, RStBl. 1934, 297; BFH v. 30.7.1997 – I R 11/96, BFH/NV 1998, 308; ebenso die FinVerw., zB OFD Erfurt v. 19.12.1996, FR 1997, 240 und das ältere Schrifttum, zB KÖTTKE, BB 1981, 965; STUHLDREIER, BB 1981, 1947; BROSCH, NWB F. 3, 5200). Die neuere BFH-Rspr. spricht von einem „actus contrarius“ zu einer rechtsgrundlosen Lohn(über)zahlung (vgl. zB BFH v. 7.5.2009 – VI R 37/08, BStBl. II 2010, 135).

Derartige Rückzahlungsbeträge werden danach, um sie nicht unberücksichtigt lassen zu müssen, im Jahr des Abflusses als sog. negative Einnahmen behandelt; die Kürzung von den Bezügen zum Verausgabungszeitpunkt erfolgt bei derjenigen Einkunftsart, der die frühere Einnahme zum Zuflusstermin zuzurechnen war.

Rechtsfolgen: Wegen ihres besonders gearteten stl. Charakters entfällt eine Anrechnung auf die WKpauschbeträge des § 9a Nr. 1 und 3. Hierin besteht der wesentliche Unterschied zum vergleichbaren Abgrenzungsproblem bei den Gewinneinkünften (s. § 4 Anm. 766: Für den Bereich der Gewinneinkünfte kann der Meinungsstreit dahinstehen, weil er nur theoretische Bedeutung hat). Die nach Kürzung der negativen Einnahmen verbleibenden Bezüge dienen als Bemessungsgrundlage für an Einnahmen anknüpfende Berechnungen (zB für die Vorsorgepauschale gem. § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3; s. auch BROSCH, NWB F. 3, 5200). Die Geltendmachung negativer Einnahmen ist allerdings nicht auf die Höhe der im VZ erzielten positiven Bezüge begrenzt, sondern kann auch zu einem Verlust führen (BFH v. 12.12.1958 – VI 25/57 U, BStBl. III 1959, 96; BROSCH, NWB F. 3, 5200).

Stellungnahme: UE besteht für das Rechtsinstitut der negativen Einnahmen weder eine systematische Berechtigung noch eine sachliche Notwendigkeit.

Aus erwerbsbezogenen Gründen zurückgezahlte Einnahmen sind vielmehr WK, die den Pauschbetrag nach § 9a verbrauchen (vgl. § 9a Anm. 20).

- **Fehlende steuersystematische Berechtigung:** Im Rahmen der Überschussermittlung gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 kennt das EStG nur die Begriffe „Einnahmen“ und „Werbungskosten“ zur Bezeichnung der positiven und negativen Wertkomponenten. Die Rückzahlung früherer Einnahmen kann daher nur entweder als WK oder gar nicht abgezogen werden; für negative Einnahmen ist stsystematisch kein Raum.
- **Fehlende sachliche Notwendigkeit bei Anwendung des Veranlassungsprinzips:** Interpretiert man den WKBegriff entsprechend dem Veranlassungsprinzip (s. Anm. 130), so führt auch die Rückzahlung früherer Einnahmen zu WK, falls wirtschaftlicher Auslöser der Rückzahlung die der Einkunftszielung dienende Tätigkeit oder Leistung des Stpf. ist. Durch die im Wege der Rechtsfortbildung vorgenommenen Erweiterung des finalen WKBegriffs im Hinblick auf Veranlassungsgrundsätze ist die von der Rspr. entwickelte gedankliche Konzeption der negativen Einnahmen entbehrlich geworden. Den wegen der Rückzahlung vor allem bei LStpf. möglichen Ungleichbehandlungen und Abwicklungsproblemen (zB Wegfall des WKpauschbetrags gem. § 9a Nr. 1; Berücksichtigung im lfd. LStAbzugsverfahren nur durch Freibetrag gem. § 39a müsste durch Sonderregelungen der FinVerw. im Billigkeitswege oder durch Maßnahmen des Steuergesetzgebers begegnet werden (vgl. auch § 48 Abs. 4 RegE EStG 1975, BTDrucks. 7/1470: zurückzuzahlende Einnahmen sollten als WK neben einer WKpauschale abzuziehen sein). Derartige verfahrensmäßige Schwierigkeiten und kleinere steuerökonomische Nachteile für einzelne Stpf. berechtigen uE nicht dazu, eine im EStG stsystematisch nicht vorgesehene stl. Abzugsposition zu schaffen.

Im Ergebnis gJA JUDEICH, BB 1961, 673 in Auseinandersetzung mit GÖRBING, BB 1961, 92; VANGEROW, StuW 1964 Sp. 759 f.; JAKOB, Steuern vom Einkommen, Bd. I, 1980, § 3 Rn. 23; WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 14–26; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 233; v. BORNHAUPT, DStZ 1990, 496 (505); SCHMIDT/ DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 61; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 180; FG Berlin v. 22.6.1976, EFG 1977, 254, rkr.; ähnlich FG Köln v. 22.7.1981, EFG 1982, 184, rkr. betr. sog. negative WK; FG Düss. v. 7.11.2005, EFG 2006, 1154, mit Anm. PFÜTZENREUTER, EFG 2006, 1155, nachfolgend BFH v. 29.1.2009 – VI R 12/06, BFH/NV 2009, 1105 ohne Stellungnahme in diesem Punkt; ausdrückl. offen gelassen in BFH v. 25.5.1999 – VIII R 59/97, BStBl. II 2001, 226 mit Anm. KEMPERMANN, FR 1999, 947; BFH v. 26.1.2000 – IX R 87/96, BStBl. II 2000, 396 mit Anm. FISCHER, FR 2000, 775; BFH v. 5.7.2007 – VI R 58/05, BFH/NV 2007, 1772; v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299; v. 12.11.2009 – VI R 20/07, BFH/NV 2010, 719).

bb) Einzelheiten zum Abzug negativer Einnahmen

81

Abzugsvoraussetzungen: Die stl. Geltendmachung negativer Einnahmen hängt nach der hm von verschiedenen Voraussetzungen ab, die sich wegen der fehlenden gesetzlichen Verankerung zT nicht oder nur schwer methodisch begründen lassen (vgl. zur Diskussion um die Abziehbarkeit rückzahlbarer, ursprünglich stfreier Einnahmen KOTTKE, BB 1981, 965 [967 f.]; STUHLDREIER, BB 1981, 1947; eingehend auch WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 73–79). Einfacher und sachgerechter wäre die strikte Anwendung der Veranlassungsgrundsätze entsprechend dem allgemeinen WKBegriff.

Der BFH setzt ganz entscheidend neuerdings voraus, dass Abfluss erfolgt (sog. „actus contrarius“-Rspr.). Diese Grundsätze kommen insbes. zur Anwendung bei Rückgängigmachung sog. fiktiver Einnahmen im Bereich der Zukunftssicherungsleistungen (vgl. BFH v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299;

v. 12.11.2009 – VI R 20/07, BStBl. II 2010, 719; s. auch BFH v. 10.8.2010 – VI R 1/08, BFH/NV 2010, 2185):

► *Rückzahlung aus einkunftszielungsbezogenen Motiven:* Eine einkunftsmindernde Berücksichtigung ist nicht zulässig, falls die Rückgewähr aus privaten (zB verwandtschaftlichen) Gründen erfolgt oder rein vermögensumschichtende Zwecke verfolgt werden.

Auch nach Beendigung der Einkunftszielung aus einer erwerbsbezogenen Tätigkeit ist eine stl. Berücksichtigung zurückzuzahlender Einnahmen als negative Wertkomponente möglich, falls eine erwerbsbezogene Veranlassung vorliegt (zB Rückzahlung von Arbeitslohn während der Arbeitslosigkeit; zu nachträglichen WK allgemein s. Anm. 170).

► *Rückzahlung aufgrund rechtlicher oder tatsächlicher Verpflichtung:* Zum mindest im Kapitalvermögensbereich bei Rückzahlung von Gewinnausschüttungen verlangt der BFH zur einkunftsmindernden Berücksichtigung, dass der Stpf. dazu rechtl. oder tatsächlich verpflichtet ist; eine freiwillig begründete Rechtspflicht soll allerdings nicht ausreichen.

Vgl. BFH v. 19.1.1977 – I R 188/74, BStBl. II 1977, 847; v. 2.11.1977 – I R 92/75, BStBl. II 1978, 102; v. 6.3.1979 – VIII R 26/78, BStBl. II 1979, 510; s. hierzu auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 62 und SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 20 Rn. 23 f. mwN auf die Rspr.

UE ist es unter Veranlassungsgesichtspunkten unabhängig von der betroffenen Überschusseinkunftsart dagegen gleichgültig, ob die Rückzahlung freiwillig erfolgt oder nicht; es kommt entscheidend darauf an, ob allein oder zumindest ganz überwiegend ein erwerbs- oder privatbezogener Rückzahlungsanlass vorliegt.

Gegenstand negativer Einnahmen: Die Verpflichtung zur Rückgewähr erlangter Bezüge kann sich nicht nur auf Geld (zB Lohn- oder Mietzahlungen), sondern auch auf Sachgüter erstrecken; letztere sind uE mit den üblichen Mittelpreisen der Verbrauchsorts, subsidiär mit dem gemeinen Wert des Gegenstands im Zeitpunkt der Rückgabe zu bewerten, so dass sich uU zwischenzeitlich eingetretene Wertsteigerungen steuermindernd auswirken (str.; aA FG Berlin-Brandenburg. v. 19.3.2008, EFG 2008, 1280, bestätigt durch BFH v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 236a; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 182; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 64: Sachwert abzgl. der ggf. angefallenen AfA).

Abzugsverbot bei Rückzahlung steuerfrei vereinnahmter Bezüge: Bei aufgrund gesetzlicher Vorschriften stfrei vereinnahmten Bezügen (insbes. §§ 3, 3b) muss auch deren Rückzahlung durch den Stpf. stl. unberücksichtigt bleiben. Die Rückgewähr steht im „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit stfreien Einnahmen“, so dass ein Abzugsverbot analog § 3c eingreift.

Vgl. BFH v. 12.12.1958 – VI 25/57 U, BStBl. III 1959, 96; v. 4.5.2006 – VI R 33/03, BStBl. II 2006, 911; STUHLDREIER, BB 1981, 1947; WÜLLENKEMPER aaO, 73, 79–111; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 67; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 63; LBP/STARK, § 9 Rn. 48; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 181; OFD Erfurt v. 19.12.1996, DStR 1997, 580; aA JUDEICH, BB 1961, 675; KOTTKE, BB 1981, 965 (967 f. mit dem Hinweis, § 3c regelt nicht den Fallbereich negativer Einnahmen).

Die stsystematischen Schwierigkeiten zur Begründung des Abzugsverbots lassen sich vermeiden, falls man die Rückzahlungsbeträge als WK entsprechend den Veranlassungsgrundsätzen interpretiert (dazu eingehend Anm. 80).

Unerheblich für die stl. Geltendmachung der Rückzahlungsbeträge im Abflussjahr ist dagegen, ob sich die ursprünglichen Einnahmen tatsächlich belastungs-

erhöhend ausgewirkt haben; auch falls die Einnahmen faktisch im Einzelfall nicht der Besteuerung unterlagen (zB durch horizontalen oder vertikalen Verlustausgleich, den Abzug von SA oder agB), führt deren Rückzahlung zu negativen Einnahmen respektive WK (vgl. SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 63 unter Hinweis auf BFH v. 18.9.1964 – VI 244/63 U, BStBl. III 1965, 11; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 181); dies entspricht dem Grundsatz der Einzelbeurteilung (s. Anm. 77). Gleiches gilt, wenn eine zurückgezahlte Abfindung ermäßigt besteuert worden war (BFH v. 4.5.2006 – VI R 33/03, BStBl. II 2006, 911).

► *Sonderfall der Rückzahlung zu Unrecht steuerfrei belassener Einnahmen:* Wurde allerdings eine Einnahme zu Unrecht stfrei belassen (bestandskräftig; ansonsten Begrichtigung im Zuflussjahr), während sie bei zutreffender Behandlung als stpfl. qualifiziert worden wäre (gleichviel in welcher Höhe, sofern nur überhaupt dem Grunde nach ein stpfl. Bezug vorliegt), so verbietet sich uE nach den allgemeinen Grundsätzen von Treu und Glauben die Berücksichtigung des Rückzahlungsbetrags als negative Einnahme; ansonsten würde eine doppelte stl. Vergünstigung gewährt (glA FG Düss. v. 20.3.2008, EFG 2008, 1194, bestätigt aus anderen Gründen durch BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08 BStBl. II 2010, 198; OFD Erfurt v. 19.12.1996, FR 1997, 240; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 63; LBP/STARK, § 9 Rn. 48). Der Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung wird insoweit aus Gleichbehandlungsgründen durchbrochen. Umgekehrt müssen – aus den gleichen Überlegungen – zu Unrecht der Besteuerung unterworfenen, von Rechts wegen stfreie Bezüge bei Rückzahlung als negative Einnahmen behandelt werden (glA SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 63; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 237; LBP/STARK, § 9 Rn. 48; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 181). Darüber hinaus uU im Einzelfall auftretende Härten sollten im Billigkeitswege durch die FinVerw. geregelt werden.

Einstweilen frei.

82–84

d) Rückfluss früherer Werbungskosten (keine negativen Werbungskosten)

aa) Rückfluss abgezogener Werbungskosten

85

Keine negativen Werbungskosten, sondern Einnahmen: Der Rückempfang früherer WK durch den Stpfl. bildet stpfl. Einnahmen zum Zuflusszeitpunkt bei derjenigen Einkunftsart, bei der die Erwerbsabzüge geltend gemacht worden sind, falls der Rückfluss durch die auf Einnahmeerzielung ausgerichtete Leistung veranlasst ist (hM, vgl. BFH v. 26.11.2008 – X R 24/08, BFH/NV 2009, 568; WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 12–14 [32]; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 64; LBP/STARK, § 9 Rn. 48 zumindest bei Rückempfang früherer WK von einem Dritten; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 65; FROTSCHER, § 9 Rn. 45; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 28; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 184; aA FLIES, DB 1997, 799 [802]). Dies gilt sowohl bei unmittelbarer Rückerstattung durch den Empfänger der Leistung als auch bei Ersatz von einem Dritten (zu letzterem s. BFH v. 13.7.2000 – VI R 184/99, BFH/NV 2000, 1470; s. Anm. 90). Unerheblich ist auch, ob der Stpfl. im Rückflusszeitpunkt noch entsprechende Einkünfte erzielt (BFH v. 28.3.1995 – IX R 86/89, BStBl. II 1995, 704). In Betracht für derartige Sachverhalte kommen sämtliche Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23; die WKpauschbeträge gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 und 3 bleiben unberührt.

Wohl wegen des weitgefassten steuergesetzlichen Einnahmebegriffs verzichtet die höchstrichterliche Rspr. auf die gedankliche Konzeption „negativer WK“, obgleich dies in folgerichtiger Konsequenz zum Rechtsinstitut der „negativen Einnahmen“ (s. Anm. 80) nahe gelegen hätte.

Allein die Erfassung als Einnahme ist stsystematisch zutreffend. Materiell-rechtl. würden ansonsten uU stpfl. Bezüge auf die (zufallsbedingte) Höhe der im VZ angefallenen WK begrenzt.

Erwerbsbezogene Veranlassung: Entsprechend den Tatbestandsmerkmalen des § 8 Abs. 1 setzt der stl. Ansatz der rückempfangenen Bezüge eine erwerbsbezogene Veranlassung voraus (vgl. BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 181: Rückzahlung muss aus „in der Erwerbssphäre liegenden Gründen“ erfolgen). Erfolgt der Rückfluss der WK dagegen aus privaten (zB verwandtschaftlichen) Motiven oder sind rein vermögensumschichtende Gründe (zB Rückgewähr als Darlehen) maßgeblich, so liegen keine stpfl. Einnahmen vor.

86 Einstweilen frei.

87 bb) Rückfluss nicht als Werbungskosten abgezogener Aufwendungen

Rückfluss von Werbungskosten, die sich nicht ausgewirkt haben: Wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung (§ 25 Abs. 1) können WK, die sich wegen zu geringen Einkommens in einem VZ nicht auswirken konnten, nicht in einem späteren VZ mit den hier anfallenden Einnahmen verrechnet werden (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755). Dieser Auffassung der Rspr. ist uE zuzustimmen, denn sie folgt den allgemein geltenden Besteuerungsprinzipien (so auch zB KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 66; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 184; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 65). Zu prüfen bleiben uU Biligkeitsmaßnahmen iSd. §§ 163, 227 AO.

Rückfluss nicht abziehbarer Aufwendungen: Im Jahr der Zahlung nicht abziehbare Aufwendungen (zB wegen § 3c) sind uE systementsprechend bei späterer Rückvereinnahmung im Grundsatz nicht zu versteuern; dies ist im Ergebnis str. (ebenso SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 65; WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 44 ff.; § 4 Anm. 767; aA KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 67 unter Hinweis auf BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210 und v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220: „Denn das in § 3c niedergelegte Verbot des Abzugs von WK, wenn sie mit stfreien Einnahmen in Zusammenhang stehen, gilt nicht in umgekehrten Sinne.“; BFH v. 29.8.1996 – VIII R 24/95, DB 1997, 1256; s. auch BFH v. 18.6.2003 – I B 164, 165/02, BFH/NV 2003, 1555 betr. Erstattung nicht abziehbarer BA als stpfl. Einnahme bei Erstattung durch Dritte).

UE ergibt sich diese Rechtsfolge aber unmittelbar aus dem EStG selbst (zB betr. Rückzahlung erwerbsbezogener Geldbußen gem. § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 3) oder aufgrund von Überlegungen zur Rechtsfortbildung (zB betr. den Rückfluss nicht abziehbarer Steuern; s. eingehend WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 87–98 mit Hinweis auf evtl. Beweisprobleme; er sieht in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 3 ein verallgemeinerungsfähiges Rechtsprinzip).

Eine Ausnahme gilt allerdings nach hM beim Rückempfang von Schmiergeldern, die gem. § 160 AO nicht stmindernd berücksichtigt wurden; bei Rückzahlung entstehen stpfl. Einnahmen, da es sich ursprünglich um echte WK handelte, denen lediglich aus Gründen einer Gefährdungshaftung der Abzug versagt wurde (BFH v. 28.5.1968 – IV R 65/67, BStBl. II 1968, 581, § 3c gilt nicht ana-

log; s. aber § 4 Anm. 767: Grundsatz der Nichterfassung der zurückgeflossenen nicht abziehbaren Aufwendungen als Einnahme gilt unabhängig vom Grund der Nichtberücksichtigung; krit. dazu auch WÜLLENKEMPER aaO, 37–39, 45 f.). UE bedenklich; die Versteuerung des Rückflusses würde eine Verdoppelung der Sanktion des § 160 AO bedeuten. Denkbar scheint es, bei Versteuerung des Rückflusses die Veranlagung für das Jahr des Abflusses nach den Grundsätzen über widerstreitende StFestsetzungen (§ 174 AO) zu berichtigen und den Abzug zuzulassen, weil die „Gefährdung“ und damit der Grund für die Nichtabziehbarkeit entfallen ist.

Rückfluss freiwillig nicht abgezogener Werbungskosten: Aufwendungen bleiben bei erwerbsbezogenem Anlass begrifflich auch dann WK, wenn der Stpfl. sie nicht im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten geltend macht oder nachweist, da die stl. Grundqualifikation einer tatsächlichen Vermögensminderung nicht von einer Willensentscheidung des Stpfl. hinsichtlich ihrer verfahrensrechtl. Berücksichtigung (zB in dem einen oder anderen VZ) abhängt (so auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 67b; s. auch § 4 Anm. 767).

Zweifelhaft ist, ob der Rückfluss von Aufwendungen stl. unberücksichtigt bleiben kann, wenn der Stpfl. von Anfang an auf die Geltendmachung einer erwerbsbezogenen Vermögensminderung verzichtet hat wegen eines sicher bestehenden Kompensationsanspruchs (für stneutrale Vereinnahmung FG Nürnb. v. 13.9.1968, EFG 1969, 14, rkr. betr. erstattete HGA-Zinsen). Entsprechend dem Grundsatz der veranlagungszeitraumbegrenzten Einzelbeurteilung (s. Anm. 77) sollte uE bei Ausschöpfung der verfahrensrechtl. Berichtigungsvorschriften eine separate stl. Erfassung einerseits als WK, andererseits als Einnahme erfolgen. In besonders gelagerten Einzelfällen ist das Vorliegen eines steuerneutralen vermögensumschichtenden Vorgangs in Betracht zu ziehen (zB Darlehenshingabe und -rückzahlung oder zumindest darlehensähnliches Verhältnis; durchlfd. Posten analog § 4 Abs. 3 Satz 2); ggf. sollte vom Stpfl. ein Billigkeitserlass bezogen auf die stl. Belastung des Bemessungsgrundlagenteils beantragt werden. Bei einer derartigen Sachverhaltsbeurteilung muss man allerdings auch den unplanmäßigen Ausfall der dem Stpfl. zustehenden Rückgriffs- oder Ersatzforderung, deretwegen er die Geltendmachung der WK unterließ, als WK im Jahr der Vermögenseinbuße berücksichtigen.

Rückfluss zu Unrecht nicht zum Abzug zugelassener Aufwendungen: Hatte die FinVerw. den Abzug erwerbsbezogener Aufwendungen zu Unrecht versagt, weil zB Lebenshaltungskosten angenommen wurden, so muss dies nach den Grundsätzen von Treu und Glauben zugunsten des Stpfl. zur steuerneutralen Vereinnahmung des Rückflussbetrags führen, sofern nach den verfahrensrechtl. Vorschriften (zB wegen widerstreitender StFestsetzung gem. § 174 AO) die frühere Veranlagung nicht berichtigt werden kann (s. auch § 4 Anm. 767: Rückfluss als „actus contrarius“). Ggf. sind Billigkeitsmaßnahmen geboten.

Rückfluss zuvor fehlerhaft als Werbungskosten behandelter Aufwendungen: Wurde der WKAbzug zu Unrecht zugelassen und kann der fehlerhafte Ansatz nicht mehr korrigiert werden, müssen uE – entsprechend der Behandlung des Sonderfalls der Rückzahlung zu Unrecht stfrei belassener Einnahmen (s. Anm. 81 aE) – dem Grundsatz von Treu und Glauben folgend die zurückgeflossenen Aufwendungen als Einnahmen erfasst werden (so auch DRENSECK, FR 1991, 497 für Fälle des unrechtmäßigen WKAbzugs nach Verständigung: im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben ist Rückfluss als stpfl. Einnahme zu behandeln; offen gelassen in BFH v. 3.12.1990 – IX B 136/89, BFH/NV 1991, 316, und v. 23.4.1991 – IX R 86/89, BStBl. II 1991, 712; aA KSM/

v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 67a). Der Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung wird insoweit auch in diesen Fällen aus Gleichbehandlungsgründen durchbrochen. Alles andere würde zu einer ungerechtfertigten Doppelbegünstigung führen.

88–89 Einstweilen frei.

e) Ersatz- oder Erstattungsleistungen und Zuschüsse Dritter

90 aa) Ersatz- oder Erstattungsleistungen durch Dritte

Grundsatz: Entsprechend dem Prinzip der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung (s. Anm. 77) ist es für das Vorliegen einer steuerrelevanten Vermögensminderung unerheblich, ob der Stpf. bereits zur Zeit der Vornahme der Aufwendung einen Ersatz- oder Erstattungsanspruch gegenüber einem Dritten (zB einer Versicherungsgesellschaft) hat (zur unmittelbaren Rückerstattung von WK durch den früheren Empfänger der Leistung s. Anm. 85, 87; s. auch § 24 Nr. 1 Buchst. a iVm. § 34). Grds. sind die erwerbsbezogenen veranlassten Aufwendungen für das Jahr ihres Abflusses als WK, die dem entsprechenden Ersatz- oder Erstattungsleistungen für das Jahr ihres Zuflusses als Einnahme zu versteuern. Ist der gleiche VZ betroffen, erfolgt aus Vereinfachungsgründen eine Saldierung (zum Sonderfall vermögensumschichtender Vorgänge s. Anm. 77).

Eine AfA ist im Zeitpunkt ihres Anfalls zum WKAbzug geltend zu machen (vgl. BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443). Spätere Ersatzleistungen führen zu Einnahmen oder mindern die AHK (vgl. SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 66 unter Hinweis auf FG Hamb. v. 20.8.2007, EFG 2008, 107, rkr.).

Steuerfreier Werbungskostenersatz: In Anlehnung an das Abzugsverbot des § 3c steht die Gewährung stfreier Ersatz- oder Erstattungsleistungen durch Dritte der Geltendmachung entsprechender WK beim Stpf. stets entgegen; eine mehrfache stl. Begünstigung desselben Aufwendungsblocks ist nicht zulässig.

Allg. Meinung: vgl. zB BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823 mwN; s. zur Notwendigkeit eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs BFH v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 72; LBP/STARK, § 9 Rn. 42; differenzierend WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 79 f., 98–105, der im umgekehrten Fall stpf. Bezüge annimmt, s. auch § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 3, der nach hM nicht auf die Rückgewährung der Geldbuße durch einen Dritten ausgedehnt werden kann; s. auch § 4 Anm. 768.

Dies gilt wegen des wirtschaftlich gearteten Zusammenhangs unabhängig davon, ob die stfreien Einnahmen zeitlich vor, nach oder im Verlauf des Kj. der Verausgabung zufließen. Ein Abzugsverbot besteht selbst dann, wenn stfreie Einnahmen im Zeitpunkt des Abflusses der Aufwendungen noch nicht vorliegen, aber zumindest künftig erwartet werden.

Vgl. BFH v. 24.4.1992 – VI R 141/89, BStBl. II 1992, 666; v. 31.7.1992 – VI R 112/88, BFH/NV 1993, 224; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 72, B 73 mit Hinweis darauf, die Veranlagung ggf. unter den Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO zu stellen; LBP/STARK, § 9 Rn. 42.

Soweit die erwerbsbezogenen Aufwendungen die stfreien Ersatzleistungen – die ggf. in pauschaler Form gewährt werden – übersteigen, erfolgt allerdings eine stmindernde Geltendmachung als WK (vgl. BFH v. 26.9.1979 – VI R 58/76, BStBl. II 1980, 79 betr. Verpflegungsmehraufwendungen bei einem Gerichtsvollzieher; vgl. auch § 3 Nr. 16 Anm. 5).

bb) Zuschüsse

91

Grundsatz: Bei der stl. Beurteilung von Zuschüssen, die von dritter Seite zu Erwerbsaufwendungen gewährt werden, ist im Grundsatz ebenfalls dem Prinzip der Einzelbeurteilung (s. Anm. 77) Rechnung zu tragen; dh.

- vereinfachungsbedingte Verrechnung mit den WK bei Gewährung im Ver- ausgabungsjahr,
- getrennte stl. Erfassung bei der betreffenden Einkunftsart im jeweiligen VZ entsprechend dem Zufluss-/Abflussprinzip (s. auch R 21.5 Abs. 1 Satz 6 EStR 2008).

Zuschüsse, die als stfreie Bezüge zu qualifizieren sind (zB § 3 Nr. 34), schließen den entsprechenden WKAbzug aus.

Zuschüsse bei Vermietung und Verpachtung: Besonderheiten gelten bei Zuschüssen für aktivierungspflichtige Immobilienaufwendungen im Rahmen von § 21:

► *Private Mieterzuschüsse* (etwa verlorene Baukostenzuschüsse) sind wegen ihres Zusammenhangs mit der Gebrauchsüberlassung beim Vermieter als Einnahme anzusetzen; eine Verrechnung über eine Verminderung der Abschreibungsgrundlage ist nicht zulässig (BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161; s. differenzierend auch R 21.5 Abs. 1 EStR 2008).

► *Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln oder private Zuschüsse, die keine Mieterzuschüsse sind*, gehören grds. nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Handelt es sich bei den bezzuschussten Aufwendungen um HK, sind ab dem Jahr der Bewilligung die Afa, erhöhten AfA und SonderAfA nach den um den Zuschuss geminderten HK zu bemessen (zu weiteren Einzelheiten s. R 21.5 Abs. 1 EStR 2008 u. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 74 d f.).

cc) Verzicht auf Ersatz- oder Erstattungsleistungen

92

Grundsatz: Nach hM steht der Verzicht eines Stpfl. auf die Geltendmachung eines Ersatz- oder Erstattungsanspruchs der Aufwendungseigenschaft der zugrunde liegenden Beträge und dem WKAbzug nicht entgegen; entsprechend den allgemeinen Grundsätzen setzt die Berücksichtigung als WK lediglich eine erwerbsbezogene Veranlassung der Aufwendungen voraus. Dem Stpfl. kann nicht entgegengehalten werden, er hätte die Höhe der Aufwendungen vermindern können; die Vermeidbarkeit von Vermögensminderungen ist kein Kriterium des Aufwendungsbegriffs (vgl. ua. BFH v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668; v. 15.12.1967 – VI R 151/67, BStBl. II 1968, 375; FG Saarl. v. 14.10.1993, EFG 1994, 238, rkr.; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 188; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 75; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 75).

Der WKAbzug wird auch nicht durch den Umstand beeinflusst, dass der Stpfl. auf die Inanspruchnahme kostenfreier Leistungen (zB kostenfreie Übernachtungsmöglichkeit auf einer Dienstreise, s. hierzu FG Saarl. v. 14.10.1993, EFG 1994, 238, rkr.) verzichtet, die das Entstehen von WK verhindert hätten (SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 75; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 76).

Ausnahmefall: Einschränkend zum o.g. Grundsatz soll nach BFH v. 14.8.1970 – VI R 70/69 (BStBl. II 1970, 765 [767]) ein WKAbzug ausscheiden, wenn der Stpfl. aus rein persönlichen Gründen von der Erhebung eines Schadensersatzanspruchs absieht (etwa weil der Anspruch gegen die Ehefrau gerichtet ist); die Erlangung des Schadensersatzes soll zur Verrechnung mit der Vermögensminderung fingiert werden (s. auch BFH v. 28.9.1993 – IX R 156/88, BStBl. II

1994, 319 zum Verzicht eines Nießbrauchers gegenüber dem unterhaltsberechtigten Eigentümer auf die Geltendmachung eines Ersatzanspruchs; zust. SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 75; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 188).

UE ist eine solche allgemeine Rechtsaussage unzutreffend, da die Beweggründe des Stpfl. für den Verzicht auf Einnahmen mangels einer tatsächlichen Realisation stl. unbeachtlich sind. Lediglich im Anwendungsbereich von § 12 Nr. 2 (Abzugsverbot für verschiedene Zuwendungen, insbes. zwischen unterhaltsberechtigten Personen) können sich Ansatzpunkte für eine Versagung des WKAbzugs ergeben; dies dürfte jedoch im Ergebnis uE regelmäßig daran scheitern, dass der Verzicht auf Kompensationsansprüche nicht zur Fingierung zuwendungsfähiger Einnahmen führt und zudem ein erkennbarer Erwerbsbezug der Aufwendungen beim Stpfl. vorliegt. Es verbleibt uE also bei dem o.g. Grundsatz ohne Berücksichtigung der Gründe für den Verzicht, auch im Bereich des § 12 Nr. 2 (so jetzt auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 77 ff., insbes. B 79 und B 82).

93–94 Einstweilen frei.

3. Weitere Abgrenzungsfragen

95 a) Aufwendungen auf das Vermögen

Bei den Überschusseinkünften gehen das Vermögen und seine Wertänderung nicht in die Einkunftsberichtigung ein; demzufolge gibt es kein „steuerverhaftetes Vermögen“ im Privatbereich. Es fragt sich, ob damit auch Aufwendungen „auf das Vermögen“ zwingend in den Privatbereich fallen. Allgemein wird die Frage vor dem Hintergrund eines „Grundsatzes der stl. Unbeachtlichkeit der Vermögensphäre“ beantwortet; maßgebend für die Abgrenzung ist das Veranlassungsprinzip (s. ausführl. hierzu Anm. 185).

Steuersystematisch betrachtet steht bei längerfristig ertragbringenden WG die Geltendmachung von substanzbezogenen Aufwendungen als WK iSd. Abs. 1 im Abgrenzungskonflikt zwischen steuerrelevanter Erwerbssphäre einerseits und stl. irrelevanter Vermögensphäre als Erscheinungsform der Einkommensverwendung andererseits (zur Gesetzesystematik s. Anm. 6, 7; PRINZ, FR 1986, 397 [398]).

Keine Bedeutung des Aufwendungsbegriffs für die Abgrenzung: Der in Umkehrung von § 8 Abs. 1 definierte Aufwendungsbegriff hilft bei der Lösung der Zuordnungsfrage Erwerbs-/Vermögensphäre uE nicht weiter. Auch stl. nicht abziehbare Vermögensaufwendungen erfüllen uU die Kriterien des Aufwendungsbegriffs. So ist bspw. die Anschaffung oder Herstellung sowohl von ertragbringenden abnutzbaren als auch von nicht abnutzbaren WG mit beim Stpfl. abfließenden Ausgaben verbunden (Minderung des übrigen Vermögens); der WKAbzug kommt allerdings nur bei den abnutzbaren Vermögensgegenständen im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 (= aufwandswirksame Verteilung wegen des nutzungsbedingten Wertverzehrs) als lex specialis in Betracht. Auch der zB insolvenzbedingte Ausfall einer zinsbringenden Darlehensforderung ist als Aufwendung iS eines erwerbsbezogenen Vermögensopfers zu qualifizieren, obgleich eine Berücksichtigung als WK nicht zulässig ist (BFH v. 19.10. 1982 – VIII R 97/79, BStBl. II 1983, 295, krit. dazu Anm. 193). Ausgangspunkt zur Lösung des Qualifikationskonflikts ist uE allein das Veranlassungsprinzip bei Berücksichtigung der den Überschusseinkunftsarten innewohnenden stsystematischen Besonderheiten. Dies ergibt sich nicht zuletzt auch daraus, dass der BABegriff gem. § 4 Abs. 4 von Aufwendungen spricht und dabei im vollem Umfang den betrieblichen Vermögensbereich mitumfasst.

b) Fiktive Aufwendungen

100

Verbot des Abzugs fiktiver Aufwendungen: Als WK kommen grds. nur solche Aufwendungen in Betracht, die der Stpfl. tatsächlich gegenüber einem Dritten erbracht hat oder die ihm als Einkunftsziel bzw. als dessen Rechtsnachfolger zuzurechnen sind (s. Anm. 43 betr. sog. Drittaufwendungen), nicht die, die er hätte machen können oder wollen (vgl. RFH v. 13.11.1935, RStBl. 1936, 202; s. weiterhin TRZASKALIK, StuW 1983, 126 [134f.]; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 22–B 28 mit Beispielen aus der Rspr.). Auch sind Abzüge unter dem Gesichtspunkt kalkulatorisch zu berücksichtigender Eigenleistungen oder eines Einnahmeverzichts nicht zulässig (vgl. BFH v. 1.10.1985 – IX R 58/81, BStBl. II 1986, 142 betr. eigene Arbeitsleistungen für Hausverwaltung; v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160 betr. Abzinsung von Kaufpreisraten; RFH v. 7.7.1927, RStBl. 1927, 198 betr. die Aufzehrung von Arbeitskraft; FG Brandenb. v. 11.4.2001, EFG 2001, 886, rkr.). Es gilt grds. das Verbot der einkunftsmindernden Berücksichtigung fiktiver Aufwendungen (vgl. anschaulich Nds. FG v. 13.2.1986, EFG 1986, 397, rkr., mit Hinweis auf BFH v. 30.6.1955 – IV 695/54 U, BStBl. III 1958, 238 und Nds. FG v. 25.9.1980, EFG 1981, 231, rkr.; s. auch BFH v. 1.10.1985 – IX R 58/81, BStBl. II 1986, 142).

Das Anknüpfen des Aufwendungsverbot an konkrete wirtschaftliche Vermögensminderungen im VZ entspricht uE den Grundsätzen einer abschnittsbezogenen Leistungsfähigkeitsbesteuerung. Es gilt hier also der Grundsatz: Keine Aufwendung ohne Vermögensminderung (zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 65).

Ausnahmen vom Abzugsverbot fiktiver Aufwendungen ergeben sich insbes. im Rahmen der Anwendung der gesetzlichen Pauschalierungsregelung des § 9a. Bei Fehlen tatsächlicher kleinerer erwerbsbezogener Aufwendungen führen diese Pauschbeträge im Rahmen der festgelegten Beträge zur Berücksichtigung fiktiver WK (s. auch LBP/STARK, § 9 Rn. 16). Gleichermaßen gilt uU für die besonderen gesetzlichen Entfernungspauschalen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5, falls die tatsächlich anfallenden Fahrtkosten geringer sind. Auch im Rahmen der durch Verwaltungsanordnungen zugelassenen WK-Pauschalen kann sich aus Gründen einer Schätzungsunschärfe der Ansatz fiktiver WK ergeben, sofern keine offensichtlich unzutreffende Besteuerung vorliegt (so auch LBP/STARK, § 9 Rn. 16).

Für einen Sonderfall hat der BFH darüber hinaus den Abzug fiktiver Aufwendungen ausnahmsweise zugelassen: Führen ersparte Aufwendungen zu einer stpfl. Einnahme und wirkt sich dieser Vorteil im Rahmen einer anderen Einkunftsart aus, so führt dies zu einem fiktiven WK-Abzug (BFH v. 4.6.1996 – X R 70/94, BFH/NV 1997, 20 mwN; so auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 3). Zu weiteren Besonderheiten im Zusammenhang mit dem Abzug fiktiver Aufwendungen s. BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766 betr. Arbeitslohn aufgrund Verzichts auf Schadensersatz bei Schadensfahrt unter Alkoholeinfluss; BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151 betr. Übernahme von Geldbußen und Geldauflagen als Arbeitslohn, und BFH v. 15.1.2009 – VI R 37/06, BStBl. II 2010, 111 betr. Übernahme von Schadensersatz (Bewährungsauflage) durch den ArbG.

Beispiel: Ein Stpfl. erhält ein zinsloses ArbG-Darlehen und hat den Nutzungsvorteil als Einkünfte aus § 19 zu versteuern. Das Darlehen wird eingesetzt zur Anschaffung einer vermieteten Immobilie und wirkt sich damit im Rahmen der Einkünfte aus § 21 aus. Die ersparten Zinsen führen zum fiktiven WK-Abzug.

Zum fiktiven WKAbzug bei der Übernahme von Schadenersatz (Bewährungsauflage), den der ArbG für den ArbN übernimmt, s. FG München v. 18.12. 2005, EFG 2006, 1666, rkr.

101–103 Einstweilen frei.

104 4. Bewertung der Aufwendungen

Geld (Nominalgüter): Handelt es sich bei den vom Stpfl. getätigten erwerbsbezogenen Aufwendungen um Geld in inländ. Währung (Bargeld, Schecks usw.), so erfolgt die Bewertung mit dem Nominalbetrag. Ausländ. Geld aus Ländern, die nicht an der europäischen Währungsunion teilnehmen, ist mit dem zum Abflusszeitpunkt geltenden Tageskurs in Euro umzurechnen (vgl. BFH v. 3.12.2009 – VI R 4/08, BFH/NV 2010, 727: Umrechnungsmaßstab ist – soweit vorhanden – der auf den Umrechnungszeitpunkt bezogene Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank); aus Vereinfachungsgründen sollte uE die Umrechnung nach durchschnittlichen Monatskursen unbeanstandet bleiben.

Sachgüter: Bei erwerbsbezogenen Sachaufwendungen (s. Anm. 65) fehlt eine spezielle estl. Bewertungsvorschrift. UE erfolgt die Bewertung bezogen auf den Realisationsstichtag primär mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts (§ 8 Abs. 2 analog betr. Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge), subsidiär mit dem gemeinen Wert gem. § 1 iVm. § 9 BewG (= gewöhnlicher Einzelveräußerungspreis), soweit dem nicht die allgemeinen Rechtsanwendungsmethoden im Einzelfall widersprechen (zB das Verbot steuerverschärfender Analogie). Da der Aufwendungsbezug nach hM in Anlehnung an § 8 Abs. 1 definiert wird (s. Anm. 65), sollte sich auch die Bewertung von Sachaufwendungen vorrangig an § 8 orientieren (im Ergebnis glA PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, 1984, 350; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 81; so auch ausdrücklich LBP/STARK, § 9 Rn. 18). Die beiden Wertkategorien können aufgrund örtlicher, sachlicher oder persönlicher Besonderheiten uU voneinander abweichen; die Unterscheidung wird allerdings meist keine oder nur geringe praktische Bedeutung haben (zust. STARK aaO). Eine eventuelle Einbindung des Bewertungsobjekts in eine größere wirtschaftliche Einheit ähnlich dem Teilwertgedanken ist für beide Bewertungsmaßstäbe dagegen unerheblich.

Nach BFH v. 19.1.1982 – VIII R 102/78, BStBl. II 1982, 533 entspricht der aufgepferte Vermögenswert beim Verlust des wirtschaftlichen Eigentums an einem Gebäude den AHK abzüglich der bis zu diesem Zeitpunkt vorgenommenen Abschreibungen; uE gilt dies nur im Anwendungsbereich der Absetzungsregelung gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 (zB für eine AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 6). Bei Sachleistungen im Rahmen der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 erfolgt die Bewertung der Vermögenseinbuße dagegen mit den örtlichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts bzw. dem gemeinen Wert (str.; s. hierzu Anm. 81 betr. negativen Einnahmen).

Für den Fall, dass ein als Einnahme versteuerter und nach § 8 Abs. 2 zu bewertender Nutzungsvorteil zur Erzielung von Überschusseinkünften verwendet wird (s. BFH v. 4.6.1996 – IX R 70/94, BFH/NV 1997, 20), erscheint es uE sachgerecht, den versteuerten Wert als WK anzusetzen (nach LBP/STARK, § 9 Rn. 18 zwingend).

III. Einnahmen als Bezugspunkt der Aufwendungen

1. Begriff der Einnahmen und Erwerbsbezug

105

Abs. 1 Satz 1 fordert als notwendige Bedingung zur Qualifikation von Aufwendungen als WK einen bestimmten Zusammenhang mit Einnahmen; nach dem Wortlaut des Gesetzes bilden Einnahmen den Bezugspunkt der zu beurteilenden Vermögensminderung.

UE ist die Definition ungenau: Die Aufwendungen müssen nicht in einem finalen Zusammenhang mit Einnahmen stehen, vielmehr durch eine Leistung (s. Anm. 116) veranlasst sein (s. Anm. 117), die ihrerseits der Einkunftszerzielung dient (s. Anm. 110). Zur personellen Zurechnung von WK insbes. bei Drittaufwendungen s. Anm. 43.

Einnahmen sind gem. § 8 Abs. 1 alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Stpfl. im Rahmen einer der Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 zufließen (zu Einzelheiten s. § 8). Es kann sich um geplante, laufende oder zurückliegende Einnahmen handeln.

Erwerbsbezug: Das Fehlen jeglicher dem Stpfl. zuzurechnender Einnahmen oder zumindest der nachhaltigen Einnahmezielungsabsicht (uE richtiger Einkunftszerzielungsabsicht = Erwerbsbezug; s. Anm. 110) schließt die Geltendmachung von WK aus, da kein unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 fallender Tatbestand vorliegt (vgl. hierzu BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C.III., IV.; v. 27.6.1995 – IX R 29/90, BFH/NV 1996, 28; SCHMIDT/SEEGER XXIX. § 2 Rn. 18)

Ob es sich um stpfl. oder lediglich stbare Einnahmen handeln muss, konkretisiert § 9 nicht (s. Anm. 107). Zumindest im Inland stbare Einnahmen müssen allerdings geplant sein, da es ansonsten an einem steuerrelevanten Tatbestand fehlt (s. auch KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 53 f.). Einen Bezug zu einer bestimmten Einkunftsart oder Einkunftsquelle fordert Abs. 1 Satz 1 seinem Wortlaut nach nicht (anders die Rechtsfolgeanordnung des Abs. 1 Satz 2 und Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 betr. Schuldzinsen). Wegen teilentgeltlicher Rechtsgeschäfte s. Anm. 112.

Einstweilen frei.

106

2. Steuerbare oder steuerpflichtige Einnahmen

107

Herrschende Meinung: Üblicherweise wird in Rspr. und Schrifttum festgestellt, dass Aufwendungen nur dann als WK in Betracht kommen, wenn sie mit stpfl. Einnahmen bzw. Einkünften (s. Anm. 110) im Zusammenhang stehen. Das Erfordernis stpfl. Einnahmen wird dabei teilweise aus dem Umstand geschlossen, dass § 9 Abs. 1 Satz 1 auf den Begriff der Einnahmen in § 8 Abs. 1 Bezug nimmt (so KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 144). Die Einnahmen dürfen nicht stbefreit sein (zB gem. §§ 3, 3b oder aufgrund von DBA); dabei wird auf § 3c verwiesen.

Vgl. zB BFH v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2002, 668; v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199; v. 2.3.2005 – VI R 36/01, BFH/NV 2006, 33 betr. abstraktes Schuldanerkenntnis; v. 7.12.2005 – I R 34/05, BFH/NV 2006, 1068; v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756 betr. vorab veranlasste Kosten im Zusammenhang mit ausländ. Tätigkeit; FG Hamb. v. 9.3.2007, EFG 2007, 1440, rkr., betr. im Ausland getätigte Aufwendungen; s. auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 4; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 144–B 151; LBP/STARK, § 9 Rn. 87; FROTSCHER, § 9 Rn. 52; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 47.

Stellungnahme: Stsystematisch betrachtet lässt uE die hM außer Acht, dass die StFreiheit von Einnahmen bzw. Einkünften lediglich zu einem Abzugsverbot führt, nicht jedoch die grundqualifikatorische Eigenschaft der Aufwendungen als WK beeinträchtigt. Begrifflich können auch insoweit WK vorliegen, als sie nicht bei der entsprechenden Einkunftsart abgezogen werden können (sog. nicht abziehbare WK). Für die Grundqualifikation von Aufwendungen als WK genügt daher uE ein Zusammenhang mit stbaren Einkünften, dh. präziser mit einer auf stbare Einkunftszielung ausgerichteten Erwerbsleistung (gLA KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 53; KREFT, FR 2002, 657 [664]; BLÜMICHT/THÜRMER, § 9 Rn. 112; PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, 1984, 58 [203]; wohl auch WASSERMEYER, StuW 1982, 352 [355 f.]). Als stbar können solche Bezüge bezeichnet werden, die nach den Wertungen des Gesetzgebers im steuerverhafteten Einkünftebereich anfallen. Wenngleich sowohl bei gänzlich fehlendem steuerrelevanten Erwerbsbezug als auch bei einem Zusammenhang mit stfreien Einkünften im Ergebnis gleichermaßen ein Abzug der Aufwendungen bei der Einkunftsmitzung ausscheidet, ist die o.g. Differenzierung zumindest aus rechtsmethodischen Gründen sinnvoll und erforderlich.

108–109 Einstweilen frei.

110 3. Einnahme- oder Einkunftszielung?

Nach dem Gesetzeswortlaut müssen Aufwendungen, um WK zu sein, „zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“ dienen. Diese Begriffe können zusammenfassend durch „Einnahmeerzielung“ ersetzt werden (vgl. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2). Ob sich die Aufwendungen – dem Wortlaut entsprechend – tatsächlich auf die Einnahmen (so zB BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, FR 2003, 195; v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BFH/NV 2010, 101; SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 6; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX, § 9 Rn. 41; KRUSE, FR 1981, 473; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 144; v. BORNHAUPT, FR 1982, 313 [314]) oder vielmehr auf die Einkünfte (so zB BFH v. 2.3.1962 – VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192; „Betriebsausgaben und WK sind ihrer Art nach gemeinsam Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften“; v. 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510) beziehen müssen, ist str.

Stellungnahme: UE verlangt Abs. 1 Satz 1 über den Wortlaut hinaus eine Verbindung zwischen Aufwendungen und Einkünften. Durch die Bezugnahme auf Einkünfte sollen Aufwendungen im nicht stbaren Bereich wegen fehlender Einkunftszielungsabsicht von der stl. Geltendmachung ausgeschlossen werden. Da StPflicht nur eintritt, wenn auf eine größere Zahl von Jahren gesehen positive Einkünfte erzielt werden (anderenfalls liegt uU eine nicht stpfl. Liebhaberei vor), sollte anstelle Einnahmeerzielung besser der Begriff Einkunftszielung verwandt werden.

Wortlaut und historische Entwicklung (das EStG 1934 führt „Einnahmen“ statt „Einkünfte“ ein) stehen dem nicht entgegen: Der Wortlaut trifft in vieler Hinsicht nicht den Zweck der Vorschrift, die auf eine einheitliche am Veranlassungsgedanken ausgerichtete Abgrenzung der Erwerbsaufwendungen (WK und BA) von den Kosten der Lebensführung gerichtet sein muss.

Die finale Ausrichtung und die Begriffe „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung“ sind zu eng; Aufwendungen sind zwar von den Einnahmen abzuziehen, sie stehen aber nicht in einem so engen Zusammenhang, wie es Abs. 1 glauben macht, vielmehr ist Bindeglied die auf Einkunftszielung gerichtete Leistung.

Das Fehlen der Erwerbsleistung erklärt auch die Verwendung des Begriffs „Einnahmen“, denn das EStG bezeichnet die Erwerbsleistungen der einzelnen Einkunftsarten regelmäßig durch Aufzählung von Einnahmen (vgl. §§ 19, 20, 21).

Würde dem Wortlaut entsprechend auf „Einnahmen“ abgestellt, so würde die eben durch das Veranlassungsprinzip gewonnene Gleichbehandlung von WK mit BA wieder aufgegeben, da BA keinen Einnahmebezug kennen; sie sind vielmehr abziehbar, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4), der seinerseits mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden muss (§ 15 Abs. 2).

In der stl. Praxis wird diese Streitfrage – worauf SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 6 zu Recht hinweist – keine allzu große Bedeutung haben, da Aufwendungen letztlich nur im Rahmen der Einkunftsarten der § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 als WK abgezogen werden können.

Einstweilen frei.

111

4. Einnahmen bei teilentgeltlichen Rechtsgeschäften

112

Abs. 1 Satz 1 nennt – ohne nähere Konkretisierung – Einnahmen als Bezugs-punkt der Aufwendungen. Ohne Einnahmen oder zumindest die Absicht, Einnahmen (richtiger Einkünfte, s. Anm. 110) zu erlangen, fehlt es beim Stpf. an einer Grundvoraussetzung für den WKAbzug (zB bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung). Entsprechend diesem Grundsatz können teilentgeltliche Rechtsgeschäfte zu einer Kürzung des WKUmfangs führen, ohne dass dem ein Aufteilungsverbot entgegensteht (sog. WKKappung, s. auch Anm. 200–203). Teilentgeltlichkeit kann sich zum einen auf die eingeschränkte Nutzung einer Einkunftsgrundlage beziehen (zB geplante Vermietung nur einer Wohnung in einem Mehrfamilienhaus); zum anderen kann es sich auch um eine reduzierte Einnahmenhöhe handeln.

Bei nur eingeschränkter Nutzung einer Einkunftsgrundlage können sich Probleme bei der Aufwendungszuordnung ergeben. Unmittelbar dem nicht erwerbsbezogenen genutzten Bereich zuzuordnende Einzelkosten sind vom WKAbzug ausgeschlossen; die gesamte Einkunftsgrundlage betreffende Aufwendungen sind nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel zuzuordnen. § 12 Nr. 1 Satz 2 gilt uE insoweit nicht. Hierher gehören auch die in der Praxis häufig problematischen Fälle des Schuldzinsenabzugs bei der Finanzierung gemischt genutzter Grundstücke (vgl. BFH v. 10.3.2008 – IX B 232/07, BFH/NV 2008, 1145; v. 24.6.2008 – IX R 26/06 BFH/NV 2008, 1482; v. 25.3.2003 – IX R 22/01, BStBl. II 2004, 348; v. 16.4.2002 – IX R 65/98, BFH/NV 2002, 1154; v. 9.7.2002 – IX R 65/00, BStBl. II 2003, 389).

Reduzierte Einnahmenhöhe: Zwischen fremden Dritten ist für das Vorliegen der steuerrelevanten Einkünfteerzielungsabsicht unerheblich, ob die realisierten oder erwarteten Bezüge der marktüblichen Höhe entsprechen; wegen der widerstreitenden wirtschaftlichen Interessen kann die Wertäquivalenz ohne Beeinträchtigung des WKUmfangs in aller Regel unterstellt werden. Verzichtet der Stpf. gegenüber „nahe stehenden Personen“ (die Konturen des Begriffs sind unscharf; s. auch § 1 AStG) oder Angehörigen iSd. § 15 AO ganz oder teilweise auf die Einkünfteerzielung, so kommt nach der Rspr. (zB dem Rechtsgedanken des § 3c folgend: BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93, DStR 1998, 887) eine völlige Versagung oder eine dem Einkünfteverzicht entsprechende Kürzung des WKAbzugs in Betracht; es fehlt insoweit an einer erwerbsbezogenen Veranlassung, falls für den Einnahmeverzicht persönliche, im privaten Bereich liegende Gründe maßgeblich sind. Ein Aufteilungsverbot greift nach hM bei Teilentgelt-

lichkeit nicht ein. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und der Rechtsicherheit sollte jedoch in Anlehnung an § 21 Abs. 2 wie bei fremden Dritten von der Vollentgeltlichkeit ausgegangen werden, sofern eine 56%-Grenze des ortüblichen Entgelts nicht unterschritten wird. Eine Aufteilung könnte sich aber gleichwohl bei teilweise fehlender Einkünftezielungsabsicht ergeben (vgl. hierzu auch BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BFH/NV 2003, 253; Bei Mietzins unter 75% der ortüblichen Miete ist Einkünftezielungsabsicht auch bei langfristiger Vermietung zu prüfen; BFH v. 19.9.2008 – IX B 102/08, BFH/NV 2009, 146: § 21 Abs. 2 verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden).

Bei einem Teilentgelt von völlig untergeordnetem Charakter (üblicherweise 10% der realisierbaren Markteinnahmen) ist uE nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz der WKAbzug gänzlich zu versagen.

113–114 Einstweilen frei.

IV. Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen, insbesondere Veranlassungsprinzip (Abs. 1 Satz 1)

1. Der Gesetzeswortlaut des Abs. 1 Satz 1

115 a) Steuergesetzliche Unschärfen und Interpretationsvielfalt

Für die sog. Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–23 bestimmt § 9 die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen, unter denen Aufwendungen als WK zu qualifizieren sind. Daraus folgt als Ausfluss des objektiven Nettoprinzips ihr Abzug von den entsprechenden steuerrelevanten Einnahmen. Um die Erwerbssphäre vom Einkommensverwendungsbereich sachgerecht abzugrenzen, fordert Abs. 1 Satz 1 einen bestimmten Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen. Die Konkretisierung des gesetzlich verlangten Erwerbsbezugs der Aufwendungen bereitet allerdings sowohl aus systematischer Sicht als auch in der Besteuerungspraxis erhebliche Schwierigkeiten, wohl nicht zuletzt wegen des knappen und unklaren Gesetzestexts, den terminologischen Ungereimtheiten innerhalb der verschiedenen Aufwendungspositionen sowie der Vielschichtigkeit der Lebenssachverhalte.

Unklarer Gesetzeswortlaut: Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 müssen Aufwendungen, um WK zu sein, „zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“ dienen. Zusammenfassend bedeutet dies, dass eine zweckgerichtete Verbindung der Aufwendungen mit einer stbaren Einnahmeerzielung bestehen muss (s. auch Abs. 1 Satz 3 Nr. 2). Es lässt sich verkürzt auch von einem Erwerbsbezug der Aufwendungen (s. auch KREFT, FR 2002, 657 [665]: „konkreter Erwerbsbezug“) sprechen, der sowohl vom Lebensführungs- als auch vom Vermögensbereich abzugrenzen ist. Der in Abs. 1 Satz 1 zu findenden Aufzählung der Begriffe „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung“ kommt in diesem Zusammenhang keine eigenständige Bedeutung zu (s. eingehend Anm. 121). Zu den Begriffen „Aufwendungen“ und „Einnahmen“ s. Anm. 65, 105.

Unter welchen Voraussetzungen dem Stpfl. zuzurechnende Vermögensminderungen zur Einnahmeerzielung dienen, sagt Abs. 1 Satz 1 nicht. Aus dem formalen Aufbau des § 9 insgesamt und den dort zu findenden Einzelregelungen (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7) lassen sich nur bedingt Rückschlüsse auf die Art des qualifikationserheblichen Zusammenhangs ziehen (vgl. PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, 1984, 53–62). Es muss daher vor allem auf den Gesetzeszweck als Auslegungsmaßstab zurückgegriffen werden (s. dazu Anm. 6); die

Meinungen zu einer auf Basis des objektiven Nettoprinzips sachgerechten und praktikablen Aufwendungsabgrenzung und -zuordnung sind demzufolge unterschiedlich.

Unterschiedliche Meinungsrichtungen: Die verschiedenen Interpretationsansätze und Rechtsauffassungen zum steuergesetzlich gebotenen Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen lassen sich grob in zwei Gruppen unterteilen. Die Rechtsanwendung im Einzelfall führt in Abhängigkeit vom jeweiligen stsystematischen Grundverständnis teilweise zu unterschiedlichen Ergebnissen; diese Unterschiede sollten allerdings für die Besteuerungspraxis nicht überbewertet werden (vgl. auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 7; grundlegend zum Theorienstreit RAUCH, Nachträgliche WK – Zu späte Aufwendungen?, 1996, 32 ff.):

► *Strenger und erweiterter finaler Werbungskostenbegriff:* Aus dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 („zur Erwerbung … der Einnahmen“) folgerte vor allem zunächst die ältere BFH-Rspr., dass für die stl. Einstufung einer Aufwendung als WK ein streng finaler Zusammenhang zu den Einnahmen gegeben sein müsste; danach müssen die Aufwendungen – im Regelfall unmittelbar – zum Zweck der Einnahmeerzielung getätigten werden (vgl. BFH v. 15.11.1957 – VI 79/55 U, BStBl. III 1958, 103). An dieser strengen Auslegung hat die Rspr. aber ab Anfang der 1960er Jahre nicht mehr festgehalten (s.u.). Bis heute wird jedoch im strechtl. Schrifttum vertreten, der finale WK-Begriff sei entsprechend dem Gesetzeswortlaut von entscheidender Bedeutung, werde jedoch im Bereich seiner verdeckten Regelungslücken (bei Aufwendungen trotz gesicherter Einnahmen, bei nachträglichen und unfreiwilligen Ausgaben und Abwehraufwendungen; zur Unvollkommenheit des WK-Begriffs s. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 152 ff.) durch das Kriterium der Veranlassung erweitert (sog. „erweiterter finaler WK-Begriff“: zB KRUSE, FR 1981, 473; KRUSE, Festschr. W. Ritter, 1997, 413 [416 ff.]; STAPPERFEND, Festschr. Kruse, 2001, 533 [535]). Die Vertreter dieser Auslegung kritisieren, dass bis heute die Rspr. zum veranlassungsorientierten WK-Begriff (s.u.) keine Rechtsgrundlage für die Bestimmung des Abs. 1 Satz 1 nach dem Veranlassungsprinzip benannt hat (so insbes. STAPPERFEND, Festschr. Kruse, 2001, 533 [535] unter Hinweis auf KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 171, der jedoch eine ausreichende Basis darin sieht, dass der BFH bewusst oder unbewusst die Regelungslücken im Wege der richterlichen Rechtsfortbildung geschlossen hat).

► *Veranlassungsorientierter Werbungskostenbegriff:* Die mittlerweile hM stellt jedoch ab auf die Veranlassung der Aufwendungen durch eine stbare Einnahmeerzielung bzw. durch eine auf stbare Einnahmeerzielung (richtiger auf Einkunfts-erzielung, s. Anm. 110) ausgerichtete Leistung (s. zum verknüpfenden Leistungsverhältnis Anm. 116). WK und BA (§ 4 Abs. 4) werden dem Grunde nach als deckungsgleich beurteilt.

Vgl. geänderte BFH-Rspr. ab BFH v. 2.3.1962 – VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192; zB BFH v. 1.7.1994 – VI R 67/93, BStBl. II 1995, 273; v. 27.6.1995 – IX R 29/90, BFH/NV 1996, 28; v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2002, 668; v. 4.2.2009 – VI B 77/08, BFH/NV 2009, 760 allg. zu WK-Begriff; v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863; zB KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 172; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 7; OFFERHAUS, BB 1979, 617 (620 f.); BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 114; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 49 ff.; KREFT, FR 2002, 657 (665); LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 229 ff.; LANG/SEER, FR 1994, 521 (524); PRINZ, StuW 1996, 267.

Die konkreten Erfordernisse des Veranlassungszusammenhangs und die vorzunehmenden strechtl. Gewichtungen bei einem in Betracht kommenden Veranlassungsspektrum sind jedoch innerhalb dieses Theorienansatzes str. (s. eingehend Anm. 142; zur Unterscheidung der verschiedenen Gruppen von Veranlassungs- und Kausaltheorien vgl. WANNER, StuW 1987, 302 [310–318]; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 54 ff.).

b) Das Leistungsverhältnis als fehlendes Verknüpfungselement

116 aa) Fehlendes Tatbestandsmerkmal der Erwerbsleistung (als „Einkunftsquelle“)

Die Formulierung des Abs. 1 Satz 1 legt die Annahme nahe, Aufwendungen und Einnahmen müssten sich in einer direkten Beziehung zueinander befinden („Aufwendungen zur Erwerbung … von Einnahmen“). Dies ist allerdings in der Mehrzahl der Fälle unzutreffend; denn die unmittelbare Bezugnahme des allgemeinen WK-Begriffs auf die Einnahmen ist zu eng, weil die steuerrelevante Einnahmeerzielung (richtiger Einkünfteerzielung, s. Anm. 110) regelmäßig ein Handeln des Stpf. (Tun, Dulden, Unterlassen) oder ein Rechtsverhältnis (zB eine Mietüberlassung) voraussetzt, durch das die Aufwendungen ausgelöst werden.

Auf die Erwerbsleistung bezogene Interpretation: Die stbare Erwerbsleistung des Stpf. (so zusammenfassend RAUPACH, DStJG 3 [1980], 407 f.), die letztlich der Erzielung von Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 dient, ist das Verknüpfungselement zwischen Aufwendung und Einnahme; diese Leistung, nicht die Aufwendung selbst, dient idR der Einnahme- bzw. Einkunftszielung.

So auch ua. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 206 ff.: „finale Handlungslehre“; TIPKE, StuW 1979, 193 (200 f.); PRINZ, WK bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 219–221; PRINZ, StuW 1996, 267 (270): „Veranlassung durch eine konkrete, der Einkunftszielung dienende Erwerbsleistung“; KREFT, FR 2002, 657 (664); zur Erwerbstätigkeit als Einkommensgegenstand generell BAYER, BB 1988, 1, 141 (213).

Der allgemeine WK-Begriff des Abs. 1 Satz 1, der die stbare Erwerbstätigkeit als Grundtatbestand für das Entstehen von Aufwendungen in der Erwerbssphäre nicht erwähnt, ist gedanklich um dieses Bindeglied zu ergänzen. Die Rspr. folgt dem im Wege einer verdeckten Rechtsfortbildung meist, indem sie einen wirtschaftlichen Zusammenhang der Aufwendungen des Stpf. mit seinem Beruf, einer Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit oder einer sonstigen Leistung iSd. § 22 fordert.

Vgl. etwa BFH v. 1.7.1994 – VI R 67/93, BStBl. II 1995, 273; v. 4.2.2009 – VI B 77/08, BFH/NV 2009, 760 zu § 19; v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BFH/NV 2001, 1175 zu § 20; v. 27.6.1995 – IX R 29/90, BFH/NV 1996, 28 und v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863 zu § 21; v. 5.5.1993 – X R 128/90, BStBl. II 1993, 867 zu § 22. Für das Schrifttum gilt Gleichtes, etwa KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 171 ff.; SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 7; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 114; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX, § 9 Rn. 61; LBP/STARK, § 9 Rn. 71; FROTSCHER, § 9 Rn. 11 ff.

117 bb) Zweifache Voraussetzung: Veranlassung durch eine Erwerbsleistung (Einkunftsquelle), die der Einkunftszielung dient

Folgt man mit der hM einem veranlassungsbezogenen (statt einem finalen) WK-Begriff und erkennt man, dass Aufwendungen und Einnahmen nicht in einer direkten Beziehung zu einander stehen, sondern dass als Bindeglied eine Er-

werbsleistung hinzuzudenken ist (s. Anm. 116), dann tritt eine Aufspaltung in zwei Voraussetzungen ein:

- Die Aufwendungen müssen ausschließlich, wesentlich oder in abgrenzbarem Umfang durch ein steuerrelevantes Leistungsverhältnis (dh. die berufliche Tätigkeit, die Vermietung, das Rechtsverhältnis iSd. § 22; s. Anm. 116) ausgelöst, motiviert oder bewirkt sein (zur Interpretation des Veranlassungsbegriffs s. Anm. 140)
 - diese Erwerbstätigkeit muss letztlich der Erzielung von Einkünften im Rahmen der Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 dienen.
- Vgl. ähnlich LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 206 ff.; TIPKE, DStJG 3 (1980), 1 (6–8); PRINZ, StuW 1996, 267 (270); KREFT, FR 2002, 657 (644). Die Rspr. folgt dem regelmäßig, s. Anm. 116 mwN.

Einstweilen frei.

118–120

c) Bedeutung der Begriffe „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung“

121

Nach dem finalen Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 sind WK Aufwendungen „zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“.

Die einzelnen Begriffe:

- „*Erwerbung*“ von Einnahmen bedeutet, dass bisher noch nicht bestehende Bezüge oder die Erhöhung von Bezügen erstrebt werden; der Begriff „*Erwerbung*“ hat insoweit einen einnahmebezogenen Zukunftsaspekt und erfasst auch die Fallgruppe vorab entstandener (besser: vorab veranlasster) Aufwendungen (gIA KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 113; ausführl. dazu Anm. 162–166).
- „*Sicherung*“ von Einnahmen ist Schutz gegen den Verlust abfließender Bezüge.
- „*Erhaltung*“ von Einnahmen bedeutet Gewährleistung des Weiterbezugs von Einnahmen der Art und der Höhe nach.
- „*und*“: Bei der gesetzlichen Grunddefinition von WK in Abs. 1 Satz 1 werden die Begriffe „*Erwerbung, Sicherung, Erhaltung*“ adjektivisch mit einem „*und*“ verknüpft. Dies ist sowohl sprachlich wie inhaltlich ungenau und muss durch ein „*oder*“ ersetzt werden (vgl. auch OFFERHAUS, BB 1979, 617 [621]; PRINZ, FR 1986, 397 [399]; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 117). Die einzelnen Bedingungskomponenten müssen nicht kumulativ vorliegen, sondern ein alternatives Auftreten ist nach allg. Meinung ausreichend.

Stellungnahme: Aus den vom Gesetzgeber verwendeten Bezeichnungen ist zwar ersichtlich, dass es verschiedene Arten von WK geben kann; diese werden aber mehr angedeutet als scharf begrenzt (so schon STRUTZ, Kommentar zum EStG 1925, I. Bd., § 16 Anm. 8 Abs. 1). Erhaltung bedeutet Gewährleistung des Weiterbezugs und damit zugleich „*Sicherung*“. Damit umfasst die „*Erhaltung*“ von Einnahmen deren „*Sicherung*“. Da die Sicherung bezogener Einnahmen gegen Verluste Aufwendungen auf das Vermögen bildet, sofern nicht gleichzeitig die Erzielung neuer Einnahmen aus diesem Vermögen als Einkunftsgrundlage erstrebt wird, dienen auch „*Sicherung*“ und „*Erhaltung*“ der „*Erwerbung*“ künftiger Einnahmen. Die Begriffe gehen somit ineinander über und ermöglichen häufig keine klare Aufwendungszuordnung und -abgrenzung. Der Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 ist daher gerade in Grenzfällen für eine Aufwendungsqualifikation unergiebig.

Seit jeher ist in Rspr. und Schrifttum deshalb wohl auch darauf verzichtet worden, die in der Legaldefinition des Abs. 1 Satz 1 zu findenden Begriffe „*Erwerbung, Sicherung und Erhaltung*“ wortgetreu und überschneidungsfrei zu inter-

pretieren. Mangels selbständiger, in den Konturen klar erkennbarer Begriffs-inhalte erübrigt sich eine genaue Abgrenzung. Die verwendeten Ausdrücke sollen lediglich bestimmte, mit einer Aufwendung bezeichnete Wirkungsrichtungen umgrenzen; gleichwohl ist unumstritten, dass die angedeuteten Wirkungsrichtungen miteinander verwoben sind und nicht eindeutig voneinander unterscheiden werden können. Zudem ist das Rangverhältnis der Begriffe untereinander unklar. Zusammenfassend ist uE gemeint, dass die Aufwendungen zur Einnahmeerzielung dienen müssen (wegen Abgrenzung gegenüber der Einkunftszerziehung s. Anm. 110).

Vgl. bereits STRUTZ, EStG 1925, § 16 Anm. 8; s. auch BAUER, Der Dualismus Betriebs-ausgaben – Werbungskosten, 1974, 9; v. BORNHAUPT, DStJG 3 (1980), 149 (168f.); KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 116–B 118; RAUPACH, DStJG 3 (1980), 411 spricht anschaulich von einer „topischen“ Bedeutung der Begriffe, dh. es werden bestimmte Zielrichtungen der WK herausgegriffen, da man das allgemeine Rechtsprinzip nicht klar formulieren konnte.

122–129 Einstweilen frei.

2. Allgemeines zum Veranlassungsprinzip

130 a) Überblick zum Veranlassungsprinzip

Das Veranlassungsprinzip wurde von der Rspr. im Wege der Rechtsfortbildung in Erweiterung des finalen WKBegriffs einheitlich für BA und WK bei allen Überschusseinkünften entwickelt (s. Anm. 132 ff.).

Der veranlassungsbezogene WKBegriff geht auf den Anlass (= auslösendes Moment) der Aufwendungen zurück und umfasst damit auch alle Fälle des finalen WKBegriffs (s. Anm. 138), stellt aber nicht auf die naturwissenschaftliche Kausalität ab (s. Anm. 142); zum Verschulden des Stpf. s. Anm. 143. Der Veranlassungszusammenhang muss nicht zwischen Aufwendungen und Einnahmen bestehen, sondern zu einem der Einkunftszielungsabsicht dienenden Erwerbsbeitrag des Stpf. führen (s. Anm. 116, 145). Ob der Zusammenhang subjektiv oder objektiv sein muss, ist str. (s. Anm. 146–149); ein mittelbarer Zusammenhang genügt (s. Anm. 152); der wirtschaftliche Zusammenhang geht dem rechtl. vor (s. Anm. 153); ein zeitlicher und örtlicher Zusammenhang wird nicht gefordert (s. Anm. 154).

131 Einstweilen frei.

132 b) Bedeutung des Veranlassungsprinzips

Veranlassungszusammenhang als übergeordnetes Prinzip der Rechtsanwendung: Die finale WKDefinition des Abs. 1 Satz 1 bewirkt eine planwidrige Einschränkung dem Grunde nach abziehbarer Erwerbsaufwendungen (vgl. eingehend zu den verschiedenen durch teleologische Reduktion gewonnenen Fallgruppen Anm. 139). Bei sachgerechter Orientierung am Nettoprinzip ist eine Erweiterung des Umfangs der WK geboten.

Nach einer Jahrzehntelang innerhalb der Überschusseinkunftsarten schwankenden Rspr. und intensiven Diskussionen im Schrifttum (vgl. vor allem die verschiedenen Beiträge in DStJG 3 [1980]) wird heute vom BFH allgemein das Veranlassungsprinzip als stsystematisch gebotener Ansatz zur Interpretation des WKBegriffs, zumindest zur Schließung seiner verdeckten Regelungslücken angesehen (vgl. BFH v. 4.2.2009 – VI B 77/08, BFH/NV 2009, 760). Dies gilt einheitlich für sämtliche Überschusseinkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 und bewirkt dem Grunde nach die Deckungsgleichheit mit dem BABegriff (ein-

gehend mit Hinweis auf die Grenzen der Gleichstellung Anm. 23). Insofern ist bei der Auslegung des WK-Begriffs ein deutlicher Erkenntnisfortschritt zu verzeichnen; sämtliche Fallgestaltungen sind durchgängig auf dieser nunmehr gesicherten dogmatischen Grundlage zu lösen.

Rechtsmethodische Zulässigkeit: Die einheitliche Auslegung des WK-Begriffs nach dem Veranlassungsprinzip und den damit verbundenen steuerjuristischen Wertungsüberlegungen ist nach hM mit den Grundsätzen teleologischer Rechtsfortbildung vereinbar.

Vgl. eingehend v. BORNHAUPT, DStJG 3 (1980), 149 (185–189); v. BORNHAUPT, BB 1981, 773 (774); v. BORNHAUPT, DStR 1983, 11 (12–16); KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 171–B 173; PRINZ, StuW 1996, 267; enger demgegenüber KRUSE, FR 1981, 473 (474 f.). Die methodische Zulässigkeit der erweiternden Auslegung bezweifelt BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, 1974, 62–65; STAPPERFEND, Festschr. Kruse, 2001, 533 (537): Rechtsfortbildung nur bei den als Regelungslücken anerkannten Fallgruppen der nachträglichen, unfreiwilligen und abwehrenden Aufwendungen; offengelassen bei WANNER, StuW 1987, 302 (304).

UE ist die rechtsfortbildungsbedingte Übernahme von Veranlassungsgedanken in den Bereich der Überschusseinkünfte nicht nur zulässig, sondern im Interesse einer sachgerechten und rechtssicheren Aufwendungsabgrenzung und Zuordnung sogar zwingend geboten, zumal sich zwischen Zweck und Anlass einer Aufwendung häufig nicht klar unterscheiden lässt (s. Anm. 141). Es kommt hinzu, dass die Wortwahl im Bereich des § 9 das Ergebnis einer zufallsbedingten Formulierung ist (vgl. Anm. 65, 121); dem Gesetzeswortlaut kommt daher nur eingeschränkte Bedeutung bei der Auslegung zu. Eine steuerverschärfende Analogie, deren strecht. Zulässigkeit str. ist, erfolgt wegen einer Erweiterung des WK-Umfangs in aller Regel nicht (glA v. BORNHAUPT, DStR 1983, 11 [15]).

Gründe für die Übernahme des Veranlassungsprinzips in den Regelungsbereich des § 9 sind die folgenden (vgl. v. BORNHAUPT, DStJG 3 [1980], 149 [181–185]; PRINZ, FR 1986, 397 [401 f.]):

- *Teleologischer Grund:* WK und BA erfüllen in unterschiedlichen Einkunftsvermittlungssystemen die gleiche Aufgabe; sie dienen beide der Realisierung des objektiven Nettoprinzips, indem Aufwendungen dem Einkunftszerlegungsbereich in Abgrenzung zur Sphäre der Einkommensverwendung zugeordnet werden. Die Trennlinie zu § 12 ist identisch (vgl. auch BFH v. 28.11. 1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 108).
- *Steuer systematischer Grund:* Der Regelungs- und Anwendungsbereich der WK weist sowohl finale Elemente als auch Veranlassungsgesichtspunkte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, § 22 Nr. 4 Satz 2) auf; dies gilt gleichermaßen für den Normenkomplex der BA (vgl. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 172). Die äußere Systematik des Gesetzes deutet demzufolge auf eine Vermengung von Zweck und Anlass hin. Da der Veranlassungsgedanke zur Interpretation des WK-Begriffs das finale Element vollinhaltlich mitumfasst (vgl. Anm. 141; so auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 173), wird eine Abgrenzung entbehrlich.
- *Historischer Grund:* WK und BA weisen in ihrer geschichtlichen Entwicklung eine enge Verzahnung auf (s. Anm. 2, 3). Zum einen ist der BABegriff durch eine Abspaltung aus dem Begriff der WK entstanden, ohne dass dadurch eine weitreichendere Abzugsmöglichkeit geschaffen werden sollte (s. Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 39); zum anderen wurde die Abzugsposition der WK auch in der Vergangenheit schon immer über ihren finalen Wortlaut hinaus ausgelegt (vgl. PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, 1984, 146–178).

Die genannten Gründe verdeutlichen, dass die Interpretation des WK-Begriffs unter Zuhilfenahme des Veranlassungsprinzips von der allgemeinen juristischen

Rechtsfortbildungsmethodik gedeckt ist, nicht zuletzt im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Darüber hinaus ist das Veranlassungsprinzip ein tragernder Grundsatz des EStG überhaupt, der in die verschiedensten Regelungsbereiche Eingang gefunden hat (vgl. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 178; s. auch PRINZ, StuW 1996, 267 ff.: „regelungsbürgereignendes Veranlassungsprinzip“).

Zusammenfassung und verbleibende Meinungsunterschiede: Durch Überwindung des zu engen finalen Gesetzeswortlauts mit Hilfe des Veranlassungsprinzips hat die um Rechtsfortbildung bemühte Judikatur den WK-Begriff dem BABegriff angeglichen und stystematisch einheitlich für alle Überschusseinkunftsarten auf eine neue und tragfähige Grundlage gestellt. Auch wenn das Veranlassungsprinzip bedingt durch die darin eingeschlossenen Zuordnungswertungen keine bei der Einkünfteermittlung völlig problemlose Abgrenzung zwischen abziehbaren und nicht abziehbaren Aufwendungen ermöglicht, besitzt es bei rechtssystematisch sauberer Anwendung eine ausreichende Trennschärfe, um auch in Grenzfällen zu überzeugenden und vorhersehbaren Ergebnissen zu gelangen (so ausdrückl. PRINZ, StuW 1996, 267 [274]).

Hinsichtlich der Kriterien des Veranlassungszusammenhangs bleibt die Bedeutung objektiver und subjektiver Elemente unklar (s. Anm. 146–149); Gleichermaßen gilt für die Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes (s. Anm. 177) und die damit verbundenen Wertungsüberlegungen bei gemischt veranlassten Aufwendungen, die nach Auffassung der Rspr. nur in Ausnahmefällen aufspaltbar sind (s. Anm. 179). UE sollte sich der Rechtsanwender teleologisch stärker am objektiven Nettoprinzip ausrichten und den rein verfahrensrechtlichen Beweisfragen einen angemessenen Stellenwert einräumen; aus verfahrensökonomischen Gründen und Praktikabilitätserwägungen sind in diesem Zusammenhang auch formell-typisierende Kriterien als Ausfluss differenzierender Fallgruppensystematik heranzuziehen (vgl. eingehend WALZ, StuW 1986, 21; zur Typisierung allg. s. Anm. 54).

133–134 Einstweilen frei.

c) **Geltungsbereich des Veranlassungsprinzips**

135 aa) **Einheitliches Veranlassungsprinzip für Betriebsausgaben und Werbungskosten**

Wegen der umfassenden Geltung des Veranlassungsprinzips (s. Anm. 132) sind WK- und BABegriff durch den gleichen qualitativen Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Erwerbsleistung (s. Anm. 116 f.) geprägt; die Deckungsgleichheit endet bei den jeweiligen stgesetzlichen Spezialnormen sowie der dualistischen Grundstruktur der Einkünfteermittlung (s. Anm. 23 mwN).

136 bb) **Einheitliches Veranlassungsprinzip bei allen Überschusseinkunftsarten**

Einheitliche Geltung für Überschusseinkünfte: Der allgemeine WK-Begriff auf Basis des Veranlassungsprinzips ist in § 9 Abs. 1 Satz 1 für alle Überschusseinkunftsarten iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 einheitlich festgelegt; er gilt folglich mit identischem rechtl. Inhalt für

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19);
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20; seit VZ 2009: WKAusschluss gem. § 20 Abs. 9);
- Einkünfte aus VuV (§ 21) sowie

– Sonstige Einkünfte iSd. §§ 22, 23.

Dies ist in Rspr. und Schrifttum einmütig anerkannt und entspricht Wortlaut sowie stsystematischer Bedeutung der Regelung. Mit der Einführung der Abgeltungsteuer tritt jedoch für die Einkünfte aus Kapitalvermögen § 20 Abs. 9 (WKAusschluss) – vorbehaltlich der Regelung in § 32d Abs. 2 – an die Stelle der §§ 9, 9a (§ 2 Abs. 2 Satz 2; uE verfassungsrechtl. bedenklich, vgl. hierzu auch § 20 Anm. 8).

Einheitliche Abgrenzung zum Privatbereich: Die Abgrenzung der Erwerbssphäre vom Einkommensverwendungsbereich insbes. bei den Lebensführungs-kosten sowie den Vermögensaufwendungen ist daher für sämtliche privaten Einkunftsarten nach identischen Grundsätzen und Maßstäben, dh. konkret dem Veranlassungsprinzip vorzunehmen (vgl. LANG/SEER, FR 1994, 521 [524]: „Die Funktion des Veranlassungsprinzips besteht darin, möglichst exakt die Minderung der erwerbsbezogenen objektiven Leistungsfähigkeit durch Ausgrenzung der Einkommensverwendung auszuschälen“). Entsprechend dem objektiven Nettoprinzip gelten die gleichen Grundsätze bei der Interpretation des BABegriffs gem. § 4 Abs. 4 (s. eingehend Anm. 23).

Unterschiede in tatsächlichen Verhältnissen: Der stsystematischen Einheitlichkeit des WKBegriffs steht nicht entgegen, dass die durch eine Erwerbstätig-keit veranlassten Aufwendungen bei den Überschusseinkünften in tatsächlicher Hinsicht bedingt durch deren unterschiedliche Ausgestaltung einen abweichen-den Umfang aufweisen können. Die einkunftsartenspezifischen tatsächlichen Besonderheiten im WKUmfang werden auch im Katalog des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 erkennbar, Nr. 4 und 5 etwa enthalten dem Wortlaut nach speziell auf ArbN zugeschnittene WKArten, die allerdings gem. Abs. 3 bei den anderen Überschusseinkunftsarten entsprechend abziehbar sind. Diese faktischen Ab-weichungen in Anwendungsbereich und Umfang der WK ändern am einheitlichen strechl. Inhalt des WKBegriffs für alle privaten Einkunftsarten sowie der übergreifenden Geltung des Veranlassungsprinzips nichts.

Einstweilen frei.

137

d) Verhältnis zum finalen Werbungskostenbegriff der Gesetzesfassung

aa) Kein bloß „erweiterter finaler Werbungskostenbegriff“

Das Veranlassungsprinzip bezweckt eine über den Wortlaut hinausgehende Er-weiterung des finalen WKBegriffs (s. Anm. 120). Es umfasst aber das subjektive Finalitätskriterium vollinhaltlich mit (so auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 173); Veranlassung, interpretiert als auslösendes Moment im Rahmen einer wer-tenden Betrachtung, ist gegenüber dem Zweckbegriff das übergeordnete und umfassende qualitative Merkmal. Bei der Rechtsanwendung können die Begriffe häufig synonym verwendet werden, da Finalität integrierte Teilmenge der Ver-anlassung ist.

Weder aus formalen noch aus materiellen Gründen besteht eine Notwendigkeit, den finalen WKBegriff lediglich im Bereich seiner verdeckten Regelungslücken um Veranlassungsgesichtspunkte zu erweitern (so aber vor allem KRUSE, FR 1981, 473 [474f.], und STAPPERFEND, Festschr. Kruse, 2001, 533 [537]). Die Rechtsauffassung vom erweiterten finalen WKBegriff (vgl. Anm. 115), die wohl vornehmlich auf rechtsmethodisch geprägten Vorsichtsüberlegungen beruht (s. KRUSE, JbFfStR 1981/82, 251), würde vielmehr zu ständigen gedanklichen Ab-grenzungsschwierigkeiten zwischen Anlass und Zweck führen, ohne dadurch

138

materiell-rechtl. unterschiedliche Ergebnisse zu bewirken (vgl. PRINZ, FR 1986, 397 [402]).

139 **bb) Die durch den (aufgrund des Veranlassungsprinzips) erweiterten Werbungskostenbegriff erfassten Fallgruppen**

Die verschiedenen Aufwendungsarten, deren einkunftsmindernde Berücksichtigung entgegen dem finalen Wortlaut des WKBegriffs wegen des engen wirtschaftlichen Erwerbsbezugs auf Basis des Nettoprinzips allgemein als sachgerecht empfunden wird, lassen sich nach Auffassung des Schrifttums (zB SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 7; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 152–B 156; zust. KRUSE, FR 1981, 473 [474]) zu vier Gruppen zusammenfassen:

Aufwendungen bei gesicherten Einnahmen: Stehen die aus einem steuerrelevanten Leistungsverhältnis resultierenden Einnahmen unabhängig davon fest, ob vom Stpfl. Aufwendungen getätigten werden, so fehlt es an der Zweckbestimmung der Einnahmeerzielung. Feststehende Einnahmen werden „durch besondere Ausgaben weder erworben noch erhöht, noch von ggf. bestehenden Risiken befreit“ (v. BORNHAUPT, DStJG 3 [1980], 149 [176]). Wegen des engen wirtschaftlichen Zusammenhangs mit einer einkunftszielorientierten Tätigkeit kommt dennoch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten ein WKAnsatz in Betracht.

Beispiele: Steuerberatungshonorare, die der Eigentümer eines Mietshauses für die Ermittlung seiner Vermietungseinkünfte zahlt, bilden trotz fehlender Einflussnahme auf die Höhe der Einnahme WK (BFH v. 30.4.1965 – VI 207/62 S, BStBl. III 1965, 410). Gleicher gilt für nachweisbar beruflich motivierte Aufwendungen eines unkündbaren ArbN in der höchsten für ihn erreichbaren Gehaltsstufe zB betr. Nutzung eines Arbeitszimmers, Fortbildungsmaßnahmen usw.

Nachträgliche Aufwendungen: Werden von einem Stpfl. Aufwendungen zu einem Zeitpunkt getätigten, in dem keine Einnahmen mehr aus einer stl. Erwerbstätigkeit fließen, so kommt dennoch entsprechend dem objektiven Nettoprinzip eine steuermindernde Aufwendungsberücksichtigung in Betracht, falls ein ausreichender wirtschaftlicher Zusammenhang zur früheren Erwerbsleistung besteht und die Aufwendungen nicht der Vermögenssphäre zuzurechnen sind (vgl. eingehend Anm. 170). An einer auf Einnahmeerzielung ausgerichteten Zweckbestimmung fehlt es derartigen nachträglichen Aufwendungen jedoch.

Beispiele: Abbruchkosten eines zuvor vermieteten Gebäudes (BFH v. 31.7.2007 - IX R 51/05, BFH/NV 2008, 933; Kosten für Abwicklungsmaßnahmen (BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043); Zahlung einer Vertragsstrafe an den früheren ArbG wegen wettbewerbswidrigen Verhaltens (RFH v. 27.8.1930, RStBl. 1931, 20); abschließende Grundsteuerzahlungen nach Veräußerung eines Mietwohnhauses; Rückzahlung früherer Mieteinnahmen (evtl. sog. negative Einnahmen). Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 170 f.

Unfreiwillige Aufwendungen bzw. Zwangsaufwendungen, die beim Stpfl. ohne oder gegen seinen Willen im Zusammenhang mit einem Erwerbsengagement anfallen, kommen uU auch dann als WK in Betracht, falls sie nicht zur Erzielung von Einnahmen zweckdienlich sind. Die Tatsache, dass es meist an einem bewusst zielgerichteten Handeln fehlt, steht dem WKAbzug nicht notwendig entgegen.

Beispiele: Darlehensverlust eines ArbN (BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48); Zahlungen aufgrund einer Haftungsinanspruchnahme (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641); Aufwendungen infolge eines Unfalls, der sich während einer beruflichen Fahrt ereignet und nicht auf eine private, der Lebensführung des Stpfl. zuzurechnende Veranlassung zurückzuführen ist, bilden WK (vgl. etwa BFH

v. 3.8.1984 – VI R 8/81, BStBl. II 1984, 800). Dies gilt ebenfalls für den bei einem Vermieter auftretenden Verlust, der durch Mietgeldveruntreuungen eines eingesetzten Hausverwalters bewirkt wird (FG Bremen v. 13.11.1997, EFG 1997, 1052 rkr.; anders der BFH bei Veruntreuung durch Miteigentümer: BFH v. 20.12.1994 – IX R 122/92, BStBl. II 1995, 534). Zum Diebstahlsverlust auf einer Dienstreise s. BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744. Weitere Beispiele aus der Rspr. bei LBP/STARK, § 9 Rn. 78 f.; s. auch Anm. 190 ff. zu Vermögensverlusten.

Abwehraufwendungen, die aus verschiedenen Interessenlagen einer Verschlechterung des vom Stpfl. angestrebten wirtschaftlichen Erfolgs entgegenwirken sollen, können uU ungeachtet der finalen Definition des Abs. 1 Satz 1 als WK abziehbar sein, wenn die abzuwehrende Gefahr durch die Einkünfteerzielung begründet ist (vgl. BFH v. 19.12.2000 – IX R 13/97, BStBl. II 2001, 342). Ein Veranlassungszusammenhang mit der Einkünfteerzielung ist aber grundsätzlich zu verneinen, wenn die Zugehörigkeit eines der Einkünfteerzielung dienenden WG zum Vermögen des Stpfl. bedroht ist (BFH v. 29.7.1997 – IX R 89/94, BStBl. II 1997, 772). Denn in einem solchen Fall steht nicht die Absicht der Einkünfteerzielung, sondern die Beeinträchtigung des Vermögens des Stpfl. im Vordergrund.

Beispiele: Prozess- und Anwaltskosten eines Stpfl., die mit einem Leistungsverhältnis im Zusammenhang stehen und etwa zur Vermeidung der Rückzahlung von Arbeitslohn oder Mieteinnahmen getätigten werden; Strafverteidigungskosten, wenn der Schuldvorwurf durch berufliches Verhalten ausgelöst ist (BFH v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467; FG Rhld.-Pf. v. 21.1.1991, EFG 1991, 466, rkr.); aus rein beruflichen oder sonstigen erwerbsbezogenen Gründen zu zahlende Versicherungsbeiträge zB für Haftpflichtversicherung; Aufwendungen zur wirtschaftlich vorteilhaften Umschuldung einer Bauhypothek, die auf einer vermieteten Immobilie lastet (vgl. BFH v. 30.6.1967 – VI R 104/66, BStBl. III 1967, 655) oder Zahlungen, um die Wiedereinträgung eines bereits gelöschten Vorbehaltstrießbrauchs zu verhindern (vgl. BFH v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486, als nachträgliche AK qualifiziert).

3. Veranlassung

a) Begriff der Veranlassung

140

In Rspr. und Schrifttum ist str., welche inhaltliche Bedeutung der Veranlassungsbegriff abweichend vom Finalitätsaspekt als Zuordnungsmaßstab für Aufwendungen zur Erwerbs- oder Privatsphäre und als Gewichtungskriterium hat (vgl. als Überblick WANNER, StuW 1987, 302 [310–318]; sehr krit. WALZ, StuW 1986, 21–28). Daraus ergeben sich Folgerungen für die Anwendungsbreite des Veranlassungsgedankens im Regelungsbereich der WK (zum Meinungsstreit s. Anm. 115, 138). Im Übrigen handelt es sich um einen gesetzlich nicht definierten, unbestimmten Rechtsbegriff normativer (wertausfüllungsbedürftiger) Art (dazu allg. TIPKE in LEFFSON/RÜCKLE/GROSSFELD [Hrsg.], Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe, 1986, 2–4).

Anlass bezeichnet das aus einem Faktorenbündel herauszukristallisierende innere oder äußere auslösende Moment (das Motiv, den Beweggrund, den Anstoß) für eine Aufwendungen bewirkende Handlung oder sonstige Zustandsveränderung; dieser Handlung bzw. Leistung im Rahmen eines Gesamtengagements muss letztlich eine steuerrelevante Überschusserzielungsabsicht zugrunde liegen. Es kommt somit auf die Umstände an, die den Stpfl. im Wesentlichen bewogen haben, die Aufwendungen zu tätigen oder etwa einen Vermögensschaden zu erdulden; der solchermaßen im Rahmen einer steuerjuristischen Wertung festgestellte Anlass der Zustandsveränderung muss mit der steuerrelevanten Tätigkeit oder Leistung in wirtschaftlichem Bezug stehen. Der Veranlassungsbegriff

wird folglich idR herkunftsbezogen, nicht dagegen auswirkungsbezogen definiert.

Vgl. zu Begriffserläuterungen OFFERHAUS, BB 1979, 617 (620); KRÖGER, StuW 1978, 289 (290); KRÖNER, StuW 1985, 115 (120–126 mit der Unterscheidung innerer und äußerer Auslöser); WALZ, StuW 1986, 21 (36 f.); WASSERMAYER, StuW 1982, 352 (358–361).

Tätigt der Stpfl. Aufwendungen, so können sich verschiedene Veranlassungsfaktoren mit unterschiedlichem Gewicht überlagern (zB alkoholbedingte Unfallkosten bei einer Berufsfahrt mit dem Pkw.: kein WKAbzug). Soweit möglich und zulässig, sind diese Faktoren mit Blick auf die jeweilige Beurteilungseinheit voneinander zu trennen (ggf. auf dem Schätzungswege; s. zur gemischten Veranlassung Anm. 175–183; vgl. zB auch BFH v. 25.2.1988 – IV R 135/85, BStBl. II 1988, 766 betr. Konkurrenzfragen bei gemischten Fahrtkosten). Darüber hinaus erfolgt im Rahmen einer einzelfallbezogenen Gesamtwürdigung eine strechtl. Wertung unter wirtschaftlichen Wesentlichkeitsgesichtspunkten. Bei Dauersachverhalten (zB jährliche Schuldzinsen) kann der Veranlassungszusammenhang im Zeitablauf wechseln.

141 b) Abgrenzung der Veranlassung vom Zweck

Obgleich die Begriffe „Anlass“ und „Zweck“ verschiedenen gedanklichen Kategorien angehören und theoretisch unterscheidbar sind (vgl. TIPKE, DStJG 3 [1980], 1 [6]), verwischen sich die Grenzen bei der einzelfallbezogenen Rechtsanwendung häufig. Teilweise werden den Begriffen unterschiedliche Bezugspunkte zugeordnet (vgl. TIPKE, StuW 1979, 193 [201]; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 206: Aufwendungen beruhen ursächlich auf einem Handeln zu Erwerbs- oder Privatzwecken); uE ergibt sich diese unterschiedliche Bezugsbasis bereits aus dem steuerrelevanten Leistungsverhältnis als Verknüpfungselement von Aufwendungen und Einnahmen (s. Anm. 116; ähnlich auch KRÖNER, StuW 1985, 115 [126 f. mit Hinweis auf eine mehrstufige Betrachtung]).

Die Voraussetzungen des Veranlassungsbegriffs kommen etwa bei Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 betr. doppelte Haushaltsführung zum Ausdruck: Dort wird zunächst der Anlass für die Aufwendungen genannt, nämlich die dHf.; sodann wird näher bestimmt, wann die dHf. (also der „Anlass“) einen ausreichenden Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis aufweist, damit ein Abzug als WK möglich ist (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2).

Zweck bezeichnet die konkrete subjektive Zielrichtung, die ein Stpfl. mit dem Tätigen einer Aufwendung als Mittel verbindet; die Aufwendung muss zum Zweck der Einkunftszielung erbracht werden. Sofern als auslösender Umstand für eine Vermögensminderung nur „innere Tatsachen“ (Erwägungen, Motive) feststellbar sind, verwischt sich die Abgrenzung zwischen Zweck und Anlass; bei auf äußeren Auslösern beruhenden Zwangsaufwendungen fehlt es zunächst gänzlich an einer zielgerichteten Zwecksetzung.

Sowohl unter Finalitäts- als auch unter Veranlassungsgesichtspunkten basiert letztlich jede Tätigkeit in Erwerbsabsicht auf einem (regelmäßig rechtsgeschäftlich artikulierten) Willensentschluss oder einem vermögensmäßigen Widmungsakt des Stpfl. (bei Zufallsergebnissen und Dritthandlungen), der durch verschiedene Faktoren und Umstände geprägt wurde (vgl. WASSERMAYER, StuW 1982, 352 [360–362]; KRÖGER, StuW 1978, 289 [291]). Das in Betracht kommende Veranlassungsspektrum muss unter dem steuerspezifischen Maßstab des objektiven Nettoprinzips bewertet werden. Während jedoch unter Finalitätsaspekten der aufwendungsbezogene Willensentschluss oder vermögensmäßige Widmungsakt

eine bestimmte Zielrichtung haben muss, nämlich stl. Einnahmen zu erzielen, ist unter Veranlassungsaspekten eine solche stringente Zweck- bzw. Zielverfolgung nicht erforderlich. Ausreichend ist vielmehr, dass die Aufwendung – bei werten der Betrachtung durch den Rechtsanwender – im Wesentlichen aufgrund erwerbsbezogener Tätigkeit erbracht wird; insoweit gebietet das objektive Netto-prinzip die Qualifikation als Erwerbsabzug. Das Veranlassungsprinzip geht folglich über den engeren Finalitätszusammenhang hinaus, umgreift aber die unter einen finalen WK-Begriff fallenden Aufwendungsarten vollständig mit (glA PRINZ, FR 1986, 397 [402]; WASSERMAYER, DStJG 3 [1980], 408; KRÖGER, StuW 1978, 289 [290 f.]). Zur Abgrenzung Veranlassung/Zweck s. auch § 4 Anm. 797.

c) Abgrenzung der Veranlassung von der Verursachung

142

Auch wenn sich heute die Anwendbarkeit des Veranlassungsprinzips bei der Auslegung des WK-Begriffs weitestgehend in Rspr. und Schrifttum durchgesetzt hat, so besteht gleichwohl Uneinigkeit darüber, wie der Veranlassungsbegriff im Einzelnen auszufüllen ist. In diesem Zusammenhang ist insbes. str., ob die Begriffe „Veranlassung“ und „Verursachung“ gleichzusetzen sind, mit anderen Worten, ob von einem kausalen WK-Begriff gesprochen werden kann (zum Theorienstreit s. auch STAPPERFEND, Festschr. Kruse, 2001, 533 [539 ff.]).

„Kausale Veranlassungstheorie“: Die Vertreter der „kausalen Veranlassungstheorie“ (zB SÖHN, StuW 1983, 193; WANNER, StuW 1987, 302; FROTSCHER, § 9 Rn. 11 ff.; s. auch LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 206 ff.: Problematik der Zuordnung von Bezügen und Aufwendungen ist kausalrechtl. Art) setzen den Begriff der Veranlassung mit dem der Verursachung gleich (zu weiteren Einzelheiten dieser Auffassung s. § 4 Anm. 790). Ähnlich Vorlagebeschluss des BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234, der die private Mitveranlassung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit folgender Begründung ablehnt: „Die Fahrtaufwendungen stehen in ausschließlicher Kausalrelation zum Beruf und nicht zum Wohnen. Durch die Fahrt zur Arbeitsstätte wird jeweils eine nur berufliche Ursachenkette in Gang gesetzt, die zur Verdrängung anderer Ursachen führt.“ Auch BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08 (BFH/NV 2009, 338 zur sog. Pendlerpauschale) spricht im Zusammenhang mit dem WK-Abzug von einer „verfassungsrechtl. zulässigen gesetzgeberischen Bewertung und Gewichtung multikausaler und multifinaler Wirkungszusammenhänge, die für die unterschiedlichen Lebenssachverhalte im Schnittbereich zwischen beruflicher und privater Sphäre kennzeichnend sind“.

„Finale Veranlassungstheorie“: Nach dieser Auffassung sind die Begriffe „Veranlassung“ und „Verursachung“ nicht inhaltsgleich; vielmehr sei der Begriff der Veranlassung weiter gefasst. Ein bloßes Abstellen auf die Kausalität lasse das erforderliche subjektive Element (nur der Mensch kann veranlassen) außer acht (zB PRINZ, StuW 1996, 267; WASSERMAYER, StuW 1981, 245; WASSERMAYER, StuW 1982, 352; s. hiezu auch § 4 Anm. 791).

Stellungnahme: UE ist eine Gleichsetzung von Veranlassung und Verursachung sowohl sprachlich als auch steuersystematisch ungenau (glA GÖRLICH, DB 1979, 711 [712]; OFFERHAUS, BB 1979, 617 [620]; KRÖGER, StuW 1978, 289 [291]; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 61 ff. mit einer ausführl. Auseinandersetzung mit dem Theorienstreit; s. auch LBP/STARK, § 9 Rn. 69). Die Untersuchung naturgesetzlicher Ursachen-zusammenhänge (Kausalketten) ist für die Zuordnung von Aufwendungen zur Erwerbs- oder Privatsphäre wegen der Vielzahl logisch denkbarer und zu bewertender Kausalfaktoren weder erforderlich noch geeignet (zu Veranlassungs-

prinzip und Kausalität s. ausführl. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 185 ff.). Das auslösende Moment für eine Leistungshandlung kann vielmehr von deren eigentlicher Ursache abweichen, wenngleich regelmäßig eine enge Verbindung besteht, zumindest klar unterscheidbare Konturen für den Einzelfall meist nicht vorhanden sind (Beispiel: Anlass eines Unfalls ist eine Berufsfahrt, Unfallursache ist etwa ein Defekt an den Bremsen; s. OFFERHAUS, BB 1979, 617 [620]). Der dargestellte Theorienstreit mag zwar nur in wenigen Fällen praktisch bedeutsam sein; gleichwohl kommen die Theorien – zumindest bei konsequenter Anwendung – bei der Frage der Abziehbarkeit gemischter Aufwendungen wohl auch zu unterschiedlichen Ergebnissen (vgl. § 4 Anm. 793; s. hierzu aber ausführl. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 239 ff.).

Hinzu kommt, dass dem naturwissenschaftlichen Kausalitätsbegriff das subjektive Element fehlt, welches notwendiger Bestandteil des WKBegriffs ist (dazu Anm. 146–149). Einer Auslegung des Veranlassungsbegriffs nach dem schlichten Wortsinn sollte daher der Vorzug gegeben werden; von einem „kausalen WKBegriff“ kann dagegen nur mit Vorbehalt gesprochen werden. Im Übrigen erfordert auch die Feststellung des Veranlassungszusammenhangs bei verschiedenen äußerlich in Betracht kommenden Veranlassungsfaktoren strechtl. Wertungsüberlegungen.

143 d) Bedeutung des Verschuldens des Steuerpflichtigen

Wegen der eigenständigen, ausschließlich am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten stl. Wertungsüberlegungen schließt ein Verschulden des Stpfl., dh. ein strafbares, ordnungswidriges oder unmoralisches Verhalten die Geltendmachung von WK im Grundsatz nicht aus. Auch ein grob fahrlässiger oder vorsätzlicher Verstoß gegen Verkehrsvorschriften ist für die Abziehbarkeit der dadurch entstandenen Aufwendungen (zB Unfallkosten) als WK daher unschädlich (vgl. BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766; s. auch BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441 betr. beruflich veranlasste Strafverteidigungskosten).

Das steuerspezifische Leistungsfähigkeitsprinzip ist wertneutral, zumal es auf verschuldensbedingte Kausalzusammenhänge nicht ankommt. Der WKAAbzug sollte allerdings aus rechtspolitischen Gründen den in anderen Teilen der Rechtsordnung zu findenden Grundwertungen nicht zuwiderlaufen (vgl. FELIX, KÖSDI 1985, 5938 [5941]; WALZ, StuW 1986, 21 [43]: Rücksichtnahme auf die Einheit des *ordre public*). Ausfluss derartiger steuergesetzlich geschaffener Wertkongruenzen sind etwa das Abzugsverbot des § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 betr. gerichtlich festgesetzte Geldbußen sowie § 12 Nr. 4 betr. Geldstrafen uÄ.). Der steuerrelevante Veranlassungszusammenhang wird allerdings durchbrochen, falls das schuldhafte Fehlverhalten bei Gelegenheit einer erwerbsbezogenen Tätigkeit des Stpfl. den Charakter des wesentlichen Veranlassungsfaktors erlangt; die erwerbsbezogenen Zielvorstellungen werden durch eine solche aus dem Lebensführungsbereich hinzukommende Veranlassung verdrängt, so dass der WKAAbzug gänzlich ausscheidet (BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766: zB durch Alkoholgenuss herbeigeführter Unfall auf einer Berufsfahrt führt nicht zu WK, und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine berufliche oder private Feier handelt; vgl. auch BFH v. 18.9.1987 – VI R 121/84, BFH/NV 1988, 353 betr. Schadensersatzzahlungen bei bewusster Schädigung des ArbG: kein WKAAbzug).

144 Einstweilen frei.

4. Veranlassungszusammenhang

a) Allgemeines

145

Der Veranlassungszusammenhang besteht nicht direkt zwischen Aufwendungen und Einnahmen, vielmehr schiebt sich als Bindeglied eine Leistung des Stpf. als „Einkunftsquelle“ dazwischen (s. Anm. 116, 117): Die Aufwendungen werden nicht durch Einnahmen veranlasst, sondern durch eine der Einkünfteerzielung dienende Tätigkeit oder sonstige Leistung, die eine „Einkunftsquelle“ iSd. Überschusseinkunftsarten bildet (nichtselbständige Tätigkeit, Vermietung und Verpachtung, sonstige Leistung). Wir sprechen vereinfacht von „Erwerbsleistung“ (s. Anm. 116).

Der Zusammenhang zwischen dem Anlass (= auslösendem Moment, s. Anm. 140) für Aufwendungen und der Erwerbsleistung bedarf der näheren Kennzeichnung durch einzelne Kriterien:

- Str. ist, ob ein subjektiver oder objektiver Zusammenhang erforderlich ist (s. Anm. 146–149);
- ein mittelbarer Zusammenhang genügt (s. Anm. 152);
- maßgebend ist der wirtschaftliche, nicht der rechl. Zusammenhang (s. Anm. 153);
- weder ein zeitlicher noch ein örtlicher Zusammenhang sind zu fordern (s. Anm. 154).

b) Objektiver und subjektiver Zusammenhang als Elemente des Veranlassungsprinzips

aa) Überblick

146

Hinsichtlich der Beantwortung der Frage, wann Aufwendungen konkret durch eine erwerbsbezogene Leistung des Stpf., dh. etwa den Beruf oder die Vermietung/Verpachtung veranlasst sind, finden sich in Rspr. und Schrifttum unterschiedliche Auffassungen.

Im Wesentlichen ist in diesem Zusammenhang die Maßgeblichkeit „subjektiver“ und/oder „objektiver“ Kriterien str.; eine Frage, die bis heute immer wieder neuen Diskussionsstoff liefert (so LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 236: zB bei der stl. Anerkennung von Bildungskosten als Erwerbsaufwendungen). Die wohl HM verlangt sowohl einen objektiven als auch einen subjektiven Zusammenhang, die subjektive Komponente kann indes uU entfallen (s. Anm. 147). Eine abweichende Meinung stellt ausschließlich auf den subjektiven Zusammenhang ab (s. Anm. 148).

bb) Herrschende Meinung

147

Nach der jüngeren, stRspr. des BFH ist eine erwerbsbezogene Veranlassung von Aufwendungen stets anzunehmen, wenn

- objektiv ein Zusammenhang mit der Erwerbsleistung besteht und
- subjektiv die Aufwendungen zur Förderung der Erwerbsleistung getätigten werden.

Dieses zunächst als gleichwertig erscheinende Nebeneinander von objektiven und subjektiven Kriterien (sog. zweigliedriger Veranlassungszusammenhang) wird vom BFH jedoch eingeschränkt: Während der objektive Zusammenhang stets ein zwingendes Erfordernis ist, kann die subjektive Förderungsabsicht im Einzelfall entfallen, etwa bei unfreiwilligen Aufwendungen und Zwangsaufwen-

dungen. Entsprechend dem objektiven Nettoprinzip sind die beiden letztgenannten Aufwendungsgruppen auch ohne Bestehen eines subjektiven Förderungszusammenhangs oder einer subjektiven Zweckdienlichkeit als WK bei der betroffenen Einkunftsart abziehbar. Die eine Aufwendung auslösende Erwerbsleistung muss im Übrigen eine konkrete Gestalt angenommen haben; regelmäßig wird es sich um bestimmte Einnahmen, zumindest eine bestimmte Einkunftsart handeln.

Vgl. stRspr. seit BFH v. 27.11.1978 – GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213; vgl. zB BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198; v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BFH/NV 2008, 863 mwN. Das reichhaltige Schrifttum hat sich der vorstehenden BFH-Rspr. – bei unterschiedlicher Begründung im Detail – im Ergebnis ganz überwiegend angeschlossen (vgl. KSM/v. BORNAUPT, § 9 Rn. B 174; STAPPERFEND, Festschr. Kruse, 2001, 533 [542]; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 114; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 252; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX, § 9 Rn. 21; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 7, und SEER/LANG, FR 1994, 521 [524], jeweils mit weiteren umfangreichen Nachweisen).

148 cc) Abweichende Auffassung

Teilweise wird jedoch im (älteren) Schrifttum entgegen dem BFH die Meinung vertreten, alleiniges materielles Kriterium des Veranlassungsprinzips sei die subjektive Absicht oder das Motiv des StpfL, mit der Aufwendung einer erwerbsbezogenen Leistung zu dienen. Nur durch einen stets erforderlichen subjektiven Willens- oder Widmungsakt (*causa movis*, *causa finalis*) kann eine steuerrelevante Verknüpfung zwischen Aufwendung und Einnahmeerzielung (besser: Einkunftszielung) hergestellt werden.

Die Bedeutung objektiver Kriterien soll demgegenüber allein im verfahrensrechtl. Bereich der Beweiserhebung und -würdigung liegen. Eine bestimmte, auf Erwerbsbezug ausgerichtete subjektive Absicht oder Motivation des StpfL für das Erbringen einer Aufwendung kann nämlich nur dann zu einem rechtserheblichen Faktum werden, wenn sie durch objektive Merkmale und Kriterien äußerlich erkennbar ist. Eine weitergehende materielle Bedeutung wird dem objektiven Zusammenhang abgesprochen. Im Übrigen weisen das definitorische Nebeneinander von obligatorischen und fakultativen Tatbestandselementen in sich einen Bruch auf.

Vgl. PRINZ, StuW 1996, 267 (270); PRINZ, FR 1986, 397 (402); WASSERMAYER, StuW 1981, 245 (250–252); WASSERMAYER, StuW 1982, 352 f. (359, 361–363), der – modifizierend – insofern von einem „vorwiegend von subjektiven Kriterien geprägten Veranlassungsbegriff“ spricht (359); TIPKE, StuW 1979, 193 (199); FELIX, KÖSDI 1985, 5938 (5940); KRÖGER, StuW 1978, 289 (291); ähnlich KRÖNER, StuW 1985, 115 (119 f. für den Fallbereich der sog. inneren Auslöser).

149 dd) Eigene Auffassung

Sowohl objektive als auch subjektive Kriterien haben ihre Berechtigung bei der Interpretation und Anwendung des Veranlassungsprinzips; beide Elemente bilden notwendige Bestandteile einer umfassenden steuerjuristischen Wertung des Einzelfalls. Lediglich ihr rechtssystematisches Verhältnis zueinander ist str.

UE ist der von der Rspr. und im Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung (s. Anm. 147) im Erg. zu folgen. Allerdings liegt die Relevanz der subjektiven Kriterien uE auf anderer Ebene. Die Bedeutung objektiver und subjektiver Kriterien wird sichtbar, wenn man den Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendung und Erwerbstätigkeit in zwei gedanklichen Schritten untersucht: die Beziehung zwischen Aufwendung und Anlass einerseits und die Erwerbs-

bezogenheit der Veranlassung anderseits (so auch wohl SÖHN, StuW 2002, 97 [100]).

Bedeutung subjektiver Kriterien: Zunächst ist die Frage zu stellen, wie eine Aufwendung veranlasst wird. Dies deckt sich mit der Frage, wie ein Umstand oder Ereignis zu einem auslösenden Moment für eine Aufwendung wird. Grds. wird man sagen können, dass es dem Entschluss des Stpfl. überlassen ist, ob er einen Umstand zum Anlass für eine Verausgabung nimmt (so auch WASSERMAYER, StuW 1982, 352 [359]; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 67f.; s. auch § 4 Anm. 807). Der Stpfl. hat dabei nicht nur einen Entscheidungsspielraum bezüglich des „Ob“, sondern gleichermaßen hinsichtlich des „Wie“, also auf welche Weise und in welchem Umfang er tätig wird (zB hinsichtlich Preis und Menge eingekaufter Waren; vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXIX. § 4 Rn. 30; dies meint wohl auch LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 217, wenn ausgeführt wird, „nur der Mensch kann etwas veranlassen“ oder „Einkünfte entstehen durch planmäßiges Wirtschaften“). Dabei ist nicht entscheidend, dass der Umstand, den der Stpfl. zum auslösenden Moment macht, in der Gegenwart liegt. Auslöser kann auch ein zukünftiges Ereignis sein, zB Vorbereitungskosten für eine geplante Erwerbstätigkeit. Festzuhalten ist, dass also der Stpfl. die „Brücke“ zwischen auslösendem Moment und Aufwendung spannt, was insbes. bei äußerlich neutralen Aufwendungen von Bedeutung ist. In der Bestimmung des auslösenden Moments liegt die wesentliche Bedeutung des subjektiven Elements des Veranlassungszusammenhangs (vgl. KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 68). Auf den ersten Blick scheint die Anwendung subjektiver Kriterien dort ihre Grenzen zu haben, wo die Aufwendungen nicht auf einem Entschluss des Stpfl. beruhen (höhere Gewalt, Einwirkung Dritter). Bei genauerer Betrachtung behalten die subjektiven Kriterien aber auch hier ihre Bedeutung: In den Fällen der Zerstörung oder des Diebstahls konkretisiert sich das für den Veranlassungszusammenhang erforderliche subjektive Element durch die Vornahme der Widmung des betroffenen Guts zur Erwerbs- oder Privatsphäre (so auch STAPPERFEND, Festschr. Kruse, 2001, 533 [542f.], der auch bei Verlust oder Zerstörung ausschließlich privat genutzter Güter auf subjektive Elemente abstellt; vgl. auch § 4 Anm. 807 mit zahlreichen problematischen Fallgruppen).

Bedeutung objektiver Kriterien: Die Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen hängt jedoch nicht allein davon ab, dass die Aufwendungen irgendwie veranlasst sind. Erforderlich ist gerade eine Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit. Eine derartige erwerbsbezogene Veranlassung ist immer dann gegeben, wenn das im ersten Schritt herausgearbeitete auslösende Moment der Erwerbsphäre zuzuordnen ist (KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 68 mit zahlreichen Beispielen aus der Rspr. des BFH in Fn. 173; SÖHN, StuW 2002, 97 [100]). Besteht das auslösende Moment in einem bestimmten konkreten Umstand oder Ereignis, liegen Erwerbsaufwendungen vor, wenn ein objektiv wirtschaftlicher Zusammenhang dieses Umstands mit der Erwerbsphäre besteht. Lässt das unmittelbar auslösende Moment keine Rückschlüsse auf die Art der Veranlassung zu, muss diese aus den gesamten Umständen abgeleitet werden, die darauf Einfluss haben (so zutr. SCHMIDT/HEINICKE XXIX. § 4 Rn. 28; zB Anlass einer Unfallfahrt). Für subjektive Kriterien ist bei dieser Beurteilungsfrage kein Raum. Dieser objektive Zusammenhang ist nicht nur Beweiswürdigungskriterium, sondern unabdingbare Voraussetzung für den Abzug von WK (und gleichermaßen für BA) und hat insbes. Bedeutung für die Abgrenzung

zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung (so auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 177; SCHMIDT/HEINICKE XXIX. § 4 Rn. 30; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 69 f.; s. auch § 4 Anm. 807: „Objektiver Zusammenhang als Korrektiv“).

150–151 Einstweilen frei.

c) Weitere Kriterien zur Kennzeichnung des Zusammenhangs

152 aa) Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang

Wegen der Deckungsgleichheit von BA und WK sowie der einheitlichen Geltung des Veranlassungsprinzips setzt der WKBegriff keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der auf Einkunftszielung ausgerichteten Tätigkeit oder Leistung des Stpf. bzw. einer konkret messbaren, einnahmeorientierten Gegenleistung voraus. Ein solches enges Unmittelbarkeitserfordernis würde die Gefahr einer Rückkehr zum dogmatisch überwundenen, da zu engen rein finalen Verständnis des WKBegriffs in sich bergen (dazu eingehend Anm. 120–125). Nach der höchstrichterlichen Rspr., der das Schriftum folgt, genügt für den WKAAbzug vielmehr ein mittelbarer, dh. über Zwischenstufen bestehender Zusammenhang (idR mit einer bestimmten Einkunfts- und Einnahmeart), der allerdings im Einzelfall entsprechend den objektiven Kriterien des Veranlassungsprinzips nicht allzu lose und entfernt sein darf.

ZB BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442; v. 11.7.1986 – VI R 39/83, BStBl. II 1986, 866; v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BFH/NV 2003, 533; ausreichend, wenn die Ausgaben die Einkünftezielung „im weitesten Sinne fördern“; v. 17.7.2007 – IX R 2/05, BStBl. II 2007, 941: „Eine ‚direkte‘ oder unmittelbare Veranlassung ist nicht erforderlich, eine mittelbare Veranlassung genügt“; aus dem Schriftum: KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 193 ff.; LBP/STARK, § 9 Rn. 73; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 115; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 8 mit einer ausführl. Darstellung der gegenwärtigen Rechtslage zur Abziehbarkeit von Schuldzinsen als – mittelbar – veranlasste WK.

Dies gilt für sämtliche Überschusseinkünfte. Im Übrigen wird bei der praktischen Rechtsanwendung häufig zweifelhaft sein, ob ein unmittelbarer oder mittelbarer Zusammenhang gegeben ist, vor allem bei Zwischenschaltung der stbaren Erwerbstätigkeit als Bindeglied. Zu weiteren Einzelheiten s. auch § 4 Anm. 813.

153 bb) Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang

Wirtschaftlicher Zusammenhang: Zur Begründung des WKAAbzugs von Aufwendungen muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer konkreten auf Einnahmezielung ausgerichteten Tätigkeit (idR einer bestimmten Einkunftsart) bestehen; die hM interpretiert diese innere wirtschaftlich geartete Verbindung als Bestandteil der objektiven Veranlassungskomponente (s. eingehend bereits Anm. 147, 149). Der wirtschaftliche Zusammenhang der Aufwendungen mit der auf Einkünftezielung gerichteten Tätigkeit ist für die Abziehbarkeit erforderlich, weil das auslösende Moment der Erwerbssphäre zuzuordnen sein muss (so ausdrückl. BFH v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584; v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 115; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 8; s. auch Anm. 149 zur Bedeutung objektiver Kriterien).

Rechtlicher Zusammenhang: Da der für die WKQualifikation erforderliche Veranlassungszusammenhang durch wirtschaftliche Gegebenheiten geprägt und bestimmt ist, genügt eine rein rechtl. Verbindung zwischen Einnahmen und

Aufwendungen bei abweichendem wirtschaftlichen Zusammenhang nicht zur Begründung des WKAbzugs. Auf bestehende rechtl. Zusammenhänge oder einen zufällig auftretenden Erwerbsbezug (zB private Aufwendungen und steuer-relevante Einnahmen entstehen zeitgleich) kommt es nicht an (allg. Meinung, zB BFH v. 23.10.2001 – IX R 65/99, BFH/NV 2002, 342 mwN; v. 27.10.1998 – IX R 44/94, BStBl. II 1999, 676; LBP/STARK, § 9 Rn. 74; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 118). Dies gilt sowohl für den Zusammenhang von Aufwendungen mit einer bestimmten Einkunftsart als auch für die Zuordnung innerhalb eines Einkünftebereichs zu einer bestimmten Einkunftsquelle. So begründet zB die dingliche Belastung eines Grundstücks mit einer Hypothek für sich allein noch keinen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den die Hypothek betreffenden Aufwendungen und den mit dem WG erzielten Einnahmen.

cc) Zeitlicher und örtlicher Zusammenhang

154

Zeitlicher Zusammenhang: Die stl. Beurteilung von Aufwendungen als WK gem. Abs. 1 erfolgt unabhängig von zeitlichen Zusammenhängen (s. auch § 4 Anm. 816). Notwendige materielle Bedingung für den Ansatz von WK ist allein, dass die Vermögensminderungen mit der auf stbare Einkunftszielung ausgerichteten Erwerbsleistung in einem erkennbaren wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang stehen (s. dazu eingehend Anm. 149). Auch Aufwendungen, die in einem VZ vor der geplanten Einkunftszielung oder nach Beendigung des Einnahmezuflusses anfallen, kommen somit dem Grunde nach als WK in Betracht. Die zeitliche Nähe zwischen dem Entstehen der Aufwendung und der geplanten oder realisierten Einnahmezielung hat allenfalls indizielle, nicht hingegen rechtsbegründende Bedeutung für den veranlassungsgeprägten wirtschaftlichen Erwerbsbezug. Nach der Rspr. des BFH ist in diesem Zusammenhang ein ausreichender wirtschaftlicher Zusammenhang ausgeschlossen, wenn sich nicht absehen lässt, ob und ggf. wann Einnahmen erzielt werden (so zB BFH v. 19.9.1990 – IX R 5/86, BStBl. II 1990, 1030). Dem zeitlichen Moment kommt damit aber auch nach der Rspr. nicht die Bedeutung eines gesetzlichen Tatbestandsmerkmals in dem Sinne zu, dass bei Überschreitung einer bestimmten Zeitspanne der WKAbzug ausgeschlossen wäre (so ausdrückl. BFH v. 29.10.2002 – VIII B 125/01, BFH/NV 2003, 314).

Zeitliche Kriterien sind also nicht für den Abzug dem Grunde nach entscheidend, wohl aber nach dem Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 für den VZ des Abzugs maßgebend. Überdies darf es sich nicht um (aktivierungspflichtige) AHK eines privaten WG handeln; insoweit verbietet Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 mit dem Verweis auf verschiedene Abschreibungsregelungen den Sofortabzug.

Örtlicher Zusammenhang ist tatbestandsmäßig unerheblich, kann allerdings bei Aufwendungen mit Auslandsbezug indizielle Bedeutung haben (s. auch Anm. 17).

Einstweilen frei.

155–159

5. Die Abgrenzungsfunktion des Veranlassungsprinzips

a) Vorbemerkung

160

Das Veranlassungsprinzip (s. Anm. 130) erfährt seine Bewährung bei der erforderlichen Abgrenzung der WK

- in zeitlicher Hinsicht (s. Anm. 161):

- bei Abzug vorab veranlasster WK (s. Anm. 162–166),

- bei Abzug von WK im Fall der Unterbrechung der Einkunftszielung (s. Anm. 167),
 - bei Abzug nachträglicher WK (s. Anm. 170–172);
- bei gemischten Aufwendungen (s. Anm. 175), die sowohl Erwerbszwecken als auch der Lebensführung dienen oder mit mehreren Einkunftsarten in Zusammenhang stehen:
- in gesetzlich geregelten Fällen (s. Anm. 176),
 - bei Abzug nach dem sog. Wesentlichkeitsprinzip: voller Abzug gemischter Aufwendungen nur bei weitaus überwiegendem Erwerbsbezug (s. Anm. 177),
 - bei Aufteilung gemischter Aufwendungen, ggf. im Schätzungswege (s. Anm. 178),
 - soweit nicht das Aufteilungs- und Abzugsverbot für Aufwendungen der Lebensführung eingreift (s. Anm. 179);
- bei Aufwendungen auf die Vermögensphäre, und zwar
 - bei substanzbezogenen Aufwendungen (s. Anm. 185–188) und
 - bei Vermögensverlusten (s. Anm. 190–195).

b) Zeitliche Abgrenzungsprobleme

Schrifttum: KLUMPP, Vorab entstandene Werbungskosten bei Erwerb von Bauerwartungsland, DStR 1991, 1306; H.J. HERRMANN, Vergebliche Aufwendungen zur Herstellung eines Gebäudes oder zur Anschaffung eines bebauten Grundstücks als abziehbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, StuW 1991, 372; LAMMINGER/TRAXEL, Nachträgliche Werbungskosten und Leistungsfähigkeitsprinzip, DStZ 1995, 429; MÜNCH, Vergebliche Aquisitionskosten im Inland in bezug auf erhoffte Aufträge im Ausland, StBp. 1995, 54; RAUCH, Nachträgliche Werbungskosten – zu späte Aufwendungen?, Diss., Frankfurt 1996; APITZ, Aufwendungen während der Zeit der Arbeitslosigkeit, DStZ 1997, 145; BALKE, Aus- und Fortbildung – Abschied von der herkömmlichen Unterscheidung nach „Berufskästchen“ im Einkommensteuerrecht, NWB 1997, 1269; FLIES, Überlegungen zur Abgrenzung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungskosten, DStR 1997, 725; KIETHE, Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1997, 597; v. BORNHAUPT, Erhaltungsaufwand nach Auszug des Mieters als nachträgliche Werbungskosten, BB 1998, 136; FLIES, Nachträgliche Schuldzinsen nach Beendigung der Erzielung von Überschusseinkünften, DB 1998, 2438; DRENSECK, Studium und Berufsausbildung im Einkommensteuerrecht, StuW 1999, 1; DENDL, Rückzahlung von Studienkosten eines Berufssoldaten als nachträgliche Werbungskosten, DStR 2000, 1253; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Diss., Berlin ua. 2000; STAPPERFEND, Über Werbungskosten und Betriebsausgaben, in Festschr. Kruse, Köln 2001, 533; KREFT, Studienkosten als (vorab veranlasste) Erwerbsaufwendungen, FR 2002, 657; SÖHN, Berufsausbildungskosten und Fortbildungskosten, StuW 2002, 97; BARTONE, Zur Abgrenzung von laufenden Betriebsausgaben, Kosten der Betriebsausgabe und nachträglichen Betriebsausgaben, INF 2002, 105; BERGKEMPER/KREFT, Anm. zu den BFH-Urt. v. 4.12.2002 (VI R 120/01) und v. 17.12.2002 (VI R 137/01), FR 2003, 202; GEBHARD, Nachträgliche Aufwendungen im Steuerrecht, EStB 2004, 423; HEIDRICH, Sonderausgabenabzug nach dem Alterseinkünftegesetz, FR 2004, 1321; NAGEL, Nachträgliche Geltendmachung von Studienkosten, EStB 2004, 122; SCHELL, Nachlaufende Schuldzinsen und Vorfälligkeitsentschädigungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, FR 2004, 506; BALKE, Rentenversicherungsbeiträge als vorab veranlasste Werbungskosten bei Alterseinkünften, Consultant 2005, 43; PRINZ, Bildungsaufwendungen im Ertragsteuerrecht: Koordinatenverschiebungen durch den BFH, Rechtsprechungsbrechung durch den Gesetzgeber, FR 2005, 229; STUHRMANN, Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 2005, 726; PAUS, Zinsaufwand nach Wegfall der Ein-

kunftsquelle, DStZ, 2006, 800; GÜNTHER, Vorweggenommene und vergebliche Werbungskosten, EStB 2009, 318; GÜNTHER, Vorweggenommene Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung, GStB 2010, 215.

aa) Überblick

161

Ein zeitlicher Zusammenhang mit der sog. Erwerbsleistung (s. Anm. 116) ist für den WKAbzug nicht erforderlich (s. Anm. 154). Wohl aber ergeben sich während der verschiedenen Zeitabschnitte von der Vorbereitungs- bis zur Auslaufphase typische Abgrenzungsprobleme (s.u. „Zeitlicher Zusammenhang mit der Erwerbsleistung“). Dagegen richtet sich die „zeitliche Zuordnung zum Veranlagungszeitraum“ (s.u.) nach dem Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 (s. Anm. 220–222).

Zeitlicher Zusammenhang mit der Erwerbsleistung: Da Erwerbsaufwendungen in unterschiedlichen zeitlichen Phasen eines steuerrelevanten Engagements anfallen und dabei hinsichtlich der Konkretisierung sowie des Nachweises eines Veranlassungszusammenhangs besondere Probleme auftreten können, ist eine Differenzierung durch Heranziehung des Zeitmoments sowohl aus praktischer als auch aus stsystematischer Sicht sinnvoll und geboten. Es lassen sich unterscheiden:

- vorab veranlasste (zum Begriff s. Anm. 162) WK, das sind Aufwendungen, die vor einer geplanten oder realisierten Einnahmeerzielung anfallen (sog. Vorbereitungsphase; s. Anm. 162–166),
- WK während einer unterbrochenen Einnahmeerzielung (s. Anm. 167),
- nachträgliche WK, dh. Aufwendungen, die nach Beendigung der Einnahmeerzielung anfallen (sog. Auslaufphase, s. Anm. 170–172).

Zeitliche Zuordnung zum Veranlagungszeitraum: Im Anschluss an die stl. Grundqualifikation von Aufwendungen als WK erfolgt ihre zeitliche Zuordnung zum Besteuerungsabschnitt (§ 25; sog. Zeitqualifikation). WK können nach § 11 Abs. 2 grds. nur in demjenigen VZ abgezogen werden, in dem sie geleistet wurden, dh. abgeflossen sind (s. zu dieser Rechtsfolge und ihren Ausnahmen Anm. 220–222; zum Verhältnis von § 9 zu § 11 s. Anm. 28); dies ist materiell-rechtl. unabhängig vom Zufluss der Einnahmen. Wegen der Unterscheidung vorausgezahlter und nachgezahlter WK von den vorab veranlassten und nachträglichen WK s. Anm. 222.

bb) Vorab veranlasste Werbungskosten

162

In stRspr. (zB BFH v. 7.2.2008 – VI R 41/05, BFH/NV 2008, 1136; v. 20.7.2006 – VI R 26/05, BStBl. II 2006, 764; v. 4.12.2002 – VI R 120/01, FR 2003, 195) ist einheitlich für alle vier Überschusseinkunftsarten anerkannt, dass abziehbare WK schon zu einem Zeitpunkt bzw. in einem VZ entsprechend dem Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2 anfallen können, in dem mit den Aufwendungen zusammenhängende Einnahmen noch nicht erzielt werden bzw. mit der auf die Erzielung stpfl. Einnahmen gerichteten Tätigkeit noch nicht begonnen wurde. Dies ist auch die allg. Meinung im strechtl. Schrifttum (zB SCHMIDT/DRESECK XXIX. § 9 Rn. 35; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 124; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 160; LBP/STARK, § 9 Rn. 82; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 23).

Begriff der vorab veranlassten Werbungskosten: Zur Kennzeichnung der Gruppe der Erwerbsaufwendungen, die entstehen, wenn der Stpfl. mit der eigentlichen, auf Einnahmenerzielung gerichteten Tätigkeit (zB Beruf, Vermietung) noch nicht begonnen hat, wurde in der älteren Rspr. (soweit ersichtlich zu-

erst RFH v. 5.11.1930, StuW 1931, Nr. 94; zB BFH v. 20.10.1978 – VI R 132/76, BStBl. II 1979, 114) und im älteren Schrifttum (zB VANGEROW, StuW 1962, Sp. 378; BLÜMICHL/FALK, 9. Aufl. 1971, § 9 Rn. 3) zunächst der Begriff „vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben“ verwendet (teilweise bis heute: zB GÜNTHER, GStB 2010, 215). Nicht zuletzt wohl aufgrund der kritischen Anm. von LITTMANN (Einkommensteuerrecht, 9. Aufl. 1969, § 9 Rn. 18: „Es handelt sich nicht darum, etwa erst später entstehende Werbungskosten bereits zu einem früheren Zeitpunkt zu berücksichtigen. Die Frage ist vielmehr, ob Aufwendungen, die vor der Erzielung von Einnahmen, ja vor Schaffung der Quelle, aus der die Einnahmen erzielt werden sollen, erwachsen, Werbungskosten sein sollen“) bemühte sich der BFH um eine neue Begriffsbestimmung und verwandte erstmals im Urt. v. 29.2.1980 (BFH v. 29.2.1980 – VI R 165/78, BStBl. II 1980, 395) den Begriff „vorab entstandene Werbungskosten“. Diesen Begriff hieß der BFH nach eigener Aussage für zutreffender. Aber auch diese Kennzeichnung scheint sich angesichts vieler anderer verwandter Begriffsschöpfungen (zB vorbereitende oder vorweg entstandene WK, WK in der Vorbereitungsphase, s. hierzu Nachweise bei KREFT, FR 2002, 657 [664]) und einer uneinheitlichen Terminologie in der Rspr. (zB BFH v. 15.12.1981 – VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495: vorweggenommene WK; Nds. FG v. 25.3.1998, EFG 1999, 19, rkr.: vorweggenommene WK; FG Rhld.-Pf. v. 19.9.1985, EFG 1986, 71, rkr.: vorweg entstandene WK) nicht durchgesetzt zu haben. Teilweise spricht der BFH heute noch von vorweggenommenen WK (BFH v. 5.3.2008 – X R 48/06, BFH/NV 2008, 1463). Es sollte deshalb die terminologische Frage nochmals überdacht werden. Der Begriff „vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen“ stellt uE die präziseste Beschreibung für Erwerbsaufwendungen in der Vorbereitungsphase der eigentlichen Erwerbstätigkeit dar. Diese Begriffsbestimmung unter Einbeziehung des Veranlassungsmoments entspricht der heutigen Sichtweise von der veranlassungsbezogenen Zuordnung von Aufwendungen. Die reine Beschreibung des Entstehungszeitpunkts („vorab oder vorweg entstanden“; „in der Vorbereitungsphase“) dagegen beinhaltet insoweit nur einen Teilaspekt und lässt das tragende Veranlassungsprinzip außer acht. Die allein darauf abstellenden Begriffsbestimmungen sind durch die Entwicklung in der Steuerrechtswissenschaft und Rspr. zum Veranlassungsprinzip überholt. UE sollte aus diesem Grund auch im Interesse einer inhaltlichen Klarheit eine wechselweise Terminologie vermieden und einheitlich der Begriff „vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen“ verwandt werden (so auch KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 3–6; KREFT, FR 2002, 657 [664]; s. hierzu auch LBP/STARK, § 9 Rn. 82; zustimmend Nds. FG v. 8.12.2000 – 7 K 232/97, nv.). Denn wie SCHICK (StRK-Anm. EStG § 4 BetrAusg. R. 96 und EStG § 9 [Abs. 1] Ziff. 1 R. 38) zutreffend ausführt, ist eine unklare Terminologie immer verräterisch, so wie eine klare Terminologie eine Voraussetzung für überzeugende Lösungen darstellt.

Voraussetzungen des Abzugs vorab veranlasster Werbungskosten: Es gelten im Prinzip die gleichen Grundvoraussetzungen und Beurteilungsleitlinien wie für vorab veranlasste BA (differenzierend aber STAPPERFEND, Festschr. Kruße, 2001, 533 [544 f.]). Dies entspricht der einheitlichen Geltung des Veranlassungsprinzips für sämtliche Arten von Erwerbsaufwendungen (dazu Anm. 23, 135).

Str. ist im Einzelnen, welche Anforderungen an den Abzug vorab veranlasster WK zustellen stellen sind:

► *Rechtsprechung und Teile des Schrifttums:* Nach der stRspr. des BFH ist Voraussetzung für die Abziehbarkeit vorab veranlasster WK, dass ein ausreichend bestimmter Zusammenhang zwischen ihnen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehr wird, also ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit späteren Einnahmen.

ZB BFH v. 18.4.1996 – VI R 89/93, BStBl. II 1996, 449; v. 19.4.1996 – VI R 24/95, BStBl. II 1996, 452; v. 31.5.2000 – IX R 6/96, BFH/NV 2001, 24; v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403; v. 4.11.2003 – VI R 96/01, BFH/NV 2004, 404; v. 11.1.2005 – IX R 15/03, BStBl. II 2005, 477; v. 8.3.2006 – IX R 78/01, BStBl. II 2006, 448; v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFH/NV 2009, 1875; v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863.

Ein Zusammenhang der Aufwendungen mit der beabsichtigten Erwerbstätigkeit innerhalb einer Einkunftsart ist danach nicht gegeben, wenn die Vorbereitungen in einem so frühen Stadium steckengeblieben sind, dass für den Stpfl. noch alle Möglichkeiten offen bleiben, Tätigkeiten auszuüben, die verschiedenen Einkunftsarten zugeordnet werden können (so BFH v. 3.11.1961 – VI R 196/60 U, BStBl. III 1962, 123). „Ins Blaue hinein“ getätigte Aufwendungen können nicht als vorab veranlasste WK abgezogen werden (BFH v. 19.4.1996 – VI R 24/95, BStBl. II 1996, 452). Der erforderliche hinreichende wirtschaftliche Zusammenhang kann hiernach erst ab dem Zeitpunkt gegeben sein, zu dem sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Entschluss, Einkünfte aus einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst ist (zB BFH v. 19.8.2002 – IX B 190/01, BFH/NV 2003, 147; s. auch BFH v. 9.7.2003 – IX R 102/00, BStBl. II 2003, 940 zur Einkünftezielungsabsicht bei leerstehender Wohnung; neben der Vermietungsabsicht bestehende Verkaufsabsicht uU unschädlich). Ein ausreichender wirtschaftlicher Zusammenhang ist auch ausgeschlossen, wenn sich nicht absehen lässt, ob und ggf. wann Einnahmen erzielt werden (so zB BFH v. 19.9.1990 – IX R 5/86, BStBl. II 1990, 1030; vgl. hierzu auch BFH v. 5.3.2008 – X R 48/06, BFH/NV 2008, 1463: Kein WK-Abzug in der Zeit der Ungewissheit der Nutzung). Der Umstand, dass sich die Aufwendungen im Nachhinein (zufällig) als nützlich erweisen, ist dann für die Abziehbarkeit ohne Bedeutung (BFH v. 18.7.1972 – VIII R 12/68, BStBl. II 1972, 930).

► *Teile des Schrifttums* sind dieser Auffassung gefolgt (zB KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 127 mwN in Fn. 264; v. BORNHAUPT, FR 1982, 313 [317]; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 23). Zur Begründung wird angeführt, dass eine Berücksichtigung von Aufwendungen, die sich noch keiner Einkunftsart zurechnen lassen, nach dem System des EStRechts nicht möglich sei. WK könnten nur im Rahmen der in § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 genannten Überschussrechnung angesetzt werden, die für jede der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4-7 gesondert durchzuführen sei (so KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 128). Aufwendungen seien selbst dann nicht abziehbar, wenn noch nicht feststehe, ob sie den WK oder den BA zuzuordnen seien (KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 128, unter Hinweis auf FG Köln v. 11.7.1986, EFG 1986, 550, rkr.).

► *Überwiegende Meinung im Schrifttum:* Der überwiegende Teil des Schrifttums ist diesen strengen Abzugsvoraussetzungen entgegengetreten. Danach genügt es, wenn im Zeitpunkt der Herausgabe feststeht, dass die Aufwendung der Erzielung von Einnahmen dient. In diesem Fall sei unschädlich, wenn die konkrete Einkunftsart noch offen sei (zB BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 162; KRUSE, FR 1981, 473; STAPPERFEND, Festschr. Kruse, 2001, 533 [547]; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 116; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 36; LBP/STARK, § 9 Rn. 86; FROTSCHER, § 9 Rn. 28; so jetzt auch

BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, FR 2005, 497 mit Anm. BERGKEMPER: hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit künftigen stbaren Einnahmen). Dies gelte wegen der erforderlichen Gleichbehandlung selbst dann, wenn noch nicht feststehe, ob es sich bei der Einkunftsart im eine Gewinneinkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 oder um eine Überschusseinkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 handele (vgl. STAPPERFEND, Festschr. Kruse, 2001, 533 [548]). Zur Begründung führen die Kritiker weiter an, dass ein von der Rspr. geforderter Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart im Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 keine Stütze finde (vgl. LBP/STARK, § 9 Rn. 86; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 39). Zudem sei eine Abziehbarkeit auch bei ungewisser Einkunftsart aufgrund des objektiven Nettoprinzips geboten (vgl. KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 42; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 36).

► *Stellungnahme:* Das Erfordernis eines hinreichend konkreten Zusammenhangs mit einer bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsart ist als Sondervoraussetzung für vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen abzulehnen. Materiell-rechtl. Fragen werden vielmehr mit verfahrensrechtl. Beweisfragen vermischt. Es ist mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbar, wenn eine Aufwendung im Zeitpunkt des VERAUSGABUNG trotz Erwerbsbezugs nur deshalb nicht steuermindernd berücksichtigt wird, weil eine konkrete Einkunftsart oder auch nur die Zuordnung zu den Gewinn- oder Überschusseinkunftsarten nicht feststeht (so auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 36). Hinsichtlich der grundqualifikatorischen Voraussetzung gem. Abs. 1 Satz 1 dürfen keine anderen Abzugsvoraussetzungen gelten als für normale WK. Etwas anderes lässt sich auch nicht aus dem Wortlaut herleiten. Denn Abs. 1 Satz 2, der den Abzug der WK in einer Einkunftsart vorgibt, hat insoweit keinen rechtsbegründenden Charakter. Die Anwendung der Veranlassungsgrundsätze gewährleistet darüber hinaus eine ausreichende Abgrenzung zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung. Auch die neuere Rspr., insbes. des VI. Senats des BFH (zB im Bereich der Bildungsaufwendungen), scheint nun diese Linie zu verfolgen. Danach ist entscheidend, ob die Tätigkeit (zB das Studium) auf die Erziehung von Einnahmen gerichtet ist und – in Abgrenzung dazu – nicht „ins Blaue hinein“ oder aus anderen privaten Gründen aufgenommen wird (so BFH v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796). Andererseits fordert insbes. der IX. Senat des BFH auch in neueren Entscheidungen immer noch einen Zusammenhang mit einer *bestimmten* Einkunftsart (BFH v. 30.10.2006 – IX B 56/06, BFH/NV 2007, 666 betr. Aufwand für den Erwerb des Anwartschaftsrechts auf die Nacherbschaft).

Hinsichtlich der Abzugsvoraussetzungen ist zwischen der materiell-rechtl. Ebene und der Beweisebene wie folgt zu unterscheiden:

Die problematische Frage ist in *materiell-rechtl. Hinsicht*, wann bei Tätigkeiten einer Aufwendung ein ausreichend konkreter Erwerbsbezug vorliegt. UE ist dies der Fall, wenn das die Aufwendung auslösende Moment in einem objektiv wirtschaftlichen Zusammenhang mit zumindest der Vorbereitungsphase der geplanten Erwerbstätigkeit steht (ähnlich für die BA STAPPERFEND, Festschr. KRUSE, 2001, 533 [545], der die mit den ersten Vorbereitungshandlungen anfallenden Aufwendungen bereits durch den entstehenden Betrieb veranlasst sieht; s. auch § 4 Anm. 817). Eine solches Erfordernis setzt voraus, dass der Beginn der Vorbereitungsphase anhand möglichst allgemeingültiger Kriterien festgemacht werden kann. Das Problem des Feststellens eines konkreten Erwerbsbezugs wird sich größtenteils decken mit der Frage, wann eine steuerrelevante Tätigkeit bzw.

die Erwerbssphäre beginnt. Denn Erwerbsaufwendungen können stsystematisch nur innerhalb der sieben Einkunftsarten des EStG berücksichtigt werden, und zwar zur Ermittlung der Einkünfte aus einer Einkunftsart. Es lässt sich folglich der Grundsatz aufstellen: Keine Erwerbsaufwendungen ohne – durch die sieben Einkunftsarten bestimmte – Erwerbssphäre. Insoweit ergeben sich, entgegen der Auffassung von STAPPERFEND (Festschr. KRUSE, 2001, 533 [545]), der davon ausgeht, dass im Unterschied zu den BA – hier sind bereits Vorbereitungshandlungen durch den entstehenden Betrieb veranlasst – eine Tatbestandsverwirklichung erst eintritt, wenn der Stpfl. mit der eigentlichen Erwerbstätigkeit beginnt, keine Unterschiede in der Beurteilung von WK und BA. Auch im Bereich der WK beginnt die Erwerbsphase mit den ersten Vorbereitungshandlungen, die für Dritte erkennbar auf die Begründung irgendeiner Erwerbstätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 hindeuten und sich bereits als eine nachhaltige und von Einkunftszielungsabsicht getragene Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr (oder auch allgemeinen Marktgeschehen) darstellen (so wohl auch SCHICK, StRK-Anm. EStG § 4 BetrAusg. R. 96: Spätestens mit den ersten Aufwendungshandlungen muss irgendeine Einkunftsart begründet sein; vgl. hierzu ausführl. KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 84 ff.; KREFT, FR 2002, 657 [664f.]). Ab diesem Zeitpunkt sind vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen denkbar (ähnlich SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 36: ab Feststellen der Einkunftszielungsabsicht). Die Merkmale einer bestimmten Einkunftsart müssen dabei nicht erkennbar sein, da die Aufgliederung in die sieben Einkunftsarten und die einkunftsartenbezogene Zuordnung von Ausgaben nur ein steuertechnisches Mittel ist, um die Gesamtleistungsfähigkeit des Stpfl. zutreffend zu erfassen. In Zweifelsfällen können vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen der Einkunftsart zugerechnet werden, zu der sie den größten Bezug haben.

Auf der *Beweisebene* geht es wegen des im StRecht geltenden Untersuchungsgrundsatzes in diesem Zusammenhang um die Frage, zu wessen Lasten es geht, wenn nicht festgestellt werden kann, ob die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind (zu den Grundsätzen der Feststellungslast s. Anm. 54). Können also keine Umstände ermittelt werden, die darauf schließen lassen, dass bereits bei Verausgabung ein konkreter Erwerbsbezug gegeben ist, ist der Abzug zu versagen. Da einige der für die Bestimmung des Beginns der Erwerbsphase aufgestellten Kriterien nur einer zeitraumbezogenen Betrachtung zugänglich sind und uU erst durch die Zusammenschau mehrerer Umstände eine zuverlässige Beurteilung möglich ist, besteht in Zweifelsfällen die Notwendigkeit eines längeren Beurteilungszeitraums und einer Rückbetrachtung. Diese Probleme könnten unter Ausschöpfung des bestehenden Verfahrensrechts (insbes. die vorläufige Veranlagung gem. § 165 AO; ggf. Anscheinsbeweisgrundsätze, hierzu KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 133) gelöst werden (ähnlich BFH v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355; v. 26.1.2005 – VI R 71/03, FR 2005, 497).

cc) Weitere Abzugsvoraussetzungen

163

Neben den vorstehenden materiell-rechtl. Voraussetzungen müssen noch folgende Anforderungen erfüllt sein:

Kein Abzug von Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Die Aufwendungen dürfen nicht den AHK eines Einkunftszielungszwecken dienenden WG zugeordnet werden. Insoweit kommt nur bei abnutzbaren WG eine stl. Berücksichtigung über die AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. in Betracht (vgl. zB BFH v. 29.7.1986 – IX R 206/84, BStBl. II 1986, 747 betr. Erwerb einer

Rentenanwartschaft; v. 22.4.1999 – VIII B 81/98, BFH/NV 1999, 1328 betr. Anschaffungsnebenkosten); Besonderheiten gelten für immobilienbezogene Fehlaufwendungen, s. Anm. 166. UE ist die Zuordnung nach den bilanzstl. Aktivierungsregeln vorzunehmen.

Kein Auslandbezug: Wegen des in § 3c kodifizierten Abzugsverbots – zumindest in entsprechender Anwendung – handelt es sich beim angestrebten Bezugs-punkt der Aufwendungen regelmäßig um im Inland stbare und stpfl. Einnahmen. Dienen die Aufwendungen zB der Vorbereitung einer Tätigkeit im Ausland, aus der dann im Inland nicht stbare Einnahmen erzielt werden, scheidet nach der Rspr. ein WKAbzug aus.

Vgl. zB BFH v. 20.7.1973 – VI R 198/69, BStBl. II 1973, 732; v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; v. 7.3.1995 – VIII R 9/94, BStBl. II 1995, 697; v. 19.1.1996 – VI R 77/94, BFH/NV 1996, 541; v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; s. aber BFH v. 20.10.1978 – VI R 132/76, BStBl. II 1979, 114: WKAbzug bei Fortbildung für angestrebte Anstellung in Frankreich.

Aufwendungen, die einem im Ausland wohnenden, noch nicht stpfl. ArbN in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit künftigen inländ. Einkünften entstanden sind, sind dagegen trotz des Auslandsbezugs als vorab veranlass- te WK abziehbar (so zutr. FG München v. 27.7.2007, EFG 2007, 1677, rkr.).

Zwingend ist dies aber nicht, da es unabhängig von einem evtl. Auslandsbezug auf den wirtschaftlichen Veranlassungsfaktor zum Zeitpunkt des Tätigens der Aufwendung ankommt, losgelöst von dem zeitlich später liegenden realisierten oder nicht realisierten stl. Einnahmecharakter.

Zum WKAbzug von Aufwendungen mit Auslandsbezug bei der Ermittlung des Steuersatzeinkommens s. BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 151; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 37.

Kein Bezug zur Beendigung oder Verhinderung der ursprünglichen Erwerbsleistung: Aufwendungen zur Beendigung oder Verhinderung eines steuerrelevanten Engagements bereits in der Vorbereitungsphase werden vom BFH nicht als vorab veranlasste WK anerkannt (BFH v. 15.12.1981 – VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495 betr. Kosten des Rücktritts vom Kauf eines Einfamilienhauses; v. 29.11.1983 – VIII R 160/82, BStBl. II 1984, 307 betr. Abstandszahlung wegen Rücktritts von einem Immobilienkaufvertrag; v. 22.4.1975 – VIII R 110/70, BStBl. II 1975, 663 betr. Aufwendungen zur Beseitigung eines nicht wirksam gewordenen Pachtverhältnisses). Dies gilt aus steuersystematischen Gründen für alle Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 (glA o.V., HFR 1982, 404; RICHTER, DStR 1984, 516) und soll eine Überspannung des Be- griffs vorab entstandener WK vermeiden (vgl. noch restriktiver als die Rspr. MITTMANN, DStR 1985, 99; krit. dazu DRENSECK, DStR 1985, 206). Abweichend zum allgemeinen WKBegriff sind danach in der Vorbereitungsphase einer steuerrelevanten Tätigkeit oder Leistung nur solche Aufwendungen abziehbar, die positiv auf die Aufnahme des Engagements ausgerichtet sind (BFH v. 15.12.1981 – VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495).

► *Aufgrund erheblicher Kritik im steuerlichen Schriftum (zB KSM/ v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 226; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 45; RAUCH, Nachträgliche WK – zu späte Aufwendungen, 1996, 98f.; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 43 f. [54]) hat sich diese Rspr. scheinbar gelockert (s. BFH v. 8.9.1998 – IX R 75/95, BStBl. II 1999, 20 betr. Kosten für ein nicht er- richtetes Gebäude als WK; v. 5.11.2001 – IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144 betr. Abzug von Schuldzinsen für ein gescheitertes Bauvorhaben; s. SCHMIDT/DREN-*

SECK XXIX. § 9 Rn. 45; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 226 spricht sogar von Aufgabe der bisherigen BFH-Rspr.).

► *Stellungnahme:* Unter Veranlassungsgesichtspunkten ist die Auffassung des BFH auch bei Berücksichtigung des Vermögensneutralitätsgrundsatzes uE als zu eng abzulehnen. Abweichend zum BFH können Aufwendungen, die auf die Einstellung eines geplanten steuerrelevanten Engagements abzielen, sehr wohl Ausfluss und möglicher Endpunkt eines zur Einkunftszielung eingeleiteten Handlungsablaufs sein, soweit kein unmittelbarer wirtschaftlicher Veräußerungszusammenhang (keine privaten Veräußerungseinkünfte) besteht (vgl. o.V., HFR 1982, 404 mit Hinweis darauf, dass der BFH diese Überlegung nicht für überzeugend hält). Der Zusammenhang mit der beabsichtigten Einkunftszielung wirkt also so lange fort, bis er von einem neuen – privaten – Veranlassungszusammenhang verdrängt wird (so zutr. HEUERMANN, INF 2006, 809). Dies mag fiskalisch unerwünscht sein, entspricht aber den Grundsätzen der Leistungsfähigkeitsbesteuerung. Die Auffassung des BFH wurzelt dagegen noch im bereits überwundenen, dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 verhafteten Finalitätskonzept (s. Anm. 115) und steht daher zur allgemeinen Rspr.-Entwicklung im Widerspruch. Schließlich kann die materiell-rechtl. Beurteilung von Beendigungs- oder Verhinderungsaufwendungen nicht von der zeitlichen Phase der Aufwendungsentstehung abhängen (so aber BFH v. 15.12.1981 – VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495 und v. 29.11.1983 – VIII R 160/82, BStBl. II 1984, 307); mit Schwierigkeiten im Beweisbereich lässt sich die Argumentation der Rspr. uE nicht rechtfertigen.

dd) Anwendungsbeispiele für vorab veranlasste Werbungskosten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19):

164

- Ausgleichszahlungen an den auf den Versorgungsausgleich verzichtenden Ehegatten (BFH v. 8.3.2006 – IX R 107/00, BStBl. II 2006, 446 und v. 17.6.2010 – VI R 33/08, BFH/NV 2010, 2051; aA BFH v. 15.6.2010 – X R 23/08, BFH/NV 2010, 1807).
- Aufwendungen eines Zeitsoldaten für den Erwerb eines Verkehrsflugzeugführerscheins im Rahmen einer Fachausbildung sind vorab veranlasste WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dies gilt auch dann, wenn die Schulung die Ausbildung für den Erwerb des Privatflugzeugführerscheins einschließt (BFH v. 30.9.2008 – VI R 4/07, BStBl. II 2009, 111).
- Aufwendungen für ein sog. Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung (BFH v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796).
- Zur Abziehbarkeit von (Erst-)Studienkosten und BAföG-Rückzahlungen vor 2004 s. BFH v. 7.2.2008 – VI R 41/05, BFH/NV 2008, 1136).
- Umschulungskosten (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403 betr. Umschulung von arbeitsloser Industriekauffrau zur Fahrlehrerin; v. 17.12.2002 – VI R 42/00, BFH/NV 2003, 474 betr. Umschulung von arbeitsloser Verkäuferin zur Arzthelferin; v. 17.12.2002 – VI R 121/01, BFH/NV 2003, 477 betr. Umschulung von arbeitslosem Landwirt zum Dachdecker).
- Aufwendungen für Praktika während des Studiums (BFH v. 1.2.2007 – VI R 62/03, BFH/NV 2007, 1291).
- Promotionskosten (BFH v. 4.11.2003 – VI R 96/01, BStBl. II 2004, 891).

Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20): Schuldzinsen für den Erwerb von Kapitalvermögenswerten (zB kreditfinanzierte Beteiligung an einer AG oder

GmbH), wenn auf Dauer gesehen ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben erwartet werden kann (BFH v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37).

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21):

- Sonderabschreibungen, mit denen AK einer zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorgesehenen Immobilie im Rahmen der Einkünfteermittlung berücksichtigt werden sollen (BFH v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863).
- Aufwendungen für eine leerstehende Wohnung können als vorab veranlasste WK abziehbar sein, wenn der Stpfl. sich endgültig entschlossen hat, daraus durch Vermieter Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zu erzielen und diese Entscheidung später nicht wieder aufgegeben hat (vgl. BFH v. 12.5.2009 – IX R 18/08 BFH/NV 2009, 1627). Zur Problematik des Nachweises der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer nach Selbstnutzung leer stehenden Wohnung s. BFH v. 28.10.2008 – IX R 1/07, BStBl. II 2009, 848.
- Vom Eigentümer eines mit einem Vorbehaltensniederbrauch belasteten Grundstücks getragene Aufwendungen können ausnahmsweise vorab veranlasste WK bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sein, wenn er sie im eigenen Interesse als zukünftiger Nutzer des Hauses gemacht hat und der Niederbrauch nach den zugrunde liegenden Vereinbarungen zeitnah aufgehoben werden soll (BFH v. 25.2.2009 – IX R 3/07, BFH/NV 2009, 1251).
- Abzug von Finanzierungskosten, die durch den Erwerb eines Bauplatzes entstehen, als vorab veranlasste WK aus Vermietung und Verpachtung setzt voraus, dass schon bei Anschaffung des Grundstücks konkret mit einer Bebauung zum Zweck der Vermietung in absehbarer Zeit zu rechnen war und die Bauabsicht auch nachhaltig verfolgt wird (BFH v. 5.3.2008 – X R 48/06, BFH/NV 2008, 1463).
- Leistet der Käufer eines Mietobjekts an den Verkäufer infolge einer Vertragsauflösung Schadensersatz, um sich von seiner gescheiterten Investition zu lösen, so kann er seine Aufwendungen als vorab veranlasste (vergebliche) WK absetzen (BFH v. 7.6.2006 – IX R 45/05, BStBl. II 2006, 803).

Zu weiteren typischen Problemfällen aus der Besteuerungspraxis s. GÜNTHER, EStB 2009, 318; GÜNTHER, GStB 2010, 215.

Sonstige Einkünfte (§ 22):

- Geleistete Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen und zu berufständischen Versorgungseinrichtungen (Altersvorsorgeaufwendungen) sind ihrer Rechtsnatur nach in erster Linie vorab veranlasste WK bei den sonstigen Einkünften iSd. des § 22. Die gesetzliche Zuweisung der Altersvorsorgeaufwendungen zu den SA in § 10 ist – auch im zeitlichen Anwendungsbereich des Alterseinkünftegesetzes – verfassungsrechtlich, jedenfalls nach Auffassung des BFH nicht zu beanstanden (BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BStBl. II 2010, 348). Für einen Abzug als vorab veranlasste WK dagegen HEIDRICH, FR 2004, 1321 [1323 f.]; BALKE, Consultant 2005, 43.
- Zu Beiträgen zur freiwilligen Höherversicherung und Anwendung der Öffnungsklausel ab 2005 s. BFH v. 4.2.2010 – X R 58/08, BFH/NV 2010, 1173.

ee) Fehlgeschlagene oder vergebliche (vorab veranlasste) Aufwendungen als Werbungskosten (Grundsätze) 165

Von fehlgeschlagenen oder vergeblichen Aufwendungen spricht man, wenn es letztlich zum Zufluss der erstrebten Einnahmen nicht gekommen ist oder wenn den getätigten Aufwendungen kein Gegenwert gegenübersteht (s. aber BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 805: keine vergeblichen Aufwendungen – sondern AHK – bei bloßem Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung, zB bei mangelhafter Leistung oder überhöhtem Preis). Derartige Aufwendungen werden von der Rspr. entsprechend dem erwerbsbezogenen Veranlassungsprinzip unter grds. gleichen Bedingungen anerkannt wie erfolgreiche.

Vgl. zB BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 betr. Vorauszahlungen ohne Gegenleistung; v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821); v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461 (462); v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610 betr. Schuldzinsen nach Kündigung der Beteiligung an einer Bauherrengemeinschaft; v. 8.9.1998 – IX R 75/95, BStBl. II 1999, 20 betr. Architektenhonorar für nicht erbrachte Gegenleistung; v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199 betr. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte während der Zahlung von Konkursausfallgeld; v. 23.3.2001 – VI R 139/00, BFH/NV 2001, 1379 betr. Aufwendungen für geplante Umzug ins Ausland; v. 5.11.2001 – IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144; v. 15.11.2005 – IX R 3/04, BStBl. II 2006, 258 betr. Vergleichszahlung wegen des Rücktritts vom Vertrag und Prozesskosten; v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647 betr. Verfall innerer vom ArbG eingeräumten Aktienoption.

Bei der Glaubhaftmachung und dem Nachweis des Erwerbsbezugs bestehen allerdings ggf. strengere Nachprüfungsfordernisse (vgl. BFH v. 13.11.1973 – VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161 betr. vergebliche Planungskosten). Dies gilt einheitlich für alle Überschusseinkunftsarten (zB Kosten für ein vergebliches Vorstellungsgespräch oder nicht verwendbare Arbeitsmittel bei § 19). Der Nachweis ist häufig allein dadurch erschwert, dass gerade keine Einnahmen erzielt werden, die ansonsten einen Rückschluss zuließen. Zweifel gehen auch hier zu Lasten des Stpfl., der die Feststellungslast für den WKAbzug trägt (zB BFH v. 9.4.1996 – X B 296/95, BFH/NV 1996, 739 betr. an einen Berater übergebene und von diesem unterschlagene Gelder für die Anschaffung von Anteilen an einem Wertpapier- und Devisenfonds, sofern sich der betriebliche Bezug weder aus der Herkunft der Gelder noch der künftigen betrieblichen Verwendung ergibt).

Bei den fehlgeschlagenen Aufwendungen wird es sich idR um vorab veranlasste vergebliche Aufwendungen handeln (so zB BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610). Sie sind jedoch auch in Form der nachträglichen Aufwendungen denkbar (vgl. LBP/STARK, § 9 Rn. 99, unter Hinweis auf BFH v. 5.11.2001 – X B 92/01, BStBl. II 2002, 144; s. auch BFH v. 15.11.2005 – IX R 3/04, BStBl. II 2006, 258; allg. zu nachträglichen Aufwendungen s. Anm. 170).

ff) Fehlgeschlagene (vorab veranlasste) Aufwendungen als Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung 166

Besondere strechl. Probleme mit Fehlaufwendungen ergeben sich wegen der Abgrenzung zur steuerneutralen Vermögensphäre und der als Sonderregelung interpretierten Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 bei den Einkünften aus VuV, zB betr. Planungskosten eines später nicht errichteten Mietwohnhauses.

Es lassen sich ungeachtet der Vielzahl von Sachverhaltsvarianten die folgenden Fallgruppen unterscheiden:

Vergebliche Aufwendungen zur Anschaffung des nicht abnutzbaren Grund und Bodens: Seit vielen Jahrzehnten ist die stl. Behandlung der Fehlaufwendungen insbes. für den Fall str., wenn die Aufwendungen ursprünglich der Anschaffung von nicht abnutzbarem Grund und Boden gedient haben und dieser Anschaffungsvorgang sich später nicht realisiert hat. Die FinanzRspr. und die, soweit ersichtlich, überwiegende Meinung im strechl. Schrifttum gehen davon aus, dass in diesen Fällen ein WKAbzug nicht möglich ist, da bei der Überschussrechnung nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AK auf nicht abnutzbare WG generell nicht berücksichtigungsfähig sind.

Vgl. zB BFH v. 14.2.1978 – VIII R 9/76, BStBl. II 1978, 455; v. 25.7.1978 – VIII R 42/76, BStBl. II 1979, 14; v. 9.9.1980 – VIII R 44/78, BStBl. II 1981, 418; v. 29.11.1983 – VIII R 96/81, BStBl. II 1984, 303; v. 29.11.1983 – VIII R 173/81, BStBl. II 1984, 306; FG Rhld.-Pf. v. 23.4.1993, EFG 1993, 780, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 29.7.2009, EFG 2010, 205, nrkr., Rev. Az. BFH IX R 37/09; zum Fehlen der Einkünftezielungssabsicht, wenn sich eine ursprünglich vorhandene Vermietungsabsicht nicht verwirklichen lässt, s. BFH v. 19.12.2007 – IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300; zust. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 811; v. BORNHAUPT, FR 1981, 497 (500); FROTSCHER, § 9 Rn. 39; BLÜMICHT/STUHRMANN, § 21 Rn. 113; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 44f.; GÜMTHNER, EStB 2009, 318; so auch FinVerw., OFD Köln v. 16.3.1992, FR 1992, 347.

Diese Auffassung wird teilweise im Schrifttum kritisiert. Nach der Gegenmeinung können bei den Überschusseinkünften die das Vermögen betreffenden Aufwendungen nur dann unberücksichtigt bleiben, wenn mit den Aufwendungen ein nicht abnutzbares WG tatsächlich erworben worden ist, nicht jedoch, wenn sich die geplante Anschaffung nicht realisiert hat (so BLÜMICHT/THÜRMER, § 9 Rn. 166; wohl auch HERRMANN, StuW 1991, 372 [375]; zumindest zweifelnd KNOBBE-KEUK, DStZ 1984, 335 [338]; JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 540 [553]). Teilweise wird die Auffassung der älteren BFH-Rspr. sogar im Hinblick auf die – HK betreffenden – Ausführungen des Großen Senats des BFH in der Entscheidung v. 4.7.1990 (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) als überholt und der Abzug zur Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips als geboten angesehen (so SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 47; aA FG Ba.-Württ. v. 29.7.2009, EFG 2010, 205, nrkr., Rev. Az. BFH IX R 37/09).

► **Stellungnahme:** UE ist der herrschenden Auffassung zu folgen. Es handelt sich wegen des fehlenden planmäßigen Wertverzehrs um eine den Grunderfordernissen des WKBegriffs entsprechende Rechtsfolge. Die Regelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 betrifft nur WG, die einem Wertverzehr unterliegen. Der Verlust des WG als solches kann stl. dagegen – im Unterschied zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich – nicht berücksichtigt werden. Fehlt mithin eine den Substanzverlust berücksichtigende Rechtsnorm für den Bereich der Überschusseinkunftsarten, die mittelbar oder unmittelbar an den WKBegriff in § 9 anknüpft, so fehlt auch die gesetzliche Grundlage, Aufwendungen auf Grund und Boden stl. dh. außerhalb der Vermögensphäre geltend machen zu können (so völlig zutr. FG Rhld.-Pf. v. 24.3.1993, EFG 1993, 780, rkr.). Bei dieser stsystematisch gebotenen Beurteilung ist auch ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip nicht auszumachen. Danach ist nur die uneingeschränkte Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen zu gewährleisten. Wertveränderungen führen aber – wie gezeigt – im Unterschied zum Wertverzehr bei den Überschusseinkünften gerade nicht zu solchen Erwerbsaufwendungen. Aus diesem Grund führt uE auch die Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89 (BStBl. II 1990, 830) zu keiner anderen Beurteilung. Vergebliche Aufwendungen für HK eines abnutzbaren WG unterliegen gerade einer anderen Wertung, da diese Auf-

wendungen im Erfolgsfall zulässigerweise abgeschrieben werden können. Im Ergebnis gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Beurteilung der fehlgeschlagenen Gründung einer KapGes. (vgl. BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl. II 2004, 597: Beratungskosten bei gescheitertem Anteilserwerb sind AK und nicht WK; aa WEBER-GRELLET, FR 2004, 832; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 47).

Mangels Aktivierungspflicht gilt dieses Abzugsverbot regelmäßig nicht für Schuldzinsen und andere Geldbeschaffungskosten, auch wenn der zugrunde liegende Kredit zur Finanzierung des geplanten Grundstückserwerbs aufgenommen wurde (vgl. FROTSCHER, § 9 Rn. 39; s. auch BFH v. 5.11.2001 – IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144 betr. Abzug von Schuldzinsen für ein gescheitertes Bauvorhaben).

Vergebliche Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Wirtschaftsgüter (insbes. Gebäude oder selbständig nutzbare Gebäude- teile): Vergebliche Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung eines der geplanten Vermietung dienenden Gebäudes oder eines selbständig nutzbaren Gebäudeteils sind nach der Rspr. des BFH in voller Höhe als WK abziehbar, falls keine Einbeziehung in die Erwerbs- oder Herstellungsaufwendungen einer Ersatzimmobilie geboten ist (Grundsatzentscheidung BFH v. 13.11.1973 – VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161 betr. Planungskosten; v. 12.12.1996 – X R 65/95, BStBl. II 1997, 603; zu den „Einbeziehungsgrundsätzen“ s.u.); es handelt sich bei den Fehlaufwendungen somit nicht um estl. unbedeutliche Vermögensverluste. Die zeitliche Geltendmachung der WK erfolgt in dem VZ, in dem sich mit großer Wahrscheinlichkeit herausstellt, dass es zu keiner Verteilung der Aufwendungen im Wege der AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 kommen wird (zB bei endgültiger Aufgabe der Bauabsicht wegen Versagung der Baugenehmigung und Verzicht auf ein Ersatzhaus; vgl. BFH v. 14.2.1978 – VIII R 9/76, BStBl. II 1978, 455).

Diese Ansicht des BFH entspricht der hM im strechl. Schrifttum (für viele KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 819; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 49; FROTSCHER, § 9 Rn. 39; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 165; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 25).

Die vom BFH zur Begründung seines Auslegungsergebnisses herangezogene Rechtsgrundlage (§ 9 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 7) bleibt allerdings unklar; eine Teilwertabschreibung kommt systematisch sprechend bei VuV als Überschusseinkunftsart nicht in Betracht (s. hierzu KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 45f.).

Die Ursachen und Motive für das Scheitern der geplanten Erwerbs- oder Bau- maßnahme sind für die stl. Qualifikation grds. unerheblich (vgl. KORN, KÖSDI 1982, 4477). Gleichermaßen gilt für Art und Umfang der Fehlmaßnahme (zB durch Insolvenz bedingter Anzahlungsverlust, Veruntreuung von Bauaufwendungen o.ä.; s. hierzu BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758; vgl. auch BFH v. 8.9.1998 – IX R 75/95, BStBl. II 1999, 20 betr. Architektenhonorar für nicht erbrachte Leistungen).

Ein einheitlicher Fehlbetrag für Grundstück und Gebäude, etwa bei verlorenen Teilzahlungen an einen Bauträger, ist bei unterbliebener Zuordnung durch den Stpfl. entsprechend den ursprünglichen Wertverhältnissen aufzuteilen.

Zur str. Abziehbarkeit von Erhaltungsaufwendungen (insbes. Aufwendungen zur Behebung größerer Baumängel) während der Gebäudeherstellung s. BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 805, und SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 51.

► *Aktivierungspflichtige Gebäudefehlaufwendungen:* Soweit gebäudebezogene Fehlaufwendungen in Anlehnung an die allgemeinen Bilanzierungsvorschriften in einem engen und konkretisierten wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung eines anderen als des ursprünglich vorgesehenen Gebäudes stehen, erfolgt eine stl. Berücksichtigung bei den AHK der Ersatzimmobilie; daran knüpfen wiederum die AfA-Regelungen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. an. Eine Nachaktivierung von Planungskosten erfolgt etwa dann, wenn es sich nach Zweck und Bauart nicht um völlig verschiedene Bauwerke handelt oder die ursprüngliche Planung in irgendeiner Form auch der Neuerrichtung dient (keine messbare Wertbestimmung erforderlich; eine sog. Negativerfahrung reicht aus).

Wird das geplante Gebäude selbst trotz der Fehlaufwendungen vom Stpfl. später fertig gestellt, kommen weder ein sofortiger WKA-B zug noch eine AfA in Betracht; ein wirtschaftliches Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung hindert die Aktivierung (mit anschließender planmäßiger Absetzung) nicht.

Vgl. BFH v. 6.3.1975 – IV R 146/70, BStBl. II 1975, 574; v. 29.11.1983 – VIII R 173/81, BStBl. II 1984, 306; Zu den HK eines Einfamilienhauses gehören grds. auch die früheren Planungskosten; v. 29.11.1983 – VIII R 96/81, BStBl. II 1984, 303; Erfahrungen für die Planung und Errichtung des Gebäudes reichen aus, nicht jedoch reine Finanzierungserfahrungen; v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431; Nach Fertigstellung anfallende Aufwendungen zur Baumängelbeseitigung sind HK des Gebäudes; v. 30.8.1994 – IX R 2/90, BFH/NV 1995, 381; Schadenersatzleistung wegen Rücktritts vom Erwerb als HK eines Gebäudeanbaus; v. 8.9.1998 – IX R 75/95, BStBl. II 1999, 20; Architektenhonorar für nicht erbrachte Leistungen; v. 2.11.2000 – IX B 95/00, BFH/NV 2001, 592: Rechtslage geklärt.

Die Nachaktivierungsgrundsätze des BFH mit der Formel des wertbestimmenden Zusammenhangs sind uE teilweise zu weitreichend und bereiten in der praktischen Umsetzung Schwierigkeiten (s. ausführl. zur Kritik an dieser Rspr. KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 46–49).

167 gg) Werbungskosten bei Unterbrechung der Einkunftszielung

Vorübergehende Unterbrechung: Das vorübergehende Fehlen steuerrelevanter Einnahmen schließt entsprechend den Grundsätzen des Veranlassungsprinzips die Geltendmachung von WK nicht aus. Für die stl. Qualifikation kommt es unabhängig von zeitlichen Einnahmefriktionen – wie bei vorab veranlassten Aufwendungen – allein darauf an, ob die betrachteten Aufwendungen – bei Berücksichtigung des Wesentlichkeitsfordernisses und der verfahrensrechtl. Nachweisgebote – durch die auf Einkunftszielung ausgerichtete Erwerbstätigkeit unverändert wirtschaftlich ausgelöst sind, solange der Stpfl. den Entschluss zur Einkünftezielung nicht endgültig aufgegeben hat.

ZB bei vorübergehend leer stehender Wohnung oder vorübergehender Arbeitslosigkeit, hierzu speziell APRITZ, DStZ 1997, 145; allg. Meinung, zB BFH v. 14.2.1995 – IX R 74/92, BFH/NV 1995, 1051; v. 31.1.1997 – VI R 84/96, BFH/NV 1997, 648; v. 21.9. 2000 – IX B 75/00, BFH/NV 2001, 585; v. 19.8.2004 – VI R 103/01, BFH/NV 2005, 48; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 60 mit einem Überblick über die verschiedenen von der Rspr. entschiedenen Fallkonstellationen; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 168; LBP/STARK, § 9 Rn. 109 f.

ZB besteht bei vorübergehend leer stehender Wohnung der Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen mit der Erwerbstätigkeit fort, wenn sich der Stpfl. ernsthaft und nachhaltig um die Vermietung der Wohnung bemüht, selbst wenn er das Vermietungsobjekt daneben – zB wegen der Schwierigkeiten

einer Vermietung – auch zum Erwerb anbietet (BFH v. 9.7.2003 – IX R 102/00, BStBl. II 2003, 940; v. 9.7.2003 – IX R 48/02, BFH/NV 2004, 170). Auch Aufwendungen eines Stpfl. für ein häusliches Arbeitszimmer, das er während des Erziehungsurlaubs für die spätere Wiederaufnahme der beruflichen Tätigkeit vorhält, können vorab veranlasste WK sein (vgl. BFH v. 19.8.2004 – VI R 103/01, BFH/NV 2005, 48).

Selbst wenn die vorübergehende Einnahmeunterbrechung später unbeabsichtigt zu einer endgültigen erstarkt, bleibt der WKAbzug bis zum Aufgabestichtag erhalten; uU ergeben sich allerdings Beweisprobleme.

Endgültige Unterbrechung: Eine Versagung des WKAbzugs greift demgegenüber ein, falls anlässlich einer Unterbrechung des Erwerbsengagements die Einkunftszielungsabsicht gänzlich aufgegeben wird und nicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Fortsetzungszusammenhangs in modifizierter Form, evtl. bezogen auf einen anderen Einkunftsgegenstand, bestehen bleibt (zu einem Beispiel DEDNER, BB 1985, 504); der erforderliche Veranlassungszusammenhang wird dann durchtrennt (vgl. BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610). Mit der tatsächlichen Einstellung der Arbeits-/Vermietungstätigkeit endet die Einkunftszielungsabsicht (vgl. BFH v. 2.3.1993 – IX R 69/89, BFH/NV 1993, 532 betr. unbedingten Maklerauftrag für die Veräußerung eines leer stehendes Hauses; v. 25.9.2002 – IX B 4/02, BFH/NV 2003, 160). Dasselbe gilt zB, wenn der Stpfl. keine Einnahmen erzielen kann, weil das Mietobjekte auf unabsehbare Zeit leer steht (vgl. BFH v. 19.9.1990 – IX R 5/86, BStBl. II 1990, 1030; v. 16.2.1993 – IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646; v. 29.10.2002 – VIII B 125/01, BFH/NV 2003, 314), das Mietobjekt unentgeltlich an einen Dritten zur Nutzung überlassen wird (vgl. BFH v. 14.12.1994 – X R 1-2/90, BStBl. II 1996, 680) oder die Erwerbstätigkeit des Stpfl. in Liebhäberei umschlägt (vgl. SCHMIDT/ DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 60; WEBER/GRELLET, FR 2002, 1228; s. aber BFH v. 15.5.2002 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809 betr. Schuldzinsen nach Betriebsaufgabe als nachträgliche BA, und v. 15.11.2006 – IX R 58/04, BFH/NV 2007, 434 mit Anm. WENDT, HFR 2007, 320 betr. Abzug von Schuldzinsen nach Übergang zur „Liebhäberei“). Weder laufende Kosten noch AfA können nach Aufgabe der Erwerbstätigkeit als WK abgezogen werden (vgl. BFH v. 25.9.2002 – IX B 4/02, BFH/NV 2003, 160 betr. AfA für ein ursprünglich für die Vermietung bestimmtes Gebäude nach Aufgabe der Vermietungsabsicht; s. aber BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043: Aufwendungen zwischen Auszug des letzten Mieters und Veräußerung können noch durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sein). Zum Abzug von nachträglichen WK s. Anm. 170. In „gemischten Unterbrechungsfällen“, in denen das frühere Erwerbsengagement nur noch in einem reduzierten Umfang weitergeführt wird (zB ein ArbN beginnt ein Studium und arbeitet nur noch aushilfsweise in seinem alten Beruf; bisher vermietetes Doppelhaus wird zur Hälfte selbst genutzt oder teilweise unentgeltlich zur Nutzung überlassen), sind die anfallenden Aufwendungen unter wirtschaftlich sachgerechten Gesichtspunkten zuzuordnen bzw. aufzuteilen (vgl. BFH v. 27.10.1999 – IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698; s. auch Anm. 112 zur Aufwendungszuordnung bei teilentgeltlichen Rechtsgeschäften).

► **Stellungnahme:** Die Feststellung der Beendigung eines Einkunftszielungszusammenhangs ist eine Beweisfrage, deren Lösung in der Besteuerungspraxis häufig Schwierigkeiten bereitet. Der zeitliche Einschnitt wird von der FinVerw. zT aufgegriffen (etwa bei leer stehenden Mietobjekten), um das Fortbestehen des Erwerbsbezugs zu prüfen. Der jeweilige Sachverhalt muss sorgfältig und alle

Aspekte berücksichtigend daraufhin untersucht und bewertet werden, ob die Einkunftszielungsabsicht vom Stpf. ganz oder teilweise aufgegeben wurde oder ob lediglich eine zeitlich befristete Unterbrechung bzw. Einschränkung des Einnahmestroms vorliegt. Die Dauer des Fehlens von Einnahmen kann dazu nur indizielle Hinweise geben (so ausdrückl. BFH v. 29.12.2002 – VIII B 125/01, BFH/NV 2002, 314).

168–169 Einstweilen frei.

170 hh) Nachträgliche Werbungskosten

Spiegelbildlich zur Behandlung von Einnahmen, die uU auch nach Beendigung eines aktiven Erwerbsengagements noch als zur Einkunftsquelle gehörig angesehen werden, besteht unstrittig auch die Möglichkeit zur steuermindernden Berücksichtigung nachträglicher Aufwendungen.

Begriff der nachträglichen Werbungskosten: Es handelt sich dabei um Abzugsbeträge, die zu einem Zeitpunkt getätigt werden und uE auch einen Zeitraum betreffen, in dem keine Einnahmen mehr aus einem steuerrelevanten Leistungsverhältnis fließen; entfallen die Aufwendungen dagegen noch auf die Zeit der Einnahmeerzielung, so handelt es sich um WKNachzahlungen, deren stl. Abzug unproblematisch ist (vgl. BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043; v. 18.10.2003 – IX R 18/01, BStBl. II 2004, 263 betr. Erhaltungsaufwendungen vor Abwahl der Nutzungswertbesteuerung, die aber erst im Folgejahr gezahlt werden; s. Anm. 222). Auch letztere werden von der hM allerdings unter der Kategorie der nachträglichen WK erfasst.

Das Ende der Einnahmen beendet somit nicht notwendig den wirtschaftlichen Erwerbsbezug der Aufwendungen. Nachträgliche WK sind im Übrigen bei sämtlichen vier Überschusseinkunftsarten denkbar (zu Anwendungsbeispielen s. Anm. 172).

Zulässigkeit des Abzugs nachträglicher Werbungskosten: Steuersystematisch ergibt sich die Zulässigkeit nachträglicher WK aus folgenden Überlegungen:

► *Entsprechend dem Veranlassungsprinzip* ist die Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen tatbestandsmäßig unabhängig von zeitlichen Kriterien bzw. einer zeitlichen Nähe zum Einnahmezufluss (vgl. Anm. 154). Es kommt allein auf den wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang an, auch wenn die Einkunftsgrundlage nicht mehr besteht, nicht mehr genutzt wird oder dem Stpf. nicht mehr zugerechnet werden kann. Dies gebieten auch die Grundsätze der Leistungsfähigkeitsbesteuerung.

► *§ 24 als klarstellende Ergänzungsnorm* zur Einkunftsartensystematik spricht in Nr. 2 von „Einkünften“ aus einer ehemaligen Tätigkeit oder einem früheren Rechtsverhältnis und bezieht damit die positive wie negative Einkunftsseite in die steuerrelevante Erwerbssphäre ein (vgl. BFH v. 21.12.1982 – VIII R 48/82, BStBl. II 1983, 373; v. 9.8.1983 – VIII R 276/82, BStBl. II 1984, 29: Als Rechtsgrundlage wird neben § 9 auch § 24 Nr. 2 aufgeführt).

Voraussetzungen für den Abzug nachträglicher Werbungskosten: Eine Berücksichtigung als nachträgliche WK (dazu grundlegend RAUCH, Nachträgliche Aufwendungen – zu späte Aufwendungen?, 1996) setzt voraus, dass die Aufwendungen noch mit der ursprünglichen Tätigkeit oder dem Rechtsverhältnis iS einer Einkunftsart wirtschaftlich zusammenhängen und nicht auf die steuerneutrale Vermögenssphäre entfallen.

Vgl. allg. Meinung: BFH v. 21.12.1982 – VIII R 48/82, BStBl. II 1983, 373; v. 9.8.1983 – VIII R 276/82, BStBl. II 1984, 29; v. 26.6.2001 – IX R 22/98, BFH/NV 2002, 16; v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 167; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 201; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 40; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 24.

Die Abgrenzung zum Vermögensbereich bereitet zT Schwierigkeiten und ist in den Einzelheiten vor allem betr. nachträgliche Schuldzinsen str. (s. hierzu SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 40 und eingehend Anm. 372).

UE genügt ein den allgemeinen Kriterien entsprechender wirtschaftlich geprägter Veranlassungszusammenhang, der durch den einnahmebezogenen Beendigungsvorgang nicht notwendig unterbrochen wird (kritisch zur Schuldzinsen-Rspr. s. Anm. 372); analog den vorab veranlassten WK dürfte der zeitlichen Nähe zum Einnahmezufluss keine eigenständige materiell-rechtl. Bedeutung zu kommen. Bei bestehendem Erwerbsbezug bilden die nachträglich geleisteten Zahlungen den letzten Akt eines einnahmeyerzielungsinduzierten Handelns; Ursache und Form der Beendigung des Erwerbsengagements sind grds. für die stl. Beurteilung unerheblich (vgl. PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, 1984, 338). Nachträgliche Aufwendungen, die aus der Rückzahlung ursprünglich ver einnahmter Bezüge resultieren, behandelt die Rspr. als negative Einnahmen; dies lässt den ggf. zustehenden WK Pauschbetrag gem. § 9a unberührt (vgl. krit. dazu mwN Anm. 80; § 9a Anm. 20).

Besonderheiten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung: Neben dem Problemkreis des Abzugs von Schuldzinsen als nachträgliche WK (dazu Anm. 372; s. hierzu auch ausführl. SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 40 mwN, und LBP/STARK, § 9 Rn. 102–107) sind gerade im Bereich der Einkünfte aus VuV folgende Besonderheiten zu beachten:

► *Typisierter Werbungskostenabzug bis zum Ende der Vermietungszeit:* Soweit Aufwendungen, die der Stpf. nach Auszug des letzten Mieters und vor Veräußerung einer Immobilie tätigt, auf die Vermietungszeit entfallen, handelt es sich nach der Rspr. auch nach Aufgabe der Einkünftezielungsabsicht typisierend noch um WK aus VuV, danach um nicht abziehbare, durch die spätere Veräußerung veranlasste Aufwendungen (BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043; v. 14.10.2003 – IX R 18/01, BStBl. II 2004, 263; einschränkend aber BMF v. 26.11.2001, BStBl. I 2001, 868 für Maßnahmen, die auf künftige Wohnbedürfnisse des Stpf. zugeschnitten sind). Hinsichtlich des für diese Typisierung entscheidenden Zeitpunkts der Beendigung der Vermietungstätigkeit hat der BFH folgende Grundsätze aufgestellt: Solange der Vermieter dem Mieter die Nutzung der Mietsache überlässt, dauert die Vermietungstätigkeit an; die Vermietungszeit endet mit dem Wegfall des Nutzungsrechts des Mieters. Anhaltspunkte dafür können zB ein ausdrücklicher oder konkludent geschlossener Aufhebungsvertrag, die Kündigung, ein Übergabeprotokoll als Dokumentation der endgültigen Rückgabe der Mietsache oder der Umstand sein, bis zu welchem Zeitpunkt der Mieter den Mietzins entrichtet bzw. der Vermieter Mieteinnahmen erklärt hat (BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043). Bei mehreren Vermietungsobjekten ist uE die Beendigung der Vermietungstätigkeit getrennt für jede Immobilie festzustellen (so wohl auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 42 unter Hinweis auf BFH v. 15.12.1987 – VIII R 281/83, BStBl. II 1989, 16). Entstehen dem Stpf. im umgekehrten Fall Aufwendungen noch während der Zeit der Eigennutzung, aber im Hinblick auf die spätere Vermietung, geht die Rspr. typisierend davon aus, dass die Maßnahmen (zB Reparaturen/Renovierung) durch die Eigennutzung veranlasst sind, auch wenn sie eine zügigere Vermietung

befördern sollte (vgl. BFH v. 1.4.2009 – IX R 51/08, BFH/NV 2009, 1259: Kein Abzug als vorab veranlasste WK; uE bei feststellbarem Veranlassungszusammenhang mit späterer Vermietungstätigkeit bedenklich, so auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 42). Zur Typisierungsbefugnis im Hinblick auf den Überlagerungsgedanken s. HEUERMANN, StBp. 2009, 209.

► *Gebäudeabbruch als letzter Akt der Vermietungstätigkeit:* Die Abbruch- und Aufräumkosten für ein Gebäude, das ein Stpfl. zunächst zur Erzielung von Vermietungseinkünften nutzt, das dann aber wirtschaftlich und technisch verbraucht ist, sind idR ebenso wie die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) als WK abziehbar (BFH v. 31.8.1993 – IX R 79/89, BFH/NV 1994, 232; v. 1.12.1992 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12, jeweils mwN). Der Entschluss des Stpfl., ein Gebäude abzubrechen, bringt in diesen Fällen die Tatsache seines wirtschaftlichen Verbrauchs zum Ausdruck, und zwar ohne dass es darauf ankommt, ob an die Stelle des abgebrochenen Gebäudes ein dem gleichen Zweck gewidmeter Neubau tritt (BFH v. 13.3.1998 – IX R 26/96, BFH/NV 1998, 1212). Entscheidend ist, dass der Grund für den Abriss (zB Mängel) in der Zeit der Vermietung vor Aufgabe einer Vermietungsabsicht entstanden ist (vgl. BFH v. 31.7.2007 – IX R 51/05; BFH/NV 2008, 933). Zur Problematik der Abziehbarkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einstellung der Einkunftszielung s. Anm. 162 und SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 42, 45.

► *Reparaturaufwendungen nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit:* Unstr. sind Erhaltungsaufwendungen nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit und vor Selbstnutzung dann als nachträgliche WK abziehbar, wenn sie zur Beseitigung von Schäden dienen, die die gewöhnliche Abnutzung der Mietsache übersteigen (zB mutwillig verursachte Zerstörung), oder wenn die Reparaturen aus der als Einnahme erfassten Mietkaution finanziert werden (BFH v. 11.7.2000 – IX R 48/96, BStBl. II 2001, 784; v. 18.12.2001 – IX R 24/98, BFH/NV 2002, 904; v. 17.12.2002 – IX R 6/99, BFH/NV 2003, 610). Fallen allerdings (normale) Schönheitsreparaturen oder Aufwendungen zur Beseitigung kleinerer Schäden in diesem Zeitraum an, ist die Rspr. restriktiver und lässt die Aufwendungen selbst dann nicht zum Abzug zu, wenn vertragsgemäß der Mieter die Aufwendungen hätte tragen müssen und der Stpfl. diesen Anspruch wegen Zahlungsunfähigkeit des Mieters nicht durchsetzen kann (BFH v. 18.12.2001 – IX R 24/98, BFH/NV 2002, 904, und v. 17.12.2002 – IX R 6/99, BFH/NV 2003, 610; aA SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 42; v. BORNHAUPT, BB 1998, 136; RAUCH, Nachträgliche Werbungskosten – zu späte Aufwendungen?, 1996, 96 ff.). UE ist der gegenteiligen Meinung im Schrifttum zuzustimmen. Zum einen spricht gegen die Beschränkung der Abziehbarkeit von Erhaltungsaufwendungen, dass auch normale Schönheitsreparaturen ihren Entstehungsgrund in der steuerrelevanten Vermietungszeit hatten. Ganz evident erscheint dies in dem Fall der Übernahme der Schönheitsreparaturen für den zahlungsunfähigen Mieter. Unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten kann ein Abzug hier uE nicht versagt werden (insoweit kann BFH v. 17.12.2003 – IX R 6/99 aaO uE nicht überzeugen; so wohl auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 42). Zum anderen wird die nach der Rspr. erforderliche Unterscheidung zwischen gewöhnlichen und außergewöhnlichen Erhaltungsaufwendungen in der Praxis häufig nur schwer zu treffen sein.

► *Schuldzinsen auf ein Darlehen zur Finanzierung von Werbungskosten:* Nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit gezahlte Schuldzinsen sind nach Auffassung des BFH als nachträgliche WK bei den Einkünften aus VuV zu berücksichtigen, wenn

mit dem Kredit Aufwendungen finanziert worden sind, die während der Vermietungstätigkeit als sofort abziehbare WK (zB Erhaltungsaufwendungen, laufende Hauskosten) zu beurteilen waren (BFH v. 16.9.1999 – IX R 42/97, BStBl. II 2001, 528; einschränkend BMF v. 18.7.2001, BStBl. I 2001, 513: nur, sofern der Veräußerungserlös nicht zur Schuldentilgung ausreicht; dagegen aber zutr. LEHR, DStR 2002, 349). Gleiches gilt bei Zinsen für darlehensfinanzierten Erhaltungsaufwand nach Auslaufen der Großen Übergangsregelung (BFH v. 12.10.2005 – IX R 28/04, BStBl. II 2006, 407; so auch BMF v. 3.5.2006, BStBl. I 2006, 363). Es soll dabei nach Auffassung des BFH nicht darauf ankommen, ob ein bei der Veräußerung des Objekts erzielbarer Erlös vorrangig zur Tilgung des Darlehens ausgereicht hätte (differenzierend SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 42). Diese Rspr. berücksichtigt zu Recht, dass der durch die tatsächliche Verwendung des Kredits geschaffene Veranlassungszusammenhang mit der Vermietungstätigkeit auch nach der Veräußerung des WG erhalten bleibt (vgl. hierzu auch B. MEYER, StBp. 1995, 30 [32f.]). Anders soll jedoch die Abziehbarkeit einer Vorfälligkeitsentschädigung, die bei Ablösung eines vorstehenden Kredits gezahlt wird, behandelt werden (BFH v. 23.9.2003 – IX R 20/02, BStBl. II 2004, 57). Zur Problematik des Abzugs von Schuldzinsen eines Kredits zur Finanzierung von AHK s. Anm. 372.

Einstweilen frei.

171

ii) Anwendungsbeispiele für nachträgliche Werbungskosten

172

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19): Wird ein ehemaliger Geschäftsführer einer GmbH wegen der unterlassenen Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen haftungsmäßig in Anspruch genommen, sind nachträgliche WK anzuerkennen (BFH v. 14.10.1960 – VI 45/60 U, BStBl. III 1961, 20). Gleiches gilt, wenn der GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (zB wegen Insolvenz der KapGes.) aus einer Bürgschaftsübernahme in Anspruch genommen wird (vgl. FG Köln v. 25.2.1986, EFG 1986, 392, rkr.; s. aber BFH v. 5.10.2004 – VIII R 64/02 BFH/NV 2005, 54: Übernahme einer Bürgschaft zu Gunsten der GmbH bei nicht unbedeutender Beteiligung regelmäßig nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst). Die Zahlung einer Vertragsstrafe an den früheren ArbG wegen wettbewerbswidrigen Verhaltens durch vorzeitiges Erlangen einer neuen Arbeitsstelle führt ebenfalls zu nachträglichen WK (RFH v. 27.8.1930, RStBl. 1931, 20). Keine nachträglichen WK sind dagegen die Kosten für die Forschungstätigkeit eines emeritierten Professors (BFH v. 5.11.1993 – VI R 24/93, BStBl. II 1993, 238).

Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20): Da mit der Einführung der Abgeltungsteuer ab VZ 2009 auch der WKAbzug qua Gesetz ausgeschlossen ist (§ 20 Abs. 9 Satz 1), kommt ab diesem Zeitpunkt auch die steuermindernde Berücksichtigung vorab veranlasster WK nicht mehr in Betracht.

Beispiele aus der Rechtsprechung zur Gesetzeslage bis VZ 2008: Rückständige Zinsen für ein Darlehen zum Erwerb einer wesentlichen Beteiligung iSv. § 17, die auf die Zeit bis zur Veräußerung der Beteiligung entfallen, können als nachträgliche WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden (BFH v. 18.8.1992 – VIII R 22/89, BFH/NV 1993, 465; v. 9.10.2001 – VIII B 43/01, StuB 2002, 29; anders aber BFH v. 27.11.1995 – VIII B 16/95, BFH/NV 1996, 406 für Zinsen nach Aufgabe einer wesentlichen Beteiligung). Nach der Insolvenz oder der Liquidation einer KapGes. anfallende Schuldzinsen eines Gesellschafters (zB Schuldzinsen aus der Finanzierung einer Beteiligung an einer GmbH sowie eines infolge einer Bürgschaft für die GmbH aufgenommenen Kredits) können dagegen nicht als nachträgliche WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgesetzt werden (BFH v. 28.5.1997 – VIII R 25/96,

BStBl. II 1997, 724). Gleichermaßen gilt für Schuldzinsen, die auf die Zeit nach Veräußerung einer GmbH-Beteiligung entfallen (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 276/82, BStBl. II 1984, 29; v. 12.9.2007 – VIII R 38/04, BFH/NV 2008, 37). Zur Berücksichtigung von Schuldzinsen im Zusammenhang mit einer ehemaligen, im PV gehaltenen GmbH-Beteiligung s. FG Hamb. v. 14.12.2009, StBW 2010, 292, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 1/10.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21): Abstandszahlungen des Vermieters an weichende Mieter oder die Kosten eines vermieterbedingten Räumungsprozesses werden als nachträgliche WK anerkannt (vgl. BFH v. 6.3.1979 – VIII R 110/74, BStBl. II 1979, 551; v. 21.12.1982 – VIII R 48/82, BStBl. II 1983, 373). Auch Aufwendungen für die Rückzahlung von Mieten nach Veräußerung des Mietshauses können nachträgliche WK sein (so KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 202). Standen Abbruchkosten in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der vorherigen Überlassung an die Voreigentümer und waren die Altlasten durch deren gewerbliche Nutzung veranlasst, so sind die Abbruchkosten als nachträgliche WK („letzter Akt der Vermietungstätigkeit“) anzusehen (BFH v. 10.4.2008 – IX B 126/07, BFH/NV 2008, 1332). Keine nachträglichen WK sind dagegen Aufwendungen, die dazu dienen, eine leer stehende Immobilie in verkaufsfähigem Zustand zu halten (BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043). Zu weiteren Anwendungsbeispielen im Bereich der Einkünfte aus VuV s. Anm. 170.

Sonstige Einkünfte (§ 22): Beratungskosten wegen gewünschter Wiederaufnahme von Zahlungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung; Rückzahlung von durch den Stpf. zuviel vereinnahmten Renten (lt. h.M negative Einnahmen).

173–174 Einstweilen frei.

c) Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen

Schrifttum: KOTTKA, Zur Irrlehre vom Aufteilungs- und Abzugsverbot im Steuerrecht, DStR 1992, 129; VÖLLMEKE, Die Rechtsprechung des BFH zu § 12 – Aufweichung des Aufteilungsverbots?, DStR 1995, 745; EISENDICK, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot, Die Rechtsprechung zu § 12; Frankfurt/Main ua. 1995; DRENSECK, Gedanken zum Aufteilungs- und Abzugsverbot – § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG im Wandel, Festschr. Offerhaus, Köln 1999, 497; KRUSE, Zur Feier des Tages (zum Aufteilungsverbot), Festschr. Offerhaus, Köln 1999, 491; EGGLERS; Kehrtwende bei der steuerlichen Behandlung von nur teilweise beruflich genutzten Computern, StuB 2002, 270; CLAAS, Brennpunkte und neue Entwicklungen zum Werbungskostenabzug, KÖSDI 2002, 13213; SCHEICH, Das Abzugsverbot und -gebot gemischter Aufwendungen, Diss., München 1996; SCHEICH, Abzugsfähigkeit von gemischten Reiseaufwendungen, DStR 1997, 905; SCHEICH, Die neue Finanzrechtsprechung zum Aufteilungs- und Abzugsverbot für Computerkosten, INF 2002, 129; EHEHALT, Aufwendungen des Arbeitgebers aus Anlass des Geburtstags eines Arbeitnehmers sind nicht zwangsläufig Arbeitslohn, KFR F. 3 EStG § 19, 1/03, 241; GOSCH, Zur Behandlung von Repräsentationsaufwand des Arbeitgebers als Arbeitslohn, StBp. 2003, 253; STRAHL, Wider das Aufteilungs- und Abzugsverbot, KÖSDI 2004, 14019; WOLF/SCHÄFER, Abgrenzung der beruflichen von der privaten Sphäre im Wandel, DB 2004, 775; OFFERHAUS, Geburtstag und Reisen, DStR 2005, 446; KRÜGER, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot in der Rechtsprechung des BFH, BB 2006, Beil. 6, 39; BILSDORFER, Aufteilung von Reisekosten – Steht das Aufteilungsverbot vor dem Aus?, SteuerStud. 2007, 339; WEBER, Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip, StuW 2009, 184; PEZZER, Das Aufteilungsverbot ist aufgegeben; wie geht es weiter? – Eine erste Einschätzung des Beschlusses von 21.9.2009, GrS 1/06, DStR 2010, 93; FISCHER, Der BFH verabschiedet das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot, NWB 2010, 412; ALBERT, Auswirkungen des Beschlusses des Großen BFH-Senats zum Aufteilungs- und Abzugsverbot, FR 2010, 220; ORTMANN-BABEL, Aufteilung der Aufwendungen für gemischt veranlasste Reise, BB 2010, 296.

aa) Begriff der gemischten Aufwendungen

175

Aufwendungen können gleichzeitig veranlasst sein durch die Privat- und die Erwerbssphäre oder zwar ausschließlich durch die Erwerbssphäre, aber durch Erwerbsleistungen, die verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen sind.

Aufwendungen der Privat- und Erwerbssphäre: Vom Stpf. getätigte Aufwendungen beruhen häufig nicht nur auf klar im Vordergrund stehenden erwerbsbezogenen Veranlassungsmomenten, sondern sie werden auch aus (mehr oder minder versteckten) privaten Beweggründen oder sonstigen Einkommensverwendungsmotiven bewirkt.

Beispiel: Aufwendungen für eine berufliche Auslandsreise, die auch privaten Erholungszwecken dient; Anschaffung eines Personal Computers, der gleichermaßen für private Zwecke verwendet wird.

Teilweise ergeben sich Vermögenseinbußen beim Stpf. infolge Fremdeinwirkung, wobei ebenfalls ein Zusammenhang sowohl zur Erwerbs- als auch zur Privatsphäre besteht.

Beispiel: Unfallbedingte Beschädigung eines überwiegend beruflich genutzten Pkw. auf einer Privatfahrt wegen Fehlverhaltens eines anderen Verkehrsteilnehmers.

Die sachverhaltsmäßige Überlagerung und Verkettung verschiedener Veranlassungsfaktoren wirft aus rechtssystematischer wie auch aus rechtsanwendungsbezogener Sicht komplexe Abgrenzungs-, Zuordnungs- und Wertungsfragen im WKBereich auf. Man spricht von sog. gemischten Aufwendungen (s. grundlegenden Beschluss des BFH v. 19.10.1971 – GrS 2/07, BStBl. II 1971, 17). Zum Begriff der „gemischten Aufwendungen“ s. auch KIRCHHOF/SEILER IX. § 12 Rn. 4.

Steuersystematisch gesehen sind vom Themenbereich gemischter Aufwendungen zu unterscheiden die im Verfahrensbereich angesiedelten Beweisfragen zur Dokumentation und zum Nachweis einer rein erwerbsbezogenen Veranlassung bei objektiver Eignung eines WG für gemischte Zwecke.

Aufwendungen für mehrere Einkunftsarten (gemischter Erwerbsbezug): Den gemischt erwerbsbezogen-privat veranlassten Aufwendungen ähnliche Konkurrenzfragen stellen sich auch im Binnenbereich der Überschuss- und Gewinneinkunftsarten etwa betr. die Zuordnung von Aufwendungen zu einer bestimmten Einkunftsart bzw. Einkunftsquelle, falls mehrere steuerrelevante Zusammenhänge bestehen. Vor allem wegen der unterschiedlichen Ausgestaltung der Einkunftsarten hat auch diese Zuordnungsfrage materielles Gewicht.

Beispiele: Arbeitszimmersaufwendungen eines angestellten Steuerberaters oder Richters, der gleichzeitig aus schriftstellerischer Tätigkeit freiberufliche Einkünfte gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 bezieht, Renovierungsaufwendungen bei einem zunächst fremdvermieteten, anschließend selbstgenutzten Einfamilienhaus.

bb) Gesetzlich geregelte Fälle gemischter Aufwendungen

176

Für verschiedene Fallgruppen (tatsächlich oder vermeintlich) gemischter Aufwendungen (teilweise Einstufung str.) hat der Steuergesetzgeber selbst besondere Zuordnungsregeln getroffen. Sie entsprechen im Grundsatz dem sog. „Wesentlichkeitsprinzip“ (s. Anm. 177):

- Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 2 betr. Aufwendungen eines Stpf. für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die – zT höhenmäßig begrenzt – der Erwerbssphäre zugerechnet werden (vgl. zur umstrittenen Einordnung als gemischte Aufwendungen BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, BFH/NV 2009, 338).

- Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 betr. Verpflegungsmehraufwendungen bei erwerbsbezogenen Reisen und doppelter Haushaltsführung; der private Versorgungsscharakter der Aufwendungen wird für derartige Fallkonstellationen als unwesentlich eingestuft (Einstufung als gemischte Aufwendung str., s. Anm. 477).
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 betr. Berufskleidung. Die Tatsache des persönlichen Bekleidetseins wird insoweit vom Steuergesetzgeber in den Hintergrund gerückt, der Erwerbszusammenhang dominiert.
- § 9c betr. Kinderbetreuungskosten; die Behandlung der Aufwendungen „wie Werbungskosten“ (iVm. § 9 Abs. 5) lässt erkennen, dass der Gesetzgeber die Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit nicht anerkennen will (dazu kritisch LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 239; vgl. auch BFH v. 23.4.2009 – VI R 60/06, BStBl. II 2010, 267: Kein WKAbzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten im VZ 2001).
- § 12 Nr. 1 Satz 2 betr. bestimmte Kosten der privaten Lebensführung, die auch dem Beruf förderlich sind (BFH v. 29.11.2006 – VI R 36/02, BFH/NV 2007, 681; eingehend dazu s. Anm. 179; zum Verhältnis von § 12 Nr. 1–5 zu § 9 s. Anm. 29).
- § 12 Nr. 3 und Nr. 4 betr. bestimmte Steuern, Geldstrafen und strafähnliche Sanktionen, die ungeachtet einer erwerblichen Mitveranlassung in vollem Umfang den nicht abziehbaren Ausgaben zugerechnet werden.
- § 12 Nr. 5 betr. Abzugsverbot von (erwerbsbezogenen) Aufwendungen des StpfL. für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden (seit VZ 2004).

177 cc) **Voller Werbungskostenabzug gemischter Aufwendungen nur bei weitaus überwiegendem Erwerbsbezug (Wesentlichkeitsprinzip)**

Nach stRspr. kommt für gemischte Erwerbs-/Privataufwendungen eine volle WKBerücksichtigung nur dann in Betracht, wenn der Erwerbsbezug nach den Grundsätzen des wirtschaftlich geprägten Veranlassungsprinzips bei weitem überwiegt und Motive der Lebensführung oder der sonstigen Einkommensverwendung (zB Realisierung nicht stbarer Wertsteigerungen) ganz in den Hintergrund treten (vgl. BFH v. 15.3.2007 – VI R 14/04, BStBl. II 2007, 814; v. 18.5. 2005 – VIII R 43/03, BFH/NV 2005, 2174; v. 27.12.2000 – IX B 133/99, BFH/NV 2001, 755; v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346; v. 27.5. 1994 – VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17). Es handelt sich letztlich um eine strechtl. Wertungsfrage bezogen auf den einzelnen Sachverhalt, die in der Besteuerungspraxis naturgemäß vom jeweiligen Rechtsanwender auf Basis seines Rechtsgefühls unterschiedlich beantwortet wird; eine allgemein verwendbare Wesentlichkeitsformel, etwa in Form eines quantitativen Maßstabs, ist bislang nicht gelungen und dürfte auch nicht erreichbar sein (vgl. CLAAS, KÖSDI 2002, 13213; ähnlich WANNER, StuW 1987, 302 [315]: keine mathematische Gleichung). Nur bei einem als wesentlich zu qualifizierenden erwerbsbezogenen Veranlassungsfaktor ist die Einstufung als WK zulässig; ein lediglich mitursächlicher Erwerbsbezug reicht dagegen idR nicht aus.

Die Rspr. hat, soweit ersichtlich, keine allgemeingültigen Anhaltspunkte für die quantitative Bestimmung der unschädlichen Bagatellgrenze, sondern diesbezüglich nur den jeweiligen Einzelfall gewürdigt (zB BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983, 586: 5 % unschädlich bei Kfz.; v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BFH/NV 2004, 872: 10 % unschädlich bei PC; v. 21.11.1986 – VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262: 15,5 % schädlich bei Sportgeräten und -bekleidung

eines Lehrers). Eine private Mitveranlassung bis zu 10 % dürfte aber im Allgemeinen unschädlich sein (vgl. KIRCHHOF/SEILER IX. § 12 Rn. 5; „Indiz“; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 4: bei prozentualer Aufteilung bietet sich die 10 %-Grenze an; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 145; so auch die FinVerw. in BMF v. 6.7.2010, BStBl. II 2010, 614; s. hierzu auch § 12 Anm. 72). UE handelt es sich bei dieser quantitativen Grenzziehung lediglich um eine (widerlegbare) verfahrensökonomische Orientierungslinie; im Einzelfall sind ergänzende qualitative Wertungsüberlegungen im Rahmen einer Gesamtbildbetrachtung anzustellen (vgl. PRINZ, FR 1987, 330 [332]). Privat Umstände, die keine oder nur geringe Kosten auslösen, dürften ebenso als unwesentlich außer Betracht bleiben und den WKAbzug nicht beeinträchtigen (vgl. SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 11).

Ob der BFH auch zukünftig noch an dieser Grenzziehung festhalten wird, ist fraglich. So hat der BFH im Urt. v. 23.3.2001 (BFH v. 23.3.2001 – VI R 175/99, BStBl. II 2001, 585 betr. Umzugskosten) entschieden, dass ein Abzug trotz privater Mitveranlassung zuzulassen ist, wenn der gemischte Aufwand in gewichtender Betrachtungsweise durch berufliche oder betriebliche Erwägungen geprägt ist. Teilweise wird diese Entscheidung als „Dammbruch“ in der Auslegung des § 12 Nr. 1 Satz 2 als Aufteilungs- und Abzugsverbot und Abkehr von den früheren Grundsätzen des Vollabzugs nur bei unwesentlicher privater Mitveranlassung gewertet (so ausdrückl. STRAHL, KÖSDI 2004, 14019 [14022]). Auch der Große Senat des BFH hat jedenfalls in BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) zur Abkehr von einem grundsätzlichen Aufteilungs- und Abzugsverbot keine starre Größenordnung festgelegt und eine Aufteilung gemischter Aufwendungen angeordnet, „sofern die berufliche oder private Veranlassung nicht von völlig untergeordneter Bedeutung ist“ (unter C.4. der Entscheidungsgründe).

dd) Aufteilung gemischter Aufwendungen

178

Einen anteiligen WKAbzug hatte die höchstrichterliche Rspr. (zB grundlegend BFH v. 19.10.1970 – GrS 3/70, BStBl. II 1971, 21; v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346) schon seit jeher bei nicht untergeordneter privater Mitveranlassung zugelassen, wenn und soweit sich der durch die Erwerbsleistung veranlasste Teil nach objektiven Maßstäben zutreffend und in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzen lässt (Beispiele: Kontoführungsgebühren, Kraftfahrzeugkosten, Telefonkosten). Bei Fehlen eines solchen Aufteilungsmaßstabs sollte danach eine griffweise Schätzung des beruflichen Teils und der von der Bestimmung des § 12 Nr. 1 Satz 2 betroffenen Aufwendungen aus Gründen der Steuergerechtigkeit nicht in Betracht kommen (sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot für nicht leicht und einwandfrei aufteilbare Aufwendungen).

Nachdem aus den neueren Entscheidungen des BFH bereits gewisse Aufweichungstendenzen dieses Prinzips erkennbar waren (hierzu STRAHL, KÖSDI 2003, 14019), hat nunmehr der Große Senat des BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) seine jahrzehntealte, stets umstrittene Rspr. aufgegeben und das Aufteilungs- und Abzugsverbot neu justiert. Die Entscheidung des Großen Senats und die bisher ergangenen Folgeentscheidungen des BFH (BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687 betr. Auslandsgruppenreise; v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BStBl. II 2010, 685 betr. Fortbildungsveranstaltung; v. 9.3.2010 – VIII R 32/07, BFH/NV 2010, 1330 betr. Auslandsreise; v. 5.2.2010 – IV B 57/09, BFH/NV 2010, 880 betr. Auslandsreise) befassten sich zwar mit der Aufteilung von Reisekosten. Da der BFH seine Rechtsansicht im Hinblick

auf ein *allgemeines*, aus § 12 Nr. 1 Satz 2 ableitbares Aufteilungs- und Abzugsverbot ausdrücklich aufgegeben hat, gelten die neuen Rechtsgrundsätze allgemein für alle sowohl beruflich/betrieblich und privat veranlassten Aufwendungen (ebenso SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 4; PEZZER, DStR 2010, 93; ALBERT, FR 2010, 220; BERGKEMPER, DB 2010, 147; STRECK, NJW 2010, 896: s. auch § 12 Anm. 60). Danach gelten nun folgende Aufteilungsgrundsätze:

- Entsprechend dem *Grundsatz der Unbeachtlichkeit geringfügiger Einflüsse* stehen – wie bisher – unwesentliche private Mitveranlassungsmomente einem WKAbzug nicht entgegen (s. § 12 Anm. 62). Umgekehrt eröffnet eine unbedeutende Mitveranlassung von Aufwendungen für die Lebensführung durch eine Tätigkeit im Rahmen der Überschusseinkunftsarten auch weiterhin keinen WKAbzug (vgl. BFH v. 5.2.2010 – IV B 57/09, BFH/NV 2010, 880). Zum fortbestehenden Problem der quantitativen Bestimmung der unschädlichen Bagatellgrenze s. Anm. 177.
- Aufwendungen, die sowohl wesentlich durch die Erwerbstätigkeit als auch wesentlich privat veranlasst sind, sind idR aufzuteilen, sofern die privaten und beruflichen Anteile abgrenzbar sind. Einen einheitlichen Aufteilungsmaßstab für alle Aufwendungen gibt es dabei nicht; es gilt derjenige, der nach Lage des Einzelfalls als sachgerecht angesehen werden kann (zB Zeitanteile einer Reise, Flächenverhältnisse bei gemischt genutzten Räumen, ggf. Schätzung; vgl. SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 5). Im Einzelfall kann eine unterschiedliche Gewichtung der verschiedenen Veranlassungsbeiträge geboten sein (vgl. SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 7 mit zahlreichen Beispielen aus der Rspr.). Die bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze zur Aufteilung gemischter Aufwendungen gelten im Wesentlichen fort (zB Computerkosten, Kfz.-Kosten, Telefongrundgebühren, Leerstandszeiten einer Ferienwohnung; Einzelnachweise bei KIRCHHOF/SEILER IX. § 12 Rn. 8 und SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 3, Rn. 8 betr. Auslandsgruppenreisen und Rn. 16, 25). Zu weiteren Einzelheiten s. § 12 Anm. 66 ff.
- Greifen die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (zB bei einer beruflichen und privaten Doppelmotivation) aber so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, fehlt es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, so kommt ein Abzug der Aufwendungen auch nach der geänderten Rspr. des Großen Senats insgesamt nicht in Betracht (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 unter C.III.4.c der Gründe; s. auch § 12 Anm. 66). Damit wird das Aufteilungs- und Abzugsverbot auf die tatsächlich unteilbaren Aufwendungen beschränkt (dazu s. Anm. 179).

179 ee) Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Aufwendungen für die Lebensführung

Das von der BFH-Rspr. entwickelte, aus § 12 Nr. 1 Satz 2 abgeleitete Aufteilungs- und Abzugsverbot bleibt in der praktischen Anwendung nach der Neujustierung beschränkt auf die Fälle, in denen die unterschiedlichen betrieblichen/beruflichen und privaten Veranlassungszusammenhänge der (einheitlichen) Aufwendung objektiv nicht quantifizierbar sind (in diesem Sinne bereits BFH v. 20.7.2006 – VI R 94/01, BStBl. II 2007, 121). Gemeint sind Kosten der privaten Lebensführung, die auch dem Beruf förderlich sind (zB BFH v. 29.11.2006 – VI R 36/02, BFH/NV 2007, 681: Reise einer Religionslehrerin durch das Heilige Land) oder dem Beruf förderliche Repräsentationsaufwendungen (zB für besonders gepflegte Kleidung eines Bankkaufmanns oder Managers oder für die Anmietung einer besonders großen und repräsentativen Wohnung, um

darin auch Geschäftspartner empfangen zu können; Beitritt zum Golfclub; vgl. ORTMANN-BABEL, BB 2010, 296). In diesen Fällen greifen die verschiedenen Veranlassungsbeiträge derart ineinander, dass eine Trennung nur willkürlich erfolgen kann (so zutr. PEZZER, DStR 2010, 93). Zum Begriff der Repräsentationskosten s. § 12 Anm. 56.

Stellungnahme: Den neuen Aufteilungsgrundsätzen und der Beschränkung des Aufteilungs- und Abzugsverbots auf unteilbare Aufwendungen der Lebensführung und Repräsentationsaufwendungen ist uE uneingeschränkt zuzustimmen. Sie stehen im Einklang mit Wortlaut und Zwecksetzung des § 12 Nr. 1 Satz 2, die eine Anwendungsbeschränkung allein auf erwerblich mitmotivierte Repräsentationsaufwendungen im gesellschaftlichen Bereich gebieten (vgl. TIPKE, StuW 1979, 193 [204 mit Hinweis auf die Gesetzgebungshistorie]; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 243 ff.); nur insoweit tritt die private Lebensführung als wesentlicher Veranlassungsfaktor aufgrund steuergesetzlicher Anordnung in den Vordergrund. Bei dieser Gruppe von Aufwendungen handelt es sich ihrer Natur nach um private Aufwendungen, die nicht allein dadurch zu WK werden, weil sie der Förderung des Berufs dienen (SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 12 Rn. 1). Durch Anwendung der neuen Aufteilungsgrundsätze kann nunmehr dem objektiven Nettoprinzip zur weitestgehenden Verwirklichung verholfen werden.

Einstweilen frei.

180–182

ff) Wechsel des Veranlassungszusammenhangs

183

Bei Aufwendungen im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen (zB laufenden Zinszahlungen zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes) kann der steuererhebliche Veranlassungszusammenhang wegen einer erkennbar geänderten Absicht des Stpfl. im Zeitablauf umschlagen (etwa bei Veräußerung der Immobilie und nachträglichen Schuldzinsen; s. insbes. Anm. 170). Dies ist bei stsystematischer Betrachtung zutreffend, da der Veranlassungszusammenhang bei jeder Verausgabungshandlung grds. neu zu prüfen und zu bewerten ist. Es handelt sich um eine im Tatsachenfeststellungs- und Beweiswürdigungsbereich mitunter schwer zu beurteilende Frage.

Einstweilen frei.

184

d) Aufwendungen auf die Vermögensphäre

Schrifttum: Grundlegend LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. Köln 2010, § 9 Rn. 359; DURCHLAUB, Zur Steuerpflicht der Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen, Diss., Berlin 1993; JONAS, Fehlgeschlagene Aufwendungen als Werbungskosten (Die Vermögensphäre bei den Überschüsseinkünften), Bonn 1993; WOLFF, Die Bedeutung des Grundsatzes der Unbedeutlichkeit der Vermögensphäre für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung, Frankfurt ua. 1993; ALT, Das Überschüßerzielungsvermögen im Einkommensteuerrecht, StuW 1994, 138; ALT, Das Überschüßerzielungsvermögen im Einkommensteuerrecht, Diss., Heidelberg 1994; FLIES, Vermögensverluste bei den Überschüsseinkünften, Diss., Bochum 1995; KRÜGER, Führen Werbungskosten zu Überschüßerzielungsvermögen?, FR 1995, 633; FLIES, Wann sind Verluste von privaten Wirtschaftsgütern Werbungskosten?, DStR 1996, 89; FLIES, Verluste nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter bei den Überschüsseinkünften, FR 1996, 702; UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, Diss., Berlin 1996; UHLÄNDER, Über Privatvermögensverluste im Einkommensteuerrecht, FR 1996, 301; RADEMACHER/GOTTWALD, Das steuerliche Arbeitsvermögen – ein Beitrag für mehr Steuergerechtigkeit, FR 2003, 336; SCHNEIDER, Die Ar-

beitnehmereinkünfte und weitere Einkünfte aus Rechtsbeziehungen zum Arbeitgeber in der Rechtsprechung des BFH, DB Beil. 6/2006, 51 ff.; KÜHNEN, Grundsätze zur Berücksichtigung unfreiwilliger Vermögensminderungen des Arbeitnehmers als Werbungskosten, EFG 2007, 831.

185 **aa) Das Abgrenzungsproblem**

Soweit Vermögensgegenstände in irgendeiner Form als Einkunftsgrundlage oder Hilfsmittel im Rahmen einer steuerrelevanten Erwerbsleistung verwendet oder genutzt werden, weisen substanzbezogene Aufwendungen einen ambivalenten Charakter auf (s. bereits OFH v. 26.3.1947 – IV 1/47 S, StRK EStG [bis 1974] § 9 Sätze 1 und 2 R. 1 betr. KapVerm.). Es überlagern sich das Veranlassungsprinzip und der Grundsatz der Nichtberücksichtigung der Vermögensphäre (krit. zum Vermögensneutralitätsprinzip Anm. 186; vgl. PRINZ, FR 1986, 397 [407]). Das Veranlassungsprinzip zur Abgrenzung der Erwerbssphäre vom Bereich der Einkommensverwendung stößt in diesem Problembereich bedingt durch die dualistische Einkünfteermittlungsmethodik an seine Grenzen (vgl. zB BFH v. 15.6.2010 – X R 23/08, BFH/NV 2010, 1807 betr. Abgrenzung zur Einkommensverwendung bei Zahlungen für den Ausschluss eines schuldrechtl. Versorgungsausgleichs).

Zum Streit, ob der Dualismus der Einkünftezielung gegen Art. 3 GG verstößt, LANG in TIPKE/LANG, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 185; grundlegend UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, 1996, 71 ff.; DURCHLAUB, Zur Steuerpflicht der Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen, 1993.

Nur falls es gänzlich an einem Einnahmeerzielungszusammenhang fehlt, zB bei Beendigung der Einkünftezielungsabsicht mit der tatsächlicher Einstellung der Arbeits-/Vermietungstätigkeit (vgl. BFH v. 2.3.1993 – IX R 69/89, BFH/NV 1993, 532 betr. unbedingten Maklerauftrag für die Veräußerung eines leer stehenden Hauses; v. 25.9.2002 – IX B 4/02, BStBl. II 2003, 160) oder wenn der Stpfl. keine Einnahmen erzielen kann, weil das Mietobjekte auf unabsehbare Zeit leer steht (vgl. BFH v. 19.9.1990 – IX R 5/86, BStBl. II 1990, 1030; v. 16.2.1993 – IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646; v. 29.10.2002 – VIII B 125/01, BFH/NV 2003, 314), scheiden substanzbezogene Aufwendungen von vornherein für den WKAbzug aus; es mangelt an einem auch nur bescheidenen tatsächlichen oder geplanten Einnahmebezug.

186 **bb) Grundsatz der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Vermögensphäre (Vermögensneutralitätsprinzip)**

Kein „steuerverhaftetes Vermögen“ im Privatbereich: Die dualistische Ausgestaltung der Einkünfteermittlung (kritisch dazu LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 181 ff. mwN) ist Ursache des Abgrenzungsproblems bei Aufwendungen auf die Vermögensphäre und daher bei der systemgerechten Ausdeutung des WKBegriffs zu berücksichtigen:

- Während die Einkünfte bei den sog. privaten Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 als abschnittsbezogener Überschuss der Einnahmen über die WK ermittelt werden (Ausnahme: § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen),
- erfolgt die Gewinnermittlung gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 im Rahmen der Einkunftsarten der §§ 13–18 durch umfassenden Betriebsvermögensvergleich zweier Stichtage regelmäßig mittels einer StBil. (§ 4 Abs. 1, § 5; § 4 Abs. 3 begründet lediglich eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung).

Nach der Wertung des Gesetzgebers erfolgt bei den privaten Einkunftsarten somit keine generelle wertmäßige Einbindung des Vermögens in die Überschussermittlung, sondern der die Einkunftsgrundlage bildende Vermögensstamm (insbes. der Beruf, das Kapital- oder Sachvermögen) bleibt als Teil des PV grds. außerhalb der stl. Erfassung.

Zur umstrittenen Rechtsfigur des sog. Erwerbs- oder Überschusserzielungsvermögens: ablehnend zB BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 497; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 85; UHLÄNDER, FR 1996, 301 (304); RAUCH, Nachträgliche Werbungskosten – zu späte Aufwendungen?, 1996, 82 ff.; bejahend zB LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 253; KRÜGER, FR 1995, 633 (635); ALT, StuW 1994, 138; FROTSCHER, § 9 Rn. 48; RADEMACHER/GOTTWALD, FR 2003, 336; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 178.

Die einkunftsneutrale Ausgrenzung der Aufwendungen auf den Vermögensstamm wurzelt historisch im quellentheoretischen Einkommenskonzept; danach sollen im Grundsatz nur die aus der Einkunftsquelle (terminologisch präziser wäre Einkunftsgrundlage) entspringenden Erwerbsbezüge und -aufwendungen stl. erfasst werden, nicht hingegen die Wertentwicklung des Vermögensstamms selbst.

Zur Historie s. auch Anm. 2. Vgl. weiterhin PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, 1984, 41, 142–178; LANG, DStJG 9 (1986), 15 (53–59); KRÜGER, FR 1995, 633; s. auch OFH v. 26.3.1947, StRK EStG (bis 1974) § 9 Sätze 1 und 2 R. 1 betr. allgemeine Verwaltungskosten bei Kapitalvermögen.

Grundsatz der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre als allgemeines Rechtsprinzip? Zur Charakterisierung des fehlenden „steuerverhafteten Vermögens“ im Privatbereich sprechen Rspr. und Schrifttum teilweise vom sog. Grundsatz der stl. Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre; entsprechend diesem Prinzip sollen Aufwendungen auf das Vermögen als solches trotz Erfüllung des Ausgabenkriteriums und eines – mitunter sehr entfernen – Einnahmebezugs nicht als WK einkunfts mindernd geltend gemacht werden können.

Vgl. BFH v. 26.3.1974 – VIII R 210/72, BStBl. II 1975, 6 betr. entgeltlich erworbene dingliches Wohnrecht; v. 1.10.1982 – VI R 192/79, BStBl. II 1983, 18 (19 f.) betr. Zinsen für einen überwiegend privat genutzten Pkw.; v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 betr. vergebliche AHK eines Gebäudes; v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474 betr. Veräußerungsverlust bei Verkauf eines selbstgenutzten Einfamilienhauses wegen einer Versetzung; KRUSE, FR 1981, 473 (478); B. MEYER, DStR 1981, 131; CURTIUS-HARTUNG, StBj. 1982/83, 11 (18, 20); v. BORNHAUPT, NWB F. 6, 2885 f.; WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 17 f.; LBP/STARK, § 9 Rn. 52 f.; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 359 mwN; FROTSCHER, § 9 Rn. 48; s. hierzu auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 24.

► **Stellungnahme:** In Anbetracht der engen Grenzen, die der stl. irrelevante Vermögensbereich wegen der Überlagerung durch erwerbsbezogene Veranlassungszusammenhänge letztlich aufweist (s. Anm. 187), sollte uE auf die Postulierung des o.g. Grundsatzes verzichtet werden (so wohl auch BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 136; zum verbleibenden Anwendungsumfang des Vermögensneutralitätsprinzips s. LBP/STARK, § 9 Rn. 53). Der Substanzbezug von Aufwendungen steht ihrer WKEigenschaft nicht generell entgegen (so auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 25); durch die obige Formulierung wird die stl. Grenzziehung daher eher verwischt als klargestellt (glA KNOBBE-KEUK, DStZ 1984, 335 [338–340]; PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, 1984, 60–62: „Steuerliche Zwitternatur der Vermögenssphäre“; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 136: „.... in dieser Allgemeinheit nicht zutreffend und damit missverständlich“).

187 cc) **Wirkungsbereich und Grenzen des Vermögensneutralitätsprinzips bei Anwendung auf vermögensbezogene Aufwendungen**

Das aus der quellentheoretischen Ausgestaltung der Überschusseinkünfte herührende Vermögensneutralitätsprinzip (s. Anm. 186) lässt sich hinsichtlich seiner konkreten Auswirkungen wie folgt abgrenzen:

Realisierte Wertveränderungen an der Vermögenssubstanz infolge von Verwertungsmaßnahmen oder sonstigen Umschichtungsvorgängen bleiben – abgesehen von den Sondertatbeständen der §§ 17, 23 – außerhalb der stl. Erfassung. Insbes. die bei der Veräußerung von WG des PV anfallenden Gewinne oder Verluste sowie die damit unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen sind stl. bei der Einkünfteermittlung nicht zu berücksichtigen (Ausnahme: Gewinne oder Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23 Abs. 3 Satz 1; bei Vorgängen im Rahmen des § 17 entstehen BA). Derartige Aufwendungen fallen entsprechend der Wertung des Gesetzgebers im steuerneutralen Bereich an (vgl. zB BFH v. 23.2.2000 – VIII R 40/98, BStBl. II 2001, 24 betr. Ausgabeaufgeld bei typisch stiller Beteiligung als AK).

Unplanmäßige erwerbsbezogene Vermögensverluste (zB Verlust eines Arbeitsmittels, Ausfall einer Kapitalforderung) sind nach dem Charakter des betroffenen Vermögensgegenstands sowie der konkreten Veranlassung der Vermögenseinbuße differenziert zu beurteilen (s. eingehend Anm. 190–195).

Nicht realisierte Wertveränderungen an der Vermögenssubstanz wie etwa konjunkturbedingte oder durch Marktentwicklungen ausgelöste Werterhöhungen oder Wertminderungen (zB Kursverluste bei Aktien; Wertverluste bei Immobilien) können stl. ebenfalls nicht berücksichtigt werden; es fehlt gemäß dem Aufwendungsbegriff bereits an einer tatsächlichen Vermögensminderung. Beim BV-Vergleich zulässige Teilwertabschreibungen etwa sind im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 nicht möglich, da kein nutzungsbezogener Wertverlust vorliegt.

Aufwendungen zur Anschaffung, Herstellung oder Verbesserung der Vermögenssubstanz, die in den Einnahmeerzielungszusammenhang eingesetzt ist, haben wegen der Überlagerung durch Veranlassungsmotive einen ambivalenten Charakter (s. PRINZ, FR 1986, 397 [407]; eingehend Anm. 185). Im Ergebnis scheiden nur die auf nicht abnutzbare WG entfallenden Vermögensaufwendungen gänzlich aus der stl. Erfassung aus, zB die AK eines Wertpapiers oder Grundstücks.

Vgl. zB BFH v. 23.2.2000 – VIII R 40/98, BStBl. II 2001, 24; v. 30.10.2001 – VIII R 29/00, BFH/NV 2002, 268; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 138; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 91 f.; s. auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 27 mit Beispielen für Aufwendungen auf das Vermögen.

Bei abnutzbaren ertragbringenden Vermögensgegenständen sind Abschreibungen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 zulässig, ohne dass eine Wertkorrektur bei einer etwaigen späteren Veräußerung des WG erfolgt (s. auch FG München v. 13.12.1974, EFG 1975, 251, rkr.: Mehrerlös bei Verkauf eines erwerbsgenutzten Pkw. ist erfolgsneutral). Der Rechtscharakter der AfA-Regelung ist allerdings str. (wegen der Erweiterung des Aufwendungsbegriffs durch Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 vgl. Anm. 68).

Aufwendungen auf die Vermögenssubstanz im Zusammenhang mit Wertverzehr durch erwerbsbedingte Nutzung: Aufwendungen für die Vermögenssubstanz weisen einen mittelbaren Erwerbsbezug auf, falls der Vermögensgegenstand zur Einkunftszielung eingesetzt wird. Kommt ein durch

die erwerbsbezogene Nutzung bedingter Wertverzehr an der Einkunftsgrundlage oder dem eingesetzten WG hinzu, so erfährt das o.g. Vermögensneutralitätsprinzip durch Gesetzgeber und Rspr. erhebliche Einschränkungen, deren rechtssystematische Bedeutung auf Basis des Veranlassungsprinzips str. ist (vgl. auch PRINZ, FR 1986, 397 [407–409]). Diese Einschränkungen erstrecken sich auf:

- Aufwendungen für Arbeitsmittel gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6;
 - Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 für abnutzbare ertragbringende PrivatWG (AfaA ist eingeschlossen; vgl. BFH v. 24.11.1994 – IV R 25/94, BStBl. II 1995, 318; v. 9.1.2002 – VI B 222/01, nv., betr. jeweils AfaA bei Unfall auf beruflicher Fahrt);
 - Aufwendungen für sog. geringwertige WG gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und Nr. 7 iVm. § 6 Abs. 2 (unter 410 €) und Abs. 2a (abschreibbarer Sammelposten für WG zwischen 150 € und 1000 €) sowie für Vermögensgegenstände mit einer Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr außerhalb des Anwendungsbereichs von Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und Nr. 7;
 - verschiedene weitere Aufwendungsarten, die zwar einen Substanzbezug aufweisen, aber vorrangig durch die steuerrelevante Einkunftszielung veranlasst sind und nicht von den auch im Überschussermittlungsbereich gelgenden Aktivierungsgrundsätzen erfasst werden (zB bei Finanzierung einer fremdvermieteten Immobilie anfallende Schuldzinsen gem. Abs. 1, Gebäudeversicherungen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2; Erhaltungsaufwendungen; Fehlaufwendungen);
 - unplanmäßige Verluste an Vermögensgegenständen, die durch eine konkrete erwerbsbezogene Tätigkeit oder ein der Erwerbssphäre zuzuordnendes Schadensereignis veranlasst sind (str.; s. Anm. 190–195);
 - Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit stpfl. Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 22 Nr. 2 iVm. § 23. Bei Umschichtungsvorgängen im Rahmen des § 17 fallen dagegen BA an.
- *Stellungnahme:* UE entspricht die Geltendmachung derartiger substanzbezogener Aufwendungen als WK den Grundsätzen der Leistungsfähigkeitsbesteuerung; bei strikter Anwendung des Veranlassungsprinzips sollten sämtliche durch die Erwerbstätigkeit ausgelösten Vermögensopfer mit Ausnahme nutzungsunabhängiger, reiner Wertminderungen zum stl. Abzug zugelassen werden.

So auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 25; FLIES, Vermögensverluste bei den Überschüsseinkünften, 1995, 43 ff.; FLIES, FR 1996, 702; aA, Satz 3; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 140; UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, 1996, 110 ff.; KRUSE, Festschr. Ritter, 1997, 413 (419 ff.); JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 540 (552).

Dies ergibt sich unmittelbar aus Abs. 1 Satz 1, aber auch aus den speziellen Anordnungen in Abs. 1 Satz 3. Die o.g. Grenzen des Vermögensneutralitätsgrundsatzes sind daher folgerichtig; die entsprechenden Gesetzesanordnungen haben in ihrer inhaltlichen Kernaussage lediglich deklaratorischen Charakter. Die vom Gesetzgeber getroffene Wertentscheidung zum grundsätzlichen Verzicht auf die stl. Erfassung insbes. von Veräußerungsgewinnen und -verlusten lässt die o.g. Beurteilung uE unberührt.

dd) Fallgruppen vermögensbezogener Aufwendungen

188

Bei Berücksichtigung der Überlagerung der o.g. Prinzipien (s. Anm. 185), deren Regel-/Ausnahmeverhältnis zueinander str. ist, lassen sich vermögensbezogene

Aufwendungen rechtssystematisch wie folgt zuordnen, wobei dies allerdings in der Besteuerungspraxis nicht immer eindeutig möglich ist:

Aufwendungen zur Anschaffung, Herstellung, Erhaltung oder Veränderung von ertragbringenden Privatwirtschaftsgütern kommen nur dann für einen WKAbzug in Betracht, falls es sich um eine planmäßig abnutzbare, dh. einem nutzungsbedingten Wertverzehr unterliegende Vermögenssubstanz handelt (s. bereits unter Bezugnahme auf den Aufwendungs begriff Anm. 95; auch Anm. 186 f.). Die stl. Geltendmachung erfolgt bei den aktivierungspflichtigen Aufwendungen regelmäßig über die AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7; Erhaltungsaufwendungen sind dagegen zum Verausgabungszeitpunkt als allgemeine WK gem. Abs. 1 Satz 1 abziehbar. Ohne Berücksichtigung des erwerbsbezogenen Wertverzehrs wäre der steuerrelevante Überschuss unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten unzutreffend bemessen.

Trotz evtl. bestehenden Veranlassungszusammenhangs scheiden die in einer nicht abnutzbaren Vermögenssubstanz nach den Aktivierungsgrundsätzen gespeicherten Aufwendungen gänzlich aus der steuerrelevanten Erwerbssphäre aus (zB AK für verpachtete Grundstücke, ertragbringende Wertpapiere; vgl. BFH v. 30.10.2001 – VIII R 29/00, BFH/NV 2002, 268 betr. Vermittlungskosten; v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl. II 2004, 597 betr. Beratungskosten bei gescheitertem Anteilserwerb als AK; v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159 betr. Gutachtenkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen; v. 19.12.2007 – VIII B 43/07, BFH/NV 2008, 566 betr. Gutachterkosten; s. auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 91 f.: keine Aufwendungen).

Aufwendungen zur Erzielung nicht steuerbarer Einnahmen: Aufwendungen, die zwar einen ökonomischen Hintergrund haben, aber im Wesentlichen durch Tätigkeiten oder Leistungen zur Erzielung nicht stbarer Einnahmen wirtschaftlich veranlasst sind, bilden keine WK. Das Fehlen „steuerverhafteten Privatvermögens“ (s. Anm. 186) zieht insoweit – steuersystematisch konsequent – den Ausschluss des WKAbzugs nach sich. Eine Aufteilung gemischt substanzveranlasster Aufwendungen mit der Folge des anteiligen Abzugs kommt nur in Ausnahmefällen bei Vorliegen klarer Abgrenzungskriterien in Betracht; ansonsten gilt der Wesentlichkeitsgrundsatz (s. Anm. 177). Die neuere Rspr. wendet bei der Versagung des WKAnsatzes wegen überwiegenden Substanzbezugs insoweit allgemein einen strengen Maßstab an, ist bei der Bejahung von WK also großzügig. So besteht zB bei vorübergehend leer stehender Wohnung der Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen mit der Erwerbstätigkeit fort, wenn sich der Stpfl. ernsthaft und nachhaltig um die Vermietung der Wohnung bemüht, selbst wenn er das Vermietungsobjekt daneben – zB wegen der Schwierigkeiten einer Vermietung – auch zum Erwerb anbietet (BFH v. 9.7.2003 – IX R 102/00, BStBl. II 2003, 940; v. 9.7.2003 – IX R 48/02, BFH/NV 2004, 170). Ausreichend ist, dass der Stpfl. – neben einem stfreien Vermögensvorteil – einen (ggf. auch geringeren) Einnahmeüberschuss anstrebt (BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/99, BFH/NV 2000, 825). Im Übrigen kann der steuerrelevante Veranlassungsfaktor im Zeitablauf wechseln.

► *Finanzierungsaufwendungen:* In die Kategorie der stneutralen Vermögensaufwendungen fallen etwa Schuldzinsen und andere Kreditkosten für den Erwerb von Kapitalvermögenswerten (zB Aktien, festverzinslichen Wertpapieren, GmbH-Beteiligungen), falls die Erwartung eines nicht stbaren Wertzuwachses (außerhalb von §§ 17, 23) gegenüber einer längerfristigen steuerrelevanten Einkunftszielung (zB durch Gewinnanteile, Zinserträge oder verdeckte Gewinn-

ausschüttungen) anhand äußerlich erkennbarer Merkmale deutlich und konkret im Vordergrund steht; eine nur mitursächliche Hoffnung auf im steuerneutralen Vermögensbereich zu realisierende Wertsteigerungen reicht dagegen für die Versagung des WKAbzugs nicht aus.

Vgl. BFH v. 8.7.2003 – VIII R 43/01, BStBl. II 2003, 937 betr. Schuldzinsen bei einheitlich angeschafften, teilweise fremdfinanzierten Bundesanleihen: keine Aufteilung, wenn Einkunftszielung gegenüber der stfreien Vermögensmehrung im Vordergrund steht; s. hierzu auch VÖLLMEKE, HFR 2003, 1161.

► *Aufwendungen zur Vermögensumstrukturierung*: Nicht abziehbare Vermögensaufwendungen liegen auch dann vor, wenn deren unmittelbarer wirtschaftlicher Veranlassungsfaktor steuerneutrale Vermögensanlage-, Vermögensumschichtungs- oder Vermögensverwertungsmotive sind; dies ist unabhängig davon, ob sich die Aufwendungen auf ertragbringende, ertraglose, abnutzbare oder nicht abnutzbare WG erstrecken. So bilden zB Prozess- und Anwaltskosten, die durch einen Rechtsstreit über den Verkauf bzw. Kauf einer Immobilie außerhalb der Veräußerungsfrist (§ 23 Abs. 1 Nr. 1) oder über die Eigentumsverhältnisse verursacht sind, wegen dominanten Substanzbezugs keine WK.

Vgl. BFH v. 8.6.1966 – VI 258/64, BStBl. III 1966, 536 betr. Prozesskosten wegen im Ausland beschlagnahmten Wertpapiere; v. 22.4.1975 – VIII R 110/70, BStBl. II 1975, 663; v. 3.6.1975 – VIII R 274/71, BStBl. II 1975, 664 betr. Anwaltskosten für einen Streit um das Eigentum an einem Grundstück; v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600 betr. Kosten eines Erbschaftsstreits und Kosten der Erbschaftsteuererklärung, auch wenn zum Nachlass nur Einkunftszielungsvermögen gehört; v. 13.12.2000 – IX B 106/00, BFH/NV 2001, 766 zu Veräußerungskosten; anders jedoch bei Aufwendungen eines Hauseigentümers in einem Räumungsprozess gegen den Mieter, die der Erwerbsphäre zugeordnet werden, obgleich der Rechtsstreit unmittelbar der Veräußerung des Hauses diente: BFH v. 25.7.1972 – VIII R 56/68, BStBl. II 1972, 880; v. 17.1.1978 – VIII R 97/75, BStBl. II 1978, 337; zu weiteren Beispielen aus der Rspr. zu Aufwendungen auf das Vermögen bzw. im Zusammenhang mit Einnahmen s. SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 27 f.

► *Vorbereitende und nachträgliche Vermögensaufwendungen*: Aufwendungen, die in der Vorbereitungsphase eines Engagements anfallen und zu diesem Zeitpunkt bereits wieder der Beendigung bzw. Verhinderung der steuerrelevanten Tätigkeit bzw. Leistung dienen, werden von der Rspr. als primär vermögensbezogen gänzlich vom Abzug ausgeschlossen (dazu krit. Anm. 162). Gleches gilt für auf die Zeit nach Veräußerung eines ertragbringenden privaten WG entfallende Aufwendungen, zB nachträgliche Schuldzinsen (dazu Anm. 170).

Unplanmäßig in Erwerbsnähe anfallende Vermögensverluste können außerhalb des unmittelbaren Anwendungsbereichs von Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 nur bei Vorliegen eines strengen Bedingungsrahmens als WK geltend gemacht werden, zB Verlust von Arbeitsmitteln oder immobilienbezogene Fehlaufwendungen (eingehend zum Beurteilungsraster Anm. 190–195). Bei der Veräußerung von „steuerneutralen“ WG auftretende Verluste sind systemsprechend in aller Regel nicht abziehbar (vgl. BFH v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474). Nicht realisierte Vermögenswertminderungen (zB reine Kursverluste bei Aktien) erfüllen nicht die Kriterien des Aufwendungsbegriffs, der allein an tatsächlich vollzogene Realakte anknüpft, so dass eine stl. Geltendmachung bereits von daher ausscheidet (s. Anm. 65).

Einstweilen frei.

189

e) Vermögensverluste

Schrifttum: FLIES, Vermögensverluste bei den Überschüsseinkünften, Bochum 1995; KRÜGER, Führen Werbungskosten zu Überschüsseinzugsvermögen?, FR 1995, 633; FLIES, Wann sind Verluste von privaten Wirtschaftsgütern Werbungskosten?, DStR 1996, 89; FLIES, Verluste nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter bei den Überschüsseinkünften, FR 1996, 702; UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, 1996; UHLÄNDER, Über Privatvermögensverluste im Einkommensteuerrecht, FR 1996, 301; THOMAS, Erwerbsaufwendungen bei Arbeitsmitteln wie beim Betriebsvermögen, DStR 2004, 1273; SCHNEIDER, Die Arbeitnehmereinkünfte und weitere Einkünfte aus Rechtsbeziehungen zum Arbeitgeber in der Rechtsprechung des BFH, DB Beil. 6/2006, 51 ff.; KÜHNEN, Grundsätze zur Berücksichtigung unfreiwilliger Vermögensminderungen des Arbeitnehmers als Werbungskosten, EFG 2007, 831; BAYER, Verlorene Gesellschafterdarlehen im steuerlichen Privatvermögen, DStR 2009, 2397; FURHMAN, Darlehensausfall weiterhin nachträgliche Anschaffungskosten?, NWB 2009, 3990; MARX, Besteuerung von Scheinrenditen bei betrügerischen Kapitalanlagen, FR 2009, 515.

190 aa) Rechtsgrundlage für den Abzug von Vermögensverlusten

Die steuergesetzliche Basis für die Berücksichtigung von Vermögensentbußen ist str. (vgl. v. BORNHAUPT, BB 1986, 1963; KNOBBE-KEUK, JbFfStR 1984/85, 39 [49]; FG Köln v. 29.10.1980, EFG 1981, 128, rkr.); dies kann Folgen für Höhe und Zeitpunkt der WK haben (s. WASSERMAYER, DStR 1982, 557 f.). Zum Begriff „Vermögensverlust“ s. Anm. 191. UE ist zwischen folgenden Rechtsgrundlagen und deren Abgrenzung zu unterscheiden (vgl. hierzu auch v. BORNHAUPT, DStZ 1992, 777):

Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 7 (Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung): Bei Vermögensentbußen an abnutzbarem Erwerbsvermögen (FROTSCHER, § 9 Rn. 48: „Berufsvermögen“) erfolgt die stl. Geltendmachung allein im Anwendungsbereich der AfaA gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 7 als lex specialis (vgl. BFH v. 9.1.2002 – VI B 222/01, nv., betr. Unfall auf beruflicher Fahrt; KRÜGER, FR 1995, 633 [640]); bei gemischt genutztem Erwerbsvermögen ist eine uU schätzungsweise Aufteilung der AfaA vorzunehmen. Der WKAbzug erfolgt im Jahr des Eintritts der erwerbsbezogenen Vermögensminderung, spätestens bei deren Entdeckung. UU vom Stpfl. gezahlte, mit der Vermögensentbuße zusammenhängende Beträge (zB Reparaturkosten) sind stneutral zu behandeln, so dass eine Doppelberücksichtigung ausscheidet (glA WASSERMAYER, DStR 1982, 557 [558]; FG Köln v. 29.10.1980, EFG 1981, 128, rkr.); aus Praktikabilitätsgründen sollte dem Stpfl. uE insoweit ein Wahlrecht eingeräumt werden.

Abs. 1 Satz 1 (allgemeiner Werbungskostenbegriff): Die übrigen erwerbsbezogenen veranlassten Vermögensentbußen (zB bei nicht abnutzbarem Erwerbsvermögen, wesensmäßig privaten Gegenständen) einschl. verlustbedingter Folgeaufwendungen (zB Ersatzleistung an den ArbG wegen gestohlener Berufsgelder) können nur im unmittelbaren Anwendungsbereich des allgemeinen WKBegriffs gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt werden.

Hiervom geht wohl auch der BFH ohne weitere Begründung aus: zB BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198 betr. Verlust aus Veräußerung der Beteiligung am ArbG bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses; v. 1.9.1997 – VIII B 105/96, BFH/NV 1998, 450; v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663, jeweils zu Darlehensverlusten; so auch KRÜGER, FR 1995, 633 (640); aA betr. privat genutzte WG GLANEGGER, DStZ 1984, 583 (585); uE verstößt dies gegen den Wortlaut des § 7 Abs. 1; s. auch v. BORNHAUPT, BB 1986, 1963.

Der Vermögensverlust bildet bei tatsächlicher Realisation, ggf. aus Billigkeitsgründen erst bei Erkennbarkeit uE eine Aufwendung, die entsprechend dem eingetretenen Wertverzehr zu bewerten ist; eine Barausgabe setzt der Aufwundungsbegriff nach allg. Verständnis nicht voraus (vgl. BFH v. 13.1.1989 – VI R 51/85, BStBl. II 1989, 382 betr. Verlust einer Forderung eines ArbN gegenüber dem ArbG). Eingehend zum Aufwundungsbegriff s. Anm. 65–71.

bb) Veranlassungsprinzip als Beurteilungsleitlinie

191

Bedingt durch die quellentheoretische Ausgestaltung der Überschusseinkünfte und die nur unvollständige stl. Einbindung des Vermögensstamms als Einkunftsgrundlage (vgl. dazu eingehend Anm. 186) bereitet die Qualifikation unplanmäßiger, in Erwerbsnähe anfallender Vermögenseinbußen, -beschädigungen und -zerstörungen (= Vermögensverluste) einschl. verlustbedingter Folgeaufwendungen sowohl aus stsystematischer Sicht als auch in der Besteuerungspraxis erhebliche Schwierigkeiten.

Beispiele: Entwertung einer Forderung oder eines verzinslichen Darlehens; diebstahlbedingter Geldverlust auf einer Dienstreise oder Veruntreuung von Geldern; Ersatzleistungen durch den ArbN an den ArbG wegen gestohlenen Gelder; Zerstörung eines beruflich genutzten Pkw.; immobilienbezogene Fehlaufwendungen; Inanspruchnahme eines ArbN aus einer dem ArbG gewährten Bürgschaft.

Das den WKUmfang ideologisch bestimmende Leistungsfähigkeitsprinzip bietet zumindest in Teilbereichen trotz fehlenden BV eine steuermindernde Berücksichtigung (ähnlich LANG, DStJG 9 [1986], 15 [55]).

Die BFH-Rechtsprechung ist bei der Anerkennung von Vermögensverlusten eher restriktiv und hat unter Anwendung der Veranlassungsgrundsätze den WKAbzug nur für bestimmte Ausnahmefälle zugelassen.

ZB BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44 betr. Diebstahl eines Privat-Pkw. auf einer Dienstreise; v. 28.1.1994 – VI R 25/93, BStBl. II 1994, 355 betr. Beschädigung eines neben der Dienstwohnung abgestellten Privat-Pkw.; v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663 betr. ArbN-Darlehen.

In diesem Zusammenhang stellt der BFH bei der Abgrenzung zur stl. unbeachtlichen privaten Vermögensphäre entscheidend darauf ab, ob das betroffene WG ausschließlich oder weitaus überwiegend Erwerbszwecken dient (zB bei Arbeitsmitteln) oder – bei privaten WG – ob der Verlust bzw. die Beschädigung bei deren Verwendung für erwerbsbezogene Zwecke eintritt oder das schadensbegründende Ereignis der Erwerbssphäre zuzuordnen ist (s. BFH v. 10.11.2005 – VI B 47/05, BFH/NV 2006, 296; v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; v. 28.1.1994 – VI R 25/93, BStBl. II 1994, 355). Der BFH begründet diese Ausnahmen damit, dass der quellentheoretisch begründeten grds. Ausschluss von Vermögensverlusten (vgl. zB BFH v. 29.4.2009 – VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267; v. 20.8.2008 – VI B 17/08, BFH/NV 2009, 13: Kein WKAbzug bei Verlusten in der privaten Vermögensphäre) den Einsatz des Vermögens selbst als „Quelle“ und Erwerbsgrundlage zur Erzielung von Einkünften voraussetzt. Wird dagegen das Vermögen zur Nutzung einer anderen Erwerbsquelle eingesetzt, ist das „Vermögen“ nicht anders zu behandeln als ein damit erworbenes Arbeitsmittel. Es ist damit nach Auffassung des BFH zwischen dem Darlehen des Kapitalnutzers als Zinsertragsquelle und dem Darlehen des ArbN als ein bei der Erwerbsgrundlage „Arbeitsverhältnis“ eingesetztes Arbeitsmittel zu unterscheiden (BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198; vgl. hierzu SCHNEIDER, DB Beil. 6/2006, 51 [56]).

Dennoch bleiben im Ergebnis noch viele Fragen offen, zB die stl. Behandlung der Darlehensverluste bei den Einkünften aus KapVermögen; vgl. hierzu kritisch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 25; s. hierzu auch HEUERMANN, DB 2009, 2173; BAYER, DStR 2009, 2397; FUHRMANN, NWB 2009, 3990.

Das steuerliche Schrifttum und die finanzgerichtliche Rspr. sind teilweise großzügiger. So wird im Schrifttum die Auffassung vertreten, dass – abgesehen von bloßen Wertminderungen – jedes Vermögensopfer, das mit der Einnahmerzielung zusammenhängt, als WK abziehbar ist (ggf. über AfaA).

So ausdrückl. SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 25; HEUERMANN, DB 2009, 2173; FLIES, Vermögensverluste bei den Überschüsseinkünften, 1995, 43 ff.; FLIES, FR 1996, 702; aA BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 140; UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, 1996, 110 ff.; KRUSE, Festschr. Ritter, 1997, 413 (419 ff.); JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 540 (552).

Die finanzgerichtliche Rspr. hat insbes. bestimmte Vermögensverluste im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als WK anerkannt.

Vgl. zB FG Bremen v. 13.11.1997, EFG 1998, 1052, rkr, betr. vom Hausmeister veruntreute Gelder; FG Düss. v. 22.8.1995, EFG 1995, 1096, rkr, betr. Verlust eines dem Mieter zwecks Zustandekommen des Mietvertrags gewährten Darlehens; s. aber FG Ba.-Württ. v. 11.5.2006, EFG 2006, 1318, rkr.: Kein WKAbzug für Vermögensverluste bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei Weitergabe des Darlehens für Erhaltungsaufwendungen an Dritten zur Erzielung von Kapitaleinkünften.

Stellungnahme: Entsprechend den allgemeinen Kriterien des WKBegriffs (s. Anm. 60, 130) kommt es für die stl. Qualifikation des Einzelfalls uE entscheidend darauf an, ob bei wertender Betrachtung der Gesamtumstände eine erwerbsbezogene, den Bezug zum Vermögen überlagernde, wirtschaftliche Veranlassung der Vermögenseinbuße vorliegt, als wesentlich erscheint und nachweisbar ist.

So auch der BFH: vgl. zB BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198; v. 29.4. 2009 – VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267; v. 13.12.2000 – IX B 106/00, BFH/NV 2001, 766; v. 4.5.1993 – VIII R 7/91, BStBl. II 1993, 832; v. 4.5.1993 – VIII R 89/90, BFH/NV 1994, 225; v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663; v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442; vgl. auch BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 137: entscheidend, welcher Gesichtspunkt überwiegt; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 15 ff.

Der Vermögensbezug der Aufwendung tritt durch Verankerung des verlustauslösenden Ereignisses im Erwerbsbereich strechtl. als unwesentlich in den Hintergrund. Grds. kommen auch unfreiwillige und mittelbar veranlasste Aufwendungen als WK in Betracht (s. Anm. 152); dies entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Ggf. ist gemäß den Veranlassungsfaktoren eine schätzungsweise Aufteilung vorzunehmen (§ 12 Nr. 1 Satz 2 greift in diesem Fallbereich nicht ein, s. auch Anm. 179). Ob es sich um abnutzbare, nicht abnutzbare, materielle oder immaterielle WG des PV handelt, ist für die stl. Qualifikation auf Basis des Veranlassungsprinzips unerheblich; s. aber zur Rechtsgrundlage Anm. 190.

Steuerrelevante Verluste sind allerdings von den nicht stbaren nutzungsunabhängigen Wertminderungen vor allem aufgrund geänderter Marktverhältnisse und von Vermögensumschichtungsvorgängen abzugrenzen.

ZB den Verlust bei der Veräußerung eines Mietshauses oder den Kursverlust bei Aktien; allg. Meinung: BFH v. 29.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; v. 22.9.2005 – IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279 und v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 338 betr. Verluste für Fremdwährungsdarlehen; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 140; FROTSCHER, § 9 Rn. 49; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 24 mwN.

In Grenzfällen werden daher subtile Unterscheidungen erforderlich, die naturgemäß beim jeweiligen Rechtsanwender unterschiedlich ausfallen und verfahrensrechtl. Beweisprobleme nach sich ziehen (vgl. o.V., HFR 1986, 625; HEINICKE, FR 1987, 210). Nicht ausreichend für den Erwerbsbezug ist es, dass der Schaden ohne die konkrete berufliche Tätigkeit nicht eingetreten wäre (so ausdrückl. BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771). Auch die Frage des Vereschuldens beim Anfall der Vermögenseinbuße ist grds. unerheblich.

cc) Fallgruppensystematik

192

Unabhängig von der betroffenen Überschusseinkunftsart lassen sich die einschlägigen Sachverhalte unter zwei aufeinander aufbauenden Gesichtspunkten systematisieren:

- ▷ nach dem Charakter des von der Vermögenseinbuße betroffenen Gegenstands (so auch BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; verfeinert durch v. BORNHAUPT, BB 1986, 1963; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 86–B 89a) oder
- ▷ nach dem Grad der erwerbsbezogenen Konkretisierung des Vermögensverlusts (privater, neutraler oder erwerbsbezogener wirtschaftlicher Auslöser; die Abgrenzung des Erwerbsbezugs vom neutralen Ereignis wird allerdings unterschiedlich weit gezogen; s. o.V., HFR 1986, 625; LANG, DStJG 3 [1986], 15 [57 f.]).

Im Einzelfall können sich Überschneidungen ergeben. Wegen der anzuwendenden Rechtsgrundlagen vgl. Anm. 190.

Im Ergebnis sind an die Konkretisierung der erwerbsbezogenen Veranlassung der Vermögenseinbuße um so strengere Anforderungen zu stellen, je eindeutiger der Vermögensgegenstand selbst seinem objektiven Charakter nach dem reinen Privatbereich zuzuordnen ist. Ein steuerrelevanter Wechsel in der Funktion eines WG durch Eintritt der Vermögenseinbuße ist uE möglich und kann das Entstehen von Erwerbsaufwendungen bewirken. So fällt zB der Verlust eines arbeitsplatzsichernden ArbNDarlehens aus der Einkunftsart des § 20 in den Regelungsbereich des § 19, wenn – ungeachtet der Verzinsung – der risikobehaftete Einsatz aus beruflichen Gründen erfolgt (vgl. BFH v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663).

dd) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit Gegenständen des reinen Erwerbsvermögens

193

Es ist zu unterscheiden zwischen

- Arbeitsmitteln iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und
- Gegenständen, die selbst als Grundlage für eine Einkunftszielung dienen (zB vermietete Immobilie, zinsbringendes Darlehen).

Zu dieser nach der BFH-Rspr. maßgeblichen Unterscheidung s. SCHNEIDER, DB Beil. 6/2006, 51 (56).

Der Verlust oder die Beschädigung von Arbeitsmitteln führt – auch im Rahmen eines neutralen, handlungsunabhängigen Zufallsereignisses – zu WK, soweit nicht die AHK selbst bereits einkunftsmindernd berücksichtigt worden sind.

ZB als geringwertige WG; vgl. BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 174; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 700 „Diebstahl Arbeitsmittel“; FROTSCHER, § 9 Rn. 48;

LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 211 f.; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 600 „Vermögensverluste“.

Die erwerbsbezogene Widmung des Gegenstands bestimmt in aller Regel dessen weiteres stl. Schicksal (nach hM Geltendmachung über AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 7); dies gilt uE auch für verlustbehaftete Nebenkosten im Zusammenhang mit Arbeitsmitteln. Eine Ausnahme besteht nach allgemeinen Grundsätzen allerdings für erkennbar rein privat veranlasste Vermögensverluste, da die erwerbsbezogene Widmung insoweit durch private Motive dominant überlagert wird (glA BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762) betr. Diebstahl eines betrieblichen PKW während privater Umwegfahrt). Problematisch ist dies, wenn ein Angehöriger, zB der Ehegatte, den Verlust herbeiführt. Allein die Tatsache, dass ein Angehöriger gehandelt hat, reicht dafür aber nicht (BFH v. 25.10.1989 – X R 69/88, BFH/NV 1990, 553) betr. Unterschlagung eines mitarbeitenden Ehegatten; v. 3.6.1993 – VIII R 26/92, BFH/NV 1994, 366) betr. Veruntreuung des früheren Ehegatten). Der Verlust eines Arbeitsmittels kann in diesen Fällen uE allenfalls dann der privaten Sphäre des Stpfl. zugeordnet werden, wenn er das Handeln des Angehörigen (oder sonstigen Dritten) duldet (so auch KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 760).

- *Diebstahl eines nahezu ausschließlich beruflich genutzten Pkw. (= Arbeitsmittel):* Wird der Pkw. entwendet und später in stark beschädigtem Zustand wieder aufgefunden, so bildet der entstandene und nicht durch eine Versicherung ersetzte Schaden WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 7 bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983, 586; v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44; ggf. aber Überlagerung durch private Momente, s. BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762).
- *Verlust einer Violine einer Orchestermusikerin* durch Diebstahl oder Unterschlagung kann im Wege der AfaA zu Erwerbsaufwendungen führen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; krit. hierzu LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 212; THOMAS, DStR 2004, 1273: Verlust in der privaten Risikosphäre).
- *Veruntreuung von für einen Arbeitsmittelerwerb geleisteten Anzahlungen* soll bei einem ArbN nicht zu den WK rechnen.

BFH v. 21.3.1975 – VI R 131/73, BStBl. II 1975, 641) betr. einen zu 90 % beruflich genutzten Pkw.; glA FG Münster v. 23.6.1982, EFG 1983, 165, rkr.; vgl. auch FG Ba.Württ. v. 5.11.1986, EFG 1987, 299, rkr., betr. einen zum Verlustzeitpunkt nicht mehr beruflich genutzten Pkw. S. aber BFH v. 16.11.2005 – X R 48/03, BFH/NV 2006, 534: Auf Untreuehandlungen beruhende Vermögensverluste sind nur dann gewinnwirksam, wenn einwandfrei feststeht, dass das auslösende Moment für die in Frage stehende Wertabgabe ausschließlich im betrieblichen/beruflichen Bereich liegt.

UE nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz unzutreffend und überholt, da es sich um reine verlorene Erwerbsaufwendungen handelt (ähnlich bei immobilienbezogenen Fehlaufwendungen, s. hierzu Anm. 166); eine strengere Beurteilung greift bei gemischt genutzten WG mit einer erwerbsbezogenen Nutzungsquote zwischen 10 % und 90 % ein.

- *Diebstahl eines Arbeitskittels* während einer Dienstreise führt zu WK (vgl. HEINCKE, FR 1987, 210). Gleiches gilt bei Veruntreuung von Mietgeldern durch einen Hausverwalter (vgl. FG Bremen v. 13.11.1997, EFG 1998, 1052, rkr.).

Vermögenseinbußen an einer Einkunftsgrundlage führen nach der Rspr. des BFH regelmäßig nur bei abnutzbarer Vermögenssubstanz zum WKAbzug, und zwar im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 (uU ist eine Einbeziehung der Aufwendungen in die AHK eines neuen WG geboten; zu vergeblichen Aufwendun-

gen insbes. betr. Immobilien s. eingehend Anm. 166). Weitauß restriktiver verfahrt der BFH bei nicht abnutzbarem Erwerbsvermögen, wo die stl. Geltendmachung eines Vermögensverlusts nahezu ausgeschlossen ist (vgl. zB BFH v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 94 mwN; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 16).

► *Verlorene Anzahlungen* auf AK eines zur Erzielung von Überschusseinkünften vorgesehenen WG können, wenn das angestrebte Anschaffungsgeschäft nicht zustande gekommen ist und eine Rückzahlung nicht erlangt werden kann, in vollem Umfang als WK gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 in dem Zeitpunkt abzuziehen sein, in dem deutlich wird, dass sie ohne Gegenleistung bleiben und eine Rückzahlung nicht zu erlangen ist.

Vgl. BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758; s. weiterhin zu verlorenen Anzahlungen bei § 21: Anm. 165 f. und SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 50 mwN und Rn. 57.

► *Verlust eines Arbeitnehmerdarlehens* führt bei beruflicher Veranlassung zu WK bei den Einkünften aus § 19. Auch wenn die Darlehensforderung normalverzinslich ist, ist dies ausnahmsweise dann nicht im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20) zu würdigen, sondern bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19) zu berücksichtigen, wenn mit der Darlehensgewährung der Verlust des Kapitals bewusst aus solchen Gründen riskiert wird, die in der beruflichen Sphäre des ArbN liegen. Der (wirtschaftliche) Verlust der Darlehensforderung ist danach dann durch das Arbeitsverhältnis veranlasst, wenn der risikobehaftete Einsatz des Kapitals – und nicht die Überlassung zur Nutzung – aus beruflichen Gründen (zB zur Arbeitsplatzsicherung) erfolgt ist (BFH v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663).

► *Verlust einer Darlehensforderung* kann nach stRspr. des BFH nicht zu WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen führen.

Vgl. zB BFH v. 2.5.2007 – VI B 109/06, BFH/NV 2007, 1498: Verwendungszweck der Aufwendungen zur Arbeitsplatzsicherung oder Vermögensanlage entscheidend; v. 1.9.1997 – VIII B 105/96, BFH/NV 1998, 450; v. 12.5.1995 – VI R 64/94, BStBl. II 1995, 644 (645); v. 19.5.1992 – VIII R 16/88, BStBl. II. 1992, 902 (904); v. 27.6.1989 – VIII R 30/88, BStBl. II 1989, 934 mwN.

Tritt der Verlust der Darlehensforderung endgültig ein, ist aber uE unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten – anders als bei bloßen Wertschwankungen (so zutr. BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289 zu Kursverlusten bei Fremdwährungsdarlehen) – eine Versagung des WKAbzugs kaum zu rechtfertigen.

So auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 25: bei endgültigem Verlust WKAbzug nach den Grundsätzen der AfaA; HEUERMANN, DB 2009, 2173; aA wohl FUHRMANN, NWB 2009, 3990; BAYER, DStR 2009, 2397 (2400); KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 94, der zwischen dem Verlust der Erwerbsquelle – kein Abzug – und dem Verlust eines nicht abschreibbaren WG, das zur Einkunftszielung eingesetzt wird – WKAbzug –, unterscheidet.

ee) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit planmäßig gemischt genutzten Gegenständen

194

Die vollumfängliche stl. Qualifikation der Vermögenseinbuße als WK kommt nur dann in Betracht, wenn das Schadensereignis nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz bei der Verwendung des Gegenstands für rein erwerbsbezogene Zwecke eintritt (vgl. BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771). Bei handlungsunabhängigen neutralen Schadensereignissen dürfte die stmindernde Berücksichtigung von WK auf den

erwerbsbezogenen Nutzungsanteil begrenzt sein (glA GLANEGGER, DStZ 1984, 583 [584 f.]; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 17).

Anwendungsfälle:

► *Pkw.-Unfallkosten beim Arbeitnehmer*: Der BFH hat in stRspr. den Grundsatz aufgestellt, dass derartige Aufwendungen strechl. das Schicksal der Fahrt teilen, auf der sie entstanden sind, und ggf. neben der Entfernungspauschale des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 geltend gemacht werden können. Ist die Vermögenseinbuße allerdings „allzu lose und entfernte Folge“ gelegentlich einer Geschäftsfahrt (also keine reisespezifischen Schäden) oder ist eine Überlagerung der Geschäftsfahrt durch private Zielvorstellungen festzustellen, so wird der Erwerbsbezug unterbrochen.

Vgl. etwa BFH v. 6.4.1984 – VI R 103/79, BStBl. II 1984, 434; v. 11.10.1984 – VI R 48/81, BStBl. II 1985, 10; v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44; v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256; v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744; v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182; v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762.

► *Zerstörung eines Pkw.*, der in der Garage steht, durch Blitzschlag (zu 50 % beruflich und zu 50 % privat genutzt) führt uE zum anteiligen WKAbzug gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 7 (str.).

195 ff) **Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit nicht der Einkunftszielung dienendem Privatvermögen**

In diesem Sachverhaltsbereich kommt ein WKAbzug nur in Betracht, falls sich die Vermögenseinbuße auf ein konkretes erwerbsbezogenes Ereignis oder zumindest eine ursächliche berufliche Risikobziehung zurückführen lässt, die den ursprünglichen Privatbezug überlagert und bei strechl. Wertung dominiert (BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; letzteres str., vgl. o.V., HFR 1986, 625 f.; LANG, DStJG 3 [1986], 57 f.). Ein neutrales Zufallsereignis allein ist nicht ausreichend. Die Voraussetzungen für den Erwerbsbezug sind streng, wobei allerdings uE für die Grundqualifikation unerheblich ist, ob es sich um ein abnutzbares oder ein nicht abnutzbares WG handelt; letzteres hat aber ggf. für die anzuwendende Rechtsgrundlage Bedeutung (uU mit materiellen Folgen, s. Anm. 190).

Anwendungsfälle:

► *Zerstörung des privaten Pkw.* eines Polizeibeamten durch Einwirkung Dritter aus in der Berufssphäre liegenden Gründen (hier: Racheakt gegen den Polizisten) bewirkt in Höhe des Wertverlusts WK; die subjektiven Erwägungen der schadensstiftenden Person stellen den Erwerbsbezug her (BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442 unter Bezugnahme auf AfaA). UE unzutreffend hinsichtlich der herangezogenen Rechtsgrundlage (AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 7), da das WG nicht plangemäß in dem Einnahmezielungsprozess eingesetzt wird. Der WKAbzug ergibt sich vielmehr unmittelbar aus Abs. 1 Satz 1; die wertmäßige zu bestimmende Vermögenseinbuße selbst hat Aufwendungscharakter (BFH v. 25.5.1993 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44 betr. Diebstahl eines Privat-Pkw. während einer Dienstreise; zur Höhe des WKAbzugs s. FG Hamb. v. 5.7.2006, EFG 2006, 1822, rkr.: Verkehrswert des gestohlenen Pkw. abzgl. Wert, den die Versicherung erstattet.).

► *Beschädigung eines privaten Pkw.* eines Leitenden Baudirektors durch unbekannte Täter führt zu WK, wenn die Beschädigung aus berufsbedingten Gründen erfolgte (FG Saarl. v. 30.8.2000, EFG 2000, 1249, rkr.). Die Beschädigung eines

privaten Pkw. erfolgt aber nicht dann schon aus beruflichen Gründen, weil dieser neben der Dienstwohnung abgestellt ist. Der Wohnbereich des Stpfl. ist auch dann dessen privater Lebenssphäre zuzuordnen, wenn der Stpfl. aus beruflichen Gründen seinen Wohnsitz an einem solchen Ort innehalt oder sogar innehaben muss, an dem sein privates Eigentum einer erhöhten Gefährdung (zB Diebstahls- oder Beschädigungsgefahr) ausgesetzt ist (BFH v. 28.1.1994 – VI R 25/93, BStBl. II 1994, 355).

► *Verlust von Privatkleidung oder sonstiger Privatgegenstände* während einer Dienstreise kann bei beruflicher Veranlassung zu WK führen. Die erforderliche Erwerbsveranlassung ist gegeben, wenn ein ArbN auf einer Dienstreise einen Schaden an solchen Gegenständen erlitten hat, die er mitgenommen hat, weil er sie auf der Dienstreise verwenden musste, und wenn der Schaden sich als Konkretisierung einer reisespezifischen Gefährdung (zB Diebstahls-, Transport- oder Unfallschäden) erweist und nicht nur gelegentlich der Reise eingetreten ist (vgl. BFH v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256, best. durch BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744). Bei der Beschädigung von Kleidern bei einem Berufskraftfahrer von schweren Lkw. realisiert sich zB – anders als bei normalen Flug- oder Bahnreisenden – ein berufsbedingtes Risiko, das den erforderlichen Veranlassungszusammenhang zur Erwerbssphäre herstellt (vgl. Thür. FG v. 4.11.1999, EFG 2000, 211, rkr.). Der berufliche Zusammenhang ist dagegen nicht eindeutig erkennbar, wenn mitgenommene Schmuckgegenstände auf einer Dienstreise gestohlen werden (vgl. FG München v. 7.7.1999, EFG 1999, 1216, rkr.). Gleiches gilt nach der vorstehenden BFH-Rspr. für den Verlust von Privatgegenständen, die der den Stpfl. auf der Dienstreise begleitende Ehegatte mitgeführt hat. Der für die Konkretisierung des Erwerbsbezugs anzulegende Maßstab sollte nicht zu streng gehandhabt werden; uE daher bereits WK bei Vergießen von Tinte über den Anzug im Büro.

► *Verlust einer Geldbörse oder von Geld* ist unter denselben Voraussetzungen wie der Verlust von bei einer Dienstreise mitgeführter Kleidung oder sonstigen Privatgegenständen als WK abziehbar (s.o.; so auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 57; KSM/v. BORNHAUPT § 9 Rn. B 700 „Diebstahl von Geld“). Danach kommt ein WKAbzug des Diebstahlsverlusts von Geld, das der Stpfl. während einer Dienstreise mit sich führt, grds. nicht in Betracht, auch wenn sich der Diebstahl auf einer Dienstreise ereignet. Insoweit handelt es sich nur um einen Verlust „gelegentlich“ einer Dienstreise (BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; vgl. hierzu auch BFH v. 11.3.2008 – X B 259/07, BFH/NV 2008, 958 zu durch Straftaten verursachte Geld- bzw. Vermögensverlusten). Als WK abziehbar ist uE nach diesen Grundsätzen aber der Verlust von Geld, das sich im auf einer Dienstreise gestohlenen Reisegepäck befunden hat, da sich hier eine typische Reisegefahr konkretisiert (so zutr. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 700 „Diebstahl von Geld“; im Ergebnis auch FG Hamb. v. 13.10.1982, EFG 1983, 344, rkr.). Gleiches wird für den Verlust von zweckbestimmtem Geld (Reisekostenvorschuss; Geld zur Anschaffung von für den ArbG bestimmten WG) gelten müssen (str.; glA FG Köln v. 29.10.1980, EFG 1981, 128, rkr.; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 57; aA Hess. FG v. 3.6.1986, EFG 1986, 597, rkr.; KSM/v. BORNHAUPT § 9 Rn. B 700 „Diebstahl von Geld“). Insbes. wegen der äußereren Neutralität des Geldes und dessen Austauschbarkeit wird die stl. Beurteilung von Geldverlusten in der Praxis auf der Beweisebene sehr schwierig sein. Gleichwohl sollte uE bei atypisch gelagerten Sachverhalten mit besonders hohem erwerbsbezogenen Risikograd oder erkennbarem wirtschaftli-

chen Risikozusammenhang bei wertender Anwendung von Veranlassungsgrundsätzen eine großzügigere Auffassung vertreten werden.

► *Verlust von Hausrat* bei einem dienstlich veranlassten Umzug löst nach hM den WKAbzug gem. Abs. 1 Satz 1 in Höhe des Wertverlusts zum Zeitpunkt des Schadenseintritts, ggf. der Wiederbeschaffungskosten aus (vgl. KSM/v. BORNHAUPT § 9 Rn. B 630 „Verlust von Hausrat“; nach FG Düss. v. 5.4.1978, EFG 1978, 539, rkr, können nur die eventuellen Wiederbeschaffungskosten WK sein).

► *Bürgschaftsverlust*: Die Inanspruchnahme eines ArbN aus einer für den ArbG übernommenen Bürgschaft ohne einen werthaltigen Rückgriffsanspruch bildet WK im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis (zB bei dem Fremdgeschäftsführer einer GmbH; ggf. liegen vorbereitende oder nachträgliche Aufwendungen vor), falls die Bereitschaft zur Risikotragung im Übernahmezeitpunkt überwiegend aus im beruflichen Bereich liegenden Gründen erfolgt (zB zur Sicherung der Unternehmensfortführung oder der angestrebten beruflichen Karriere), nicht dagegen aus privater Verbundenheit. Dem steht nicht entgegen, dass Bürgschaftsprovisionen vereinbart waren (vgl. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 402a). Dies gilt bei stl. anerkanntem Arbeitsverhältnis auch für ArbN-Ehegatten. Ein Missverhältnis zwischen der Bürgschaftssumme und der Höhe der Belegsbezüge lässt uU auf private Veranlassungsmotive schließen. Die Bürgschaftsübernahme selbst erfolgt im steuerneutralen Bereich, erst beim Anfall von Aufwendungen aus einer Inanspruchnahme stellt sich die Frage des einkunftsmindernden Abzugs. Später vom ArbN erlangter Ersatz der Bürgschaftsaufwendungen führt zu stpfl. Einnahmen bei § 19.

BFH v. 29.2.1980 – VI R 165/78, BStBl. II 1980, 395 betr. angestellte Filmschauspielerin; entscheidend ist der Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme: BFH v. 24.4.1997 – IV R 42/96, BFH/NV 1997, 837; vgl. auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 401–B 407; SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 19 Rn. 60 „Bürgschaft“; grundlegend auch RAUCH, Nachträgliche Werbungskosten – zu späte Aufwendungen?, 1996, 89 f.; glA FG Berlin v. 31.3.1978, EFG 1979, 172, rkr. betr. nachträgliche WK bei Bürgschaftsinanspruchnahme eines ArbN-Ehegatten, best. durch BFH v. 7.8.1981 – VI R 113/78, nv. Mit einer Bürgschaftsübernahme im Zusammenhang stehende Provisionsbezüge des ArbN gehören zu den sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 3, so dass auch ggf. bei dieser Einkunftsart abzugsbeschränkte WK anfallen können; s. FG München v. 6.8.1987, EFG 1988, 295, rkr, dazu auch GLANEGGER, FR 1988, 483.

Die Beurteilung auf Basis des Veranlassungsprinzips gilt gleichermaßen bei der Bürgschaftsinanspruchnahme eines Gesellschafter-Geschäftsführers für seine GmbH. Kriterien für Erwerbsaufwendungen im Rahmen des § 19 sind etwa: Sicherung der Arbeitsbezüge als Existenzgrundlage; Erhalt der Geschäftsführerstellung; kein wirtschaftliches Risikomissverhältnis; allein haftungsbeschränkende Funktion der GmbH. Vor allem bei Allein- oder Mehrheitsgesellschaftern können sich Abgrenzungsprobleme zu § 20 ergeben, falls neben der ArbNTätigkeit auch ein nicht unwesentliches Renditeinteresse im Zusammenhang mit den GmbH-Anteilen besteht (s. aber Nds. FG v. 22.11.1994, VIII [II] 241/90, nv.: kein WKAbzug bei § 20); entscheidend ist der engere wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang, bei gleichwertigen Veranlassungsfaktoren ist aufzuteilen. UU sind die Sicherheitsgestaltungen aber auch – insbes. bei umfangreichen Beteiligungen (vgl. hierzu SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 19 Rn 60 „Bürgschaft“, und KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 404 ff., jeweils mwN) – durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und stellen insoweit nachträgliche AK der Beteiligung dar, die nur im Rahmen des § 17 Berücksichtigung finden (zur Inanspruchnahme aus Mitverpflichtung bzw. Bürgschaften als nachträgliche AK iSd.

§ 17 dem Grunde und der Höhe nach s. insbes. BFH v. 6.7.1999 – VIII R 9/98, BStBl. II 1999, 817; s. auch DEGEN, DStR 1996, 1749 [1753]). Auch bei anderen Sachverhaltsgestaltungen, die in sämtlichen Überschusseinkunftsarten anzutreffen sind, kommt eine stmindernde Berücksichtigung von Bürgschaftszahlungen in Betracht, falls die Risikoübernahme durch den Stpfl. einen konkreten Erwerbsbezug aufweist; dies ist meist Tatfrage.

► **Beteiligungsverlust:** Bei einem ArbN kann der Verlust seiner Beteiligung an der ihn beschäftigenden GmbH grds. nicht als WK bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt werden (BFH v. 30.11.2005 – VI B 156/04, BFH/NV 2006, 542; v. 22.2.2007 – VI B 99/06, BFH/NV 2007, 1297; v. 29.4. 2009 – VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267).

► **Kantionsverlust:** Der Verlust einer dem ArbG zur Begründung des Dienstverhältnisses gestellten Kaution (zB wegen Insolvenz) ist beim ArbN als WK im Rahmen des § 19 stmindernd zu berücksichtigen, und zwar zu dem Zeitpunkt, in dem sich die Verlustrealisation mit großer Wahrscheinlichkeit herausstellt (BFH v. 13.1.1989 – VI R 51/85, BStBl. II 1989, 382). Gleiches kann für ein arbeitsplatzsicherndes Schuldanerkenntnis gelten (vgl. BFH v. 2.3.2005 – VI R 36/01, BFH/NV 2006, 33: WKAbzug bei beruflicher Veranlassung).

Einstweilen frei.

196–199

V. Angemessenheit von Werbungskosten

Schrifttum: LEU, Steueränderungsgesetz 1992 – verschärfte Bestimmungen für Bewirtung und Geschenke, DStZ 1992, 563; WORING, Die „neue“ Angemessenheit der Werbungskosten nach dem Steueränderungsgesetz 1992, KÖSDI 1992, 8937; HELKENBERG, Die Unangemessenheit von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, Frankfurt ua., 1994.

1. Vorbemerkung

200

Das Angemessenheitsprinzip durchzieht das gesamte StRecht und greift überall dort Platz, wo das Besteuerungsrelevante Wesen eines wirtschaftlichen Vorgangs durch Besteuerungsirrelevante Umstände überlagert oder verdeckt wird (so LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 248 f.). Sichtbar wird dieses Prinzip insbes. bei der Prüfung von unangemessenen Gestaltungen (§ 42 AO), bei unangemessenen Gewinnverteilungen, verdeckten Gewinnausschüttungen oder verdeckten Einlagen, Verträgen zwischen nahen Angehörigen und Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen im Ausland gem. § 1 AStG (Maßstab ist hier jeweils der Fremdvergleich).

Auch der WKAbzug unterliegt der Angemessenheitsprüfung. Dies wurde in der Vergangenheit kontrovers diskutiert, da insbes. die Frage nach der Rechtsgrundlage nicht geklärt war. Der Gesetzgeber hat im StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) mit Wirkung seit dem VZ 1992 auch in diesem Punkt über Abs. 5 eine weitgehende Gleichbehandlung von BA und WK durch sinngemäße Anwendung der Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 (insbes. Nr. 7: unangemessene Aufwendungen) quasi rechtsprechungsbrechend (vgl. noch BFH v. 12.1.1990 – VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423: keine Angemessenheitsprüfung betr. Charterkosten für Privatflugzeug) hergestellt (zur Neufassung des § 9 Abs. 5 s. WORING, KÖSDI 1992, 8937; LEU, DStZ 1992, 563). Vgl. zB zur Abgemessenheitsprüfung im Rahmen der doppelten Haushaltsführung BFH v. 9.8.2007 – VI R 10/06, BStBl. II 2007, 820.

Angemessenheitsprüfung im vorliegenden Zusammenhang besagt, dass eine privatautonom getroffene Entscheidung des Stpfl. über die Höhe einer Erwerbsaufwendung durch die FinVerw. und die Gerichte anhand objektivierbarer Kriterien (allgemeine Verkehrsauffassung) im Fremdvergleich auf ihre Zweckmäßigkeit, Erforderlichkeit, Üblichkeit und wirtschaftliche Berechtigung überprüft und ggf. durch das Resultat der anderweitig durchgeföhrten Feststellung ersetzt wird (vgl. zB FG München v. 27.5.2009, EFG 2009, 1447, rkr. betr. Flügel als Arbeitsmittel einer Musiklehrerin).

201 2. Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit und Üblichkeit der Aufwendungen

Die tatbestandsmäßige Zuordnung von Aufwendungen zum Bereich der WK einerseits (Abs. 1) und zum Bereich der privaten Einkommensverwendung andererseits erfolgt nach stRspr. mit Hilfe des Veranlassungsprinzips (vgl. Anm. 130 mwN). Liegt nachweisbar eine dem Wesentlichkeitsgrundsatz genügende erwerbsbezogene Veranlassung von Aufwendungen im Rahmen der Überschuss-einkünfte vor, sind die Aufwendungen im Grundsatz WK. Es kommt nach hM nicht darauf an, ob die Aufwendungen notwendig, üblich oder zweckmäßig sind.

BFH v. 15.5.1981 – VI R 66/78, BStBl. II 1981, 735 betr. Aufwendungen eines ArbN für ein kostspieliges Arbeitsmittel, best. in BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355 betr. ein antiquarischen Wert aufweisendes Arbeitsmittel; v. 17.7.1992 – VI R 12/91, BStBl. II 1992, 1036; v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234 betr. Einschränkung der Entfernungspauschale ab VZ 2007; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 20 mwN; FROTSCHER, § 9 Rn. 24; LBP/STARK, § 9 Rn. 118; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 122; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 249.

Es liegt ausschließlich im Ermessen des Stpfl., Art und Höhe des erwerbsbezogenen Aufwendungsumfangs, zB für Arbeitsmittel und Fortbildung, zu bestimmen. Eine Eingrenzung der abziehbaren Aufwendungen durch den Begriff der sozialen Adäquanz ist nicht zulässig (BFH v. 15.5.1981 – VI R 66/78, BStBl. II 1981, 735). Ausschließlich der Stpfl. kann entscheiden, welche Aufwendungen er im Interesse der Einkunftszielung für sachdienlich erachtet, auch wenn sie nach objektivem Maßstab unwirtschaftlich sind; er muss den Erwerbsbezug der Aufwendungen allerdings entsprechend den allgemeinen verfahrensrechtl. Regeln der Feststellungslast nachweisen (s. eingehend Anm. 54 f.). Dies gilt uE selbst dann, wenn ein ArbN dabei gegen Weisungen des ArbG verstößt.

So auch BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 123; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 20; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 119; LBP/STARK, § 9 Rn. 118; anders aber BFH v. 15.12.1967 – VI R 33/65, BStBl. II 1968, 150 und v. 15.12.1967 – VI R 202/67, BStBl. II 1968, 395; v. 10.12.1971 – VI R 180/71, BStBl. II 1972, 257.

Die Unüblichkeit, Unzweckmäßigkeit oder Nichtnotwendigkeit einer Aufwendung vermag lediglich in Grenzfällen, wo die stl. Zuordnung zur Erwerbs- oder Privatsphäre zweifelhaft ist (zB bei Aufwendungen, die ebenso gut privater Natur sein könnten), einen widerlegbaren Hinweis darauf zu geben, dass der auslösende Beweggrund für das Tätigen der Aufwendungen ganz oder teilweise im privaten Bereich liegt.

Vgl. BFH v. 31.1.1975 – VI R 42/74, BStBl. II 1975, 421; v. 11.10.1973, VIII R 187/71, BStBl. II 1974, 200; v. 28.10.1976 – IV R 35/76, BStBl. II 1977, 238; v. 4.3. 1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373. Vgl. aus dem Schrifttum WASSERMAYER, StuW 1981, 245 (249 f.); BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 124; GOSCH, StBp. 1997, 190.

Eine zwingende Versagung oder Begrenzung des Aufwendungsabzugs kann aus der Unangemessenheit allein jedoch nicht gefolgert werden; es handelt sich lediglich um ein widerlegbares Indiz im verfahrensrechtl. Beweisbereich.

3. Abzugsverbot für die Lebensführung berührende unangemessene Aufwendungen 202

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 dürfen Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpf. oder anderer Personen berühren, nicht als BA abgezogen werden, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (hierzu ausführl. HELKENBERG, Die Unangemessenheit von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, 1994; zur Auslegung des Tatbestands s. § 4 Anm. 1600 ff.). Seit dem VZ 1992 (s. Anm. 200) gilt diese Vorschrift über § 9 Abs. 5 auch für WK (s. auch Anm. 700).

Im Grundsatz steht dem WKAAbzug nicht entgegen, wenn die Aufwendungen wirtschaftlich unangemessen sind (ebenso wie bei fehlender Zweckmäßigkeit, Üblichkeit, Notwendigkeit, s. Anm. 201). Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 greift nur in den Fällen, in denen die Aufwendungen an sich in vollem Umfang durch die Erwerbstätigkeit veranlasst sind, aber dennoch einen Bezug zur privaten Lebensführung haben (so zutr. § 4 Anm. 1623; FROTSCHER, § 9 Rn. 65; LBP/STARK § 9 Rn. 120; BLÜMICH/THÜRMR, § 9 Rn. 572). Dagegen sind Aufwendungen, die bereits durch die Lebensführung – und damit privat – veranlasst sind, ggf. nach der BFH-Rspr. bei fehlender Aufteilbarkeit schon insgesamt keine abziehbaren WK.

Ein (bloßes) Berühren der Lebensführung iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 ist uE gegeben, wenn neben der ausschließlichen Erwerbsveranlassung gleichzeitig – objektiv gesehen – private Motive und Bedürfnisse des Stpf. oder einer anderen Person eine Rolle gespielt haben (ausführl. zum Tatbestandsmerkmal des „Berührens“ und zur Bedeutung des Grads der privaten Motive: § 4 Anm. 1623 f.).

Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 aE richtet sich der Umfang des nicht abziehbaren Teils (nach LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 288; verdeckt privat veranlassten Teils) der WK nach der allgemeinen Verkehrsauffassung (zu den Rechtsbegriffen „allgemeine Verkehrsauffassung“ und „Unangemessenheit“ s. ausführl. § 4 Anm. 1628 ff.). Danach gilt das Abzugsverbot im Grundsatz nur für den unangemessenen Teil der Aufwendungen („soweit“; s. hierzu insbes. § 4 Anm. 1645; vgl. auch BLÜMICH/THÜRMR, § 9 Rn. 573; in Ausnahmefällen auch vollständiges Abzugsverbot). Insoweit ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 im Ergebnis Ausdruck eines allgemeinen Aufteilungsgrundsatzen (so zutr. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 249).

Die Beurteilung der Angemessenheit der Aufwendungen erfolgt dabei nicht anhand von festen Betragsgrenzen, sondern hängt entscheidend von den Umständen des Einzelfalls ab (vgl. zB BFH v. 10.3.1978 – VI R 111/76, BStBl. II 1978, 459: 17200 DM für einen Flügel einer Gymnasiallehrerin unangemessen; dagegen BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194: 247280 DM für eine Geige eines angestellten Konzertmeisters angemessen). Dem Fremdvergleich als Beurteilungsmaßstab kommt dabei eine besondere Bedeutung zu (vgl. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 249).

Einstweilen frei.

203–209

B. Abzug der Werbungskosten bei der zugehörigen Einkunftsart als Rechtsfolgeanordnung (Abs. 1 Satz 2)

210

I. Bedeutung des Abs. 1 Satz 2

Nach Abs. 1 Satz 2 sind WK bei derjenigen Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind; der sachliche Geltungsbereich des § 9 ist dabei auf die Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 beschränkt (s. Anm. 15; Einschränkung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2). Während sich Rspr. und Schrifttum mit den Grunderfordernissen des WKBegriffs und der Übernahme des Veranlassungsprinzips aus dem Gewinnermittlungsbereich bereits ausführlich befasst haben, erfolgt eine Diskussion des Abs. 1 Satz 2 nur vereinzelt (s.u.). Steuersystematische Bedeutung und konkreter Inhalt der Vorschrift sind daher unklar; dies beruht uE nicht zuletzt auf dem tatbestandsmäßig ungenauen Gesetzeswortlaut (s. etwa Anm. 235 zum Begriff „erwachsen“) sowie einer fehlenden steuergesetzlichen Harmonisierung des gesamten Regelungskomplexes der WK (§ 9, § 11 Abs. 2, § 12, §§ 19–23).

Abs. 1 Satz 2 als Rechtsfolgeanordnung zu Abs. 1 Satz 1: UE beinhaltet Abs. 1 Satz 2 eine sachliche Rechtsfolgeanordnung zur technischen Durchführung des WKAbzugs, die in zeitlicher Hinsicht wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung durch § 11 Abs. 2 präzisiert wird (zu den zeitbezogenen Ausnahmeregelungen s. Anm. 221). Die allgemeinen grundqualifikatorischen Tatbestandsvoraussetzungen für WK werden dagegen in Abs. 1 Satz 1 sowie ggf. in Satz 3 Nr. 1–7 bestimmt, soweit dem ein konstitutiver Charakter kommt (so auch KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 39 ff.). Dafür spricht insbes. der Wortlaut des Abs. 1 Satz 2: „Sie sind abzuziehen ...“. Durch diese Formulierung wird deutlich, dass der Gesetzgeber bereits vom Vorliegen von WK (iSd. Abs. 1 Satz 1) bei der Zuordnung zu einer Einkunftsart ausgeht (vgl. KREFT aaO [40]). Diese grundsätzliche Unterscheidung zwischen Grundqualifikation von Aufwendungen als WK oder BA und deren Zuordnung zu einer Einkunftsart bzw. deren Abziehbarkeit ist auch sonst typisch für das EStG, so zB bei § 3c, § 4 Abs. 5 (vgl. § 4 Anm. 1607), § 10 Abs. 1 Satz 1, § 33 Abs. 2 Satz 2. Die inhaltliche Beurteilung von Aufwendungen als WK setzt daher lediglich eine konkrete Veranlassung durch eine erwerbsbezogene Leistung voraus, nicht jedoch generell einen speziellen Einkunftsarten- oder Einkunftsquellenbezug. Erst bei der Durchführung des WKAbzugs als Vollzug der steuergesetzlichen Rechtsfolgeanordnung ist zwingend die Zuordnung zu einer Einkunftsart vorzunehmen. Die einkunftsartenbezogene Zuordnung ist dabei lediglich das Mittel, um die Gesamtleistungsfähigkeit des Stpf. zutreffend zu erfassen (so zutr. DRENSECK, StuW 1999, 1 [3]). Bei der praxisbezogenen Rechtsanwendung dürften derartige Differenzierungen allerdings nur in Ausnahmefällen erforderlich werden, da bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Erwerbszusammenhangs von Aufwendungen idR der Einkunftsarten- und Einkunftsquellenbezug mit festgelegt wird. Dies entspricht – soweit ersichtlich – der hM im strechtl. Schrifttum, die teilweise in vorstehendem Sinne Abs. 1 Satz 2 als Zuordnungsvorschrift begreift.

Vgl. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 2; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 200; SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 80; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 40; WASSERMAYER, StuW 1981, 245 (246).

Bedeutung für den Abzug vorab veranlasster Werbungskosten: Ob man Abs. 1 Satz 2 lediglich als besteuerungstechnische Folgeanordnung begreift oder

die Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart als Grundvoraussetzung für den WK-Begriff ansieht (so wohl noch KSM/v. BORNHAUPT § 9 Rn. A 10: „Die Sätze 1 und 2 des § 9 Abs. 1 hängen inhaltlich eng miteinander zusammen....“), hat insbes. Bedeutung für die Bestimmung der Voraussetzungen, nach denen ein Abzug als vorab veranlasste WK möglich ist (dazu ausführl. Anm. 162). So wird teilweise aus Abs. 1 Satz 2 geschlossen, dass Aufwendungen erst dann als vorab veranlasste WK zu berücksichtigen sind, wenn im Zeitpunkt der Herausgabe ein hinreichend konkreter Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart zu erkennen ist, innerhalb derer Einnahmen künftig erstrebten werden (so ausdrückl. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 127; uE unzutr., s. Anm. 162).

Einstweilen frei.

211–214

II. Abzug der Werbungskosten („sind ... abzuziehen“)

1. Inhalt der gesetzlichen Regelung

215

Die Formulierung „sind ... abzuziehen“ bezeichnet die zwingende systemtypische Rechtsfolge von Erwerbsaufwendungen als Ausfluss des Nettoprinzips (vgl. dazu Anm. 6), die nur für Ausnahmefälle durchbrochen wird (wegen nicht abziehbarer WK s. Anm. 216). Bei Vorliegen eines erwerbsbezogenen Veranlassungszusammenhangs und dessen verfahrensrechtl. Nachweis (s. Anm. 54) besteht ein durchsetzbarer Rechtsanspruch auf WK-Abzug im entsprechenden VZ; Abzugswahlrechte bestehen nur vereinzelt (etwa § 82b EStDV; s. Anm. 57, 221). Eine Nachholung von WK in einem vom Herausgabungsjahr abweichenden VZ ist im Grundsatz nicht zulässig (s. Anm. 57, 222).

2. Abzugsverbote (nicht abziehbare Werbungskosten)

216

Begriff: Für verschiedene Fallgruppen werden ihrer Natur nach als WK qualifizierte Aufwendungen von Gesetzgebung und Rspr. einer Abzugsbeschränkung oder einem Abzugsverbot unterworfen (zB Abs. 5, § 3c, § 12 Nr. 5). Die systemtypische Rechtsfolge der Erwerbsaufwendungen, dh. ihr steuermindernder Abzug von den Einnahmen der entsprechenden Überschusseinkunftsart (Abs. 1 Satz 2), wird dadurch ganz oder teilweise negiert (vgl. KIRCHHOF, DStJG 3 [1980], 201 f., der von einer Rechtswidrigkeitsprüfung des Veranlassungstatbestands spricht; uE zu eng, da nicht abziehbare WK verschiedene Ursachen haben können). Man spricht – scheinbar widersprüchlich in sich – von nicht abziehbaren WK (vgl. auch KIRCHHOF, DStJG 3 [1980], 201 f.: „rundes Quadrat“).

Bedeutung: Aus stsystematischer Sicht ist bedeutsam, dass die Grundqualifikation von Aufwendungen der Beurteilung ihrer Abziehbarkeit zwingend vorangeht (vgl. eingehend Anm. 6 mit der Unterscheidung von Grund-, Höhen- und Zeitqualifikation im Regelungsbereich der WK); bei der praktischen Rechtsanwendung ergeben sich teilweise Überschneidungen. Der WK-Charakter einer Aufwendung wird von der Abzugsbeschränkung nicht beeinträchtigt (s.u. „Wirkungen“). Zu der im Zusammenhang mit dem verbleibenden Anwendungsbereich des Aufteilungs- und Abzugsverbots des § 12 Nr. 1 Satz 2 im Schrifttum diskutierten Frage, ob es sich bei gemischt veranlassten Aufwendungen um nicht abziehbare WK handelt oder ob es ihnen vielmehr dem Grunde nach an der WKEigenschaft mangelt, vgl. eingehend Anm. 29; uE gilt aufgrund des Wesentlichkeitsgrundsatzes Letzteres.

Wirkungen: Der WKCharakter einer Aufwendung geht trotz einer Abzugsbeschränkung oder eines Abzugsverbots nicht verloren; auch nicht abziehbare WK bleiben begrifflich WK. Eine Behandlung des nicht abziehbaren Betrags als SA oder agB ist daher nicht zulässig. Führt der Abzug von WK zu einem stl. Verlust, so stellt sich anschließend die Frage des Verlustausgleichs und -verlustabzugs gem. § 10d; obgleich Verlustverrechnungsbeschränkungen und -verbote im wirtschaftlichen Ergebnis bezogen auf den VZ die gleiche Wirkung entfalten wie ganz oder teilweise nicht abziehbare WK, sind sie stsystematisch einer nachgeordneten Stufe der Einkommensermittlung zuzuordnen (vgl. § 2).

217–219 Einstweilen frei.

3. Zeitpunkt des Abzugs

220 a) Grundsatz des § 11 Abs. 2 Satz 1 (Abflussprinzip)

Der Zeitpunkt der stl. Berücksichtigung von WK ergibt sich aus § 11 Abs. 2 Satz 1 (zum Verhältnis von § 9 zu § 11 s. Anm. 28). Danach sind Erwerbsaufwendungen für das Kj. abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind, dh. im Abfluss- bzw. Verausgabungsjahr, weder früher noch später. Der Stpf. muss sich zur Bewirkung des Abflusses der Verfügungsmacht über das Geld oder die geldwerten Güter durch eine Leistungshandlung begeben; regelmäßig erfolgt dies durch einen Zahlungsvorgang.

Der Zeitpunkt des Abzugs ist unabhängig davon, ob es sich um laufende, vorab veranlasste oder nachträgliche WK handelt (s. Anm. 160 ff.). Auch Vorauszahlungen und Nachzahlungen von WK werden mit stl. Wirkung anerkannt, soweit kein Gestaltungsmisbrauch iSd. § 42 AO vorliegt (s. Anm. 222). Zu evtl. auftretenden zeitlichen Zuordnungsproblemen bei Personengemeinschaften, deren Überschusseinkünfte einheitlich und gesondert gem. § 180 AO festgestellt werden, s. Anm. 20 und 50.

221 b) Ausnahmen von § 11 Abs. 2 Satz 1

Abweichend zur üblichen Rechtsfolge des Verausgabungsprinzips sind bei der zeitlichen Geltendmachung von WK verschiedene durch den Gesetzgeber, die Rspr. und die FinVerw. geschaffene Ausnahmebestimmungen zu beachten:

Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer ertragbringender privater WG (sog. Werbungskosten iwS) erlangen zeitverteilt über deren Nutzungsdauer stl. Geltung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff.; die AfA-Regelung gilt im Rahmen eines Wahlrechts nicht für sog. geringwertige WG iSv. § 6 Abs. 2 und für WG mit weniger als einjähriger planmäßiger Nutzungsdauer).

Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben (zB Mieten, Pachten, Zinsen, Renten uÄ.), die vom Stpf. kurze Zeit vor oder nach Beendigung des Kj. geleistet und fällig werden (regelmäßig innerhalb eines 10-Tages-Zeitraums), werden zeitlich nach der wirtschaftlichen Periodenzugehörigkeit unabhängig von der Verausgabungshandlung zugeordnet (s. § 11 Abs. 2 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 2).

Vorauszahlungen von Ausgaben für einen Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren sind insgesamt über den Nutzungszeitraum gleichmäßig zu verteilen (§ 11 Abs. 2 Satz 3).

Größere Erhaltungsaufwendungen an im PV befindlichen Wohnimmobilien: Nach dem seit 1.1.2004 wieder eingeführten § 82b EStDV können größere Erhaltungsaufwendungen abweichend von § 11 Abs. 2 auf 2–5 Jahre verteilt werden.

Unplanmäßige Vermögensverluste in der Erwerbssphäre, die als WK zu qualifizieren sind (zB bei vergeblichen Planungskosten eines endgültig nicht errichteten Mietwohnhauses), werden stmindernd abweichend vom Abflussprinzip uU erst dann berücksichtigt, wenn sich die Vermögenseinbuße mit großer Wahrscheinlichkeit herausstellt (s. eingehend Anm. 190–195).

Leistungseinnahmen iSd. § 22 Nr. 3: WK, insbes. vorab veranlasste WK, werden wegen der Verlustverrechnungsbeschränkung (§ 22 Nr. 3 Satz 3) aus Billigkeitsgründen abweichend vom VERAUSGABUNGsjahr berücksichtigt, falls diese ansonsten stl. ins Leere laufen würden (vgl. mwN § 22 Anm. 387; BFH v. 3.6. 1992 – X R 91/90, BStBl. II 1992, 1017 betr. Abzug künftiger, mit Sicherheit anfallender WK; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 22 Rn. 143). Unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten erscheint diese Vorgehensweise sachgerecht. Auch nach der Einführung der Verlustvortragsmöglichkeit gem. § 22 Nr. 3 Satz 4 besteht dieses grundsätzliche Problem fort (vgl. BFH v. 27.8.2008 – IX B 207/07, BFH/NV 2008, 2022: WKAbzug bei Zufluss des Veräußerungserlöses; s. auch § 22 Anm. 398). Die nachträgliche Rückzahlung von regelmäßig erhaltenen Bestechungsgeldern soll jedoch nach Auffassung des BFH erst im Zahlungsjahr steuermindernd berücksichtigt werden (BFH v. 26.1.2000 – IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396; v. 31.5.2000 – IX R 73/96, BFH/NV 2001, 25; zust. FISCHER, FR 2000, 775). Zur Frage des Abzugszeitpunkts von feststehenden, später zu leistenden negativen Einnahmen (Rückzahlungen) und nachträglichen WK s. BFH v. 18.12.1997 – X S 22/96, BFH/NV 1998, 703.

Private Veräußerungsgeschäfte iSv. § 22 Nr. 2 iVm. § 23: WK, insbes. vorab veranlasste WK, werden abweichend von § 11 Abs. 2 ebenfalls zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen zum Abzug in dem VZ zugelassen, in dem die zu versteuernden Einnahmen zufließen (vgl. BFH v. 17.7.1991 – X R 6/91, BStBl. II 1991, 916).

c) Vorauszahlung, Nachzahlung und Nachholung von Werbungskosten 222

Vorauszahlung: Die bei der Grundqualifikation von Aufwendungen auftretenden Fragen des Abzugs vorab veranlasster WK sind zu unterscheiden vom Themenbereich sog. vorgezogener WK, der allein die zeitliche Periodenzuordnung der Erwerbsaufwendungen gem. § 11 Abs. 2 betrifft. Bei vorgezogenen WK handelt es sich um vom Stpf. meist für ein oder mehrere Jahre, unabhängig von ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit und Fälligkeit, im Voraus geleistete Beträge (zB Schuldzinsen, Verwaltergebühren, Nutzungsentgelte). Die Rspr. hat Vorauszahlungen im Überschussermittlungsbereich entsprechend dem VERAUSGABUNGsprinzip mit stl. Wirkung anerkannt, soweit nicht ein Missbrauch rechl. Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO vorliegt und keine „verdeckte Darlehensgewährung“ erfolgt; ein Gestaltungsmisbrauch insbes. wegen Zusammenballung von Aufwendungen mit der Folge angemessener WKVerteilung ist nur dann zu bejahen, wenn für die Vorauszahlung keinerlei wirtschaftlich vernünftige Erwägungen mit außerstl. Charakter erkennbar sind („willkürliche Vorauszahlungen“; vgl. BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643; Grundsätze bestätigt durch BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805 betr. Leasingsonderzahlung als sofort abziehbare WK; s. hierzu aber seit VZ 2004 § 11 Abs. 2 Satz 3).

Nachzahlung: Nachträgliche WK, die zeitlich gesehen nach der Beendigung eines Einnahmezuflusses entstehen, sind von den sog. WKNachzahlungen zu unterscheiden; bei Letzteren handelt es sich um Beträge, die nach ihrem Fälligkeitszeitpunkt bzw. nach ihrer wirtschaftlichen Entstehung vom Stpf. verausgabt

werden. Die stl. Anerkennung nachgezahlter WK ist im Grundsatz wegen des Abflussprinzips gem. § 11 Abs. 2 unstr. und wird wegen der Stundungswirkung zugunsten des Fiskus regelmäßig nicht auf Schwierigkeiten stoßen. Für eine im Einzelfall denkbare Missbrauchsmöglichkeit mit der Folge eines steuerwirksamen Vorziehens bzw. einer zeitlichen Verteilung der Nachzahlung bestehen enge Anwendungsvoraussetzungen (zB bei erheblichen Progressionseffekten durch verzögerte WKZahlungen oder einer außerstl. motivierten Vermeidung des Unterschreitens bestimmter Grenzwerte); diese liegen uE nur in extrem gelagerten Ausnahmefällen vor, da ausschließliche Steuerersparnismotive nur selten vorliegen dürften (s. auch oben „Vorauszahlung“).

Nachholung: Die stmindernde Berücksichtigung von dem Grunde nach anerkannten WK erfolgt gem. dem Abflussprinzip iSd. § 11 Abs. 2 zu dem Zeitpunkt, in dem sich der Leistende der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Geld oder die geldwerten Güter begibt (s. Anm. 221 mit Hinweisen auf bestehende Ausnahmen). Die Geltendmachung zu einem anderen Zeitpunkt, etwa im Rahmen einer Nachholung irrtümlich oder bewusst nicht angesetzter WK, scheidet aus; insoweit ist eine „Nachholung“ nur mittels der verfahrensrechtl. Berichtigungsvorschrift im Abflussjahr zulässig (vgl. auch Anm. 57).

223–234 Einstweilen frei.

III. Abzug bei der zugehörigen Einkunftsart („bei der Einkunftsart ..., bei der sie erwachsen sind“)

235 1. Inhalt der gesetzlichen Regelung

Der Gesetzestext ist in mehrfacher Hinsicht unklar und uE verunglückt:

Abzug bei der Einkunftsart meint entsprechend dem Nettoprinzip die stmindernde Berücksichtigung von WK im Rahmen der Einkünfteermittlung iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, dh. ihr Abzug von den zugehörigen Einnahmen.

Der Begriff „erwachsen“ ist steuergesetzlich nicht definiert und sprachlich undeutlich. Gemeint ist, dass WK nur im Rahmen derjenigen Einkunftsart abgezogen werden können, bei der sie wirtschaftlich entstanden sind, mit der sie in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (vgl. ua. BLÜMICHT/THÜRMER, § 9 Rn. 200; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 80; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 7).

Der einkunftsarten- und einkunftsquellenspezifische Bezugspunkt der Aufwendungen ergibt sich regelmäßig bereits bei der Prüfung ihrer WKQualifikation; es handelt sich dabei aber nicht um ein gesetzliches Tatbestandserfordernis. Schon auf dieser Beurteilungsstufe wird im Allgemeinen ein wirtschaftlicher Erwerbsbezug für sämtliche Arten von WK im Rahmen des Veranlassungszusammenhangs gefordert, unabhängig davon, ob der steuergesetzliche Wortlaut dies ausdrücklich vorsieht (zB § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; § 50 Abs. 1 Satz 1; s. auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 7). Zu auftretenden Qualifikationskonflikten s. Anm. 236.

236 2. Einkunftsarten- und einkunftsquellenbezogene Qualifikationskonflikte

Bei Zuordnungskonflikten von ihrer Natur nach als WK oder BA anerkannten Aufwendungen kommt es bei der Durchführung des Erwerbsabzugs gem. Abs. 1 Satz 2 auf den mittels einer Wesentlichkeitswertung festzulegenden wirt-

schaftlichen Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart oder Einkunftsquelle an (zum Begriff „erwachsen“ s. Anm. 235); ggf. sind schätzungsweise Aufteilungen vorzunehmen. Dies entspricht den im gesamten WKBereich herrschenden Auslegungsgrundsätzen.

Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten: Hängen WK mit mehreren Einkunftsarten nach Maßgabe der Veranlassungsgrundsätze wirtschaftlich zusammen, so sind sie vorrangig – ggf. im Schätzwege – den einzelnen Einkunftsarten anteilig zuzuordnen (BFH v. 14.9.1999 – III R 39/97, BStBl. II 2000, 69; v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668). Die veranlassungsbezogene Zuordnung zu den verschiedenen Einkunftsarten setzt allerdings einen sachgerechten Aufteilungsmaßstab voraus. Kein geeigneter Schätzungsmaßstab ist das Verhältnis der Einnahmen (vgl. BFH v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937; FROTSCHER, § 9 Rn. 42a).

Ist hiernach keine Aufteilung möglich, sind die WK nach hM bei der Einkunftsart zu berücksichtigen, zu der sie nach Grund und Wesen die engere Beziehung haben.

ZB BFH v. 26.11.1993 – VI R 3/92, BStBl. II 1994, 242; v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 8; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 80; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 201.

§ 12 Nr. 1 Satz 2 beinhaltet bereits nach seinem Wortlaut insofern kein Aufteilungsverbot (s. Anm. 179). Zu weiteren Einzelheiten mit Beispielen s. LEU, DStZ 1990, 589. Ändert sich der Verwendungszweck von Aufwendungen, so dass auf diese Weise nacheinander ein wirtschaftlicher Zusammenhang zu mehreren Einkunftsarten besteht, bedarf es der zeitanteiligen Zuordnung der Aufwendungen zu der jeweiligen Einkunftsart (vgl. BFH v. 4.10.1990 – X R 150/88, BFH/NV 1991, 237).

Zu Zuordnungsproblemen bei den Einkünften aus § 19 und § 20 s. BFH v. 5.4.2006 – IX R 111/00, BStBl. II 2006, 654 und v. 5.4.2006 – IX R 80/01, BFH/NV 2006, 1817 betr. jeweils Schuldzinsen aus der Erwerbsfinanzierung von Anteilen an der ArbG-KapGes.

Allein durch die Verwendung von Einnahmen (zB Verwendung von Mieteinnahmen zur Durchführung von Optionsgeschäften) wird im Übrigen kein Zusammenhang zu einer Einkunftsart hergestellt (so zutr. BFH v. 18.9.2007 – IX R 42/05, BStBl. II 2008, 26).

Zusammenhang mit mehreren Einkunftsquellen innerhalb einer Einkunftsart: Es gelten die gleichen Beurteilungsgrundsätze, so dass es bei einem fehlenden praktikablen Aufteilungsmaßstab auf den engeren wirtschaftlichen Bezug der WK ankommt (zB bei der WKZuordnung bei mehreren Arbeitsverhältnissen oder mehreren Vermietungsobjekten; so auch BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 201; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 80).

Die Zuordnungsfrage ist von materieller Bedeutung, falls für einzelne erwerbsbezogene Leistungen innerhalb der Einkunftsart Abzugsverbote oder -beschränkungen bestehen oder es ggf. bei einem einzelnen Leistungsverhältnis an einer steuerrelevanten Überschusserzielungsabsicht mangelt (zB bei langfristig leer stehenden Mietwohnungen).

Obgleich Abs. 1 Satz 2 seinem Wortlaut nach lediglich einen einkunftsartenspezifischen Abzug fordert, ist im Wege teleologischer Rechtsfortbildung – soweit erforderlich – der Abzug nach verschiedenen Einkunftsquellen bzw. Gegenständen der Einkunftserzielung zu differenzieren (ähnlich v. BORNHAUPT, DStR 1983, 11 [13]).

237–239 Einstweilen frei.

**C. Anhang zu Abs. 1 Sätze 1 und 2:
Wichtige Anwendungsfälle des allgemeinen Werbungskosten-
begriffs**

240

I. Allgemeine Erläuterungen

Abs. 1 enthält in Satz 1 eine Definition des allg. WK-Begriffs (s. Anm. 60–202). Satz 2 regelt als Rechtsfolge den Abzug bei der zugehörigen Einkunftsart (s. Anm. 210–236). Satz 3 zählt in den Nr. 1–7 beispielhaft – also nicht erschöpfend – spezielle WK auf (s. Anm. 350–621). Eine Reihe wichtiger WK sind jedoch in der Aufzählung der Nr. 1–7 nicht enthalten, zur Beurteilung der Abziehbarkeit muss in diesen Fällen auf die Definition des allg. WK-Begriffs in Satz 1, insbes. auf das Veranlassungsprinzip (Anm. 130–195), zurückgegriffen werden (s. Anm. 350). Dies geschieht in den nachfolgenden Anmerkungen für die wichtigsten in Nr. 1–7 nicht geregelten WK.

II. Bildungsaufwendungen

1. Bildungsaufwendungen als Werbungskosten

241 a) **Begriff**

Der BFH ist zu Recht dazu übergegangen, nicht mehr – wie früher – von Ausbildungs- oder Fortbildungskosten, sondern allgemein nur noch von Bildungsaufwendungen zu sprechen. Bildungsaufwendungen können WK iSd. Abs. 1 Satz 1 sein, sofern sie beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigten werden (BFH v. 22.6. 2006 – VI R 61/02, BStBl. II 2006, 782 mwN). Im EStG ist von Bildungsaufwendungen ebenso wenig die Rede wie von Fortbildungskosten. Der Begriff (Berufs-)Ausbildung findet sich dagegen ua. in § 10 Abs. 1 Nr. 7, § 12 Nr. 5 und § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a (zur Abgrenzung s. BFH v. 26.11.2003 – VIII R 30/03, BFH/NV 2004, 1223, mwN).

241a b) **Rechtsentwicklung**

Die frühere Rspr. des BFH unterschied zwischen den als Werbungskosten abziehbaren Kosten einer Fortbildung in einem bereits ausgeübten Beruf und den als Sonderausgaben begrenzt abziehbaren Kosten einer Ausbildung zu einem künftigen Beruf. Als Fortbildungskosten erkannte der BFH nur Ausgaben an, die ein Steuerpflichtiger tätigt, um in dem ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.

Dagegen nahm der BFH Berufsausbildungskosten bereits dann an, wenn die Aufwendungen dem Ziel dienen, Kenntnisse zu erwerben, die als Grundlage für einen künftigen Beruf notwendig sind oder welche die Grundlage dafür bilden sollen, um von einer Berufs- oder einer Erwerbstätigkeit zu einer anderen überzugehen, die also einen Berufswechsel vorbereiten sollen. Derartige Aufwendungen stünden noch nicht mit einer konkreten beruflichen Tätigkeit und hieraus fließenden Einnahmen im Zusammenhang. Ausgaben dieser Art erwachsen

grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen; sie gehörten daher zu den Kosten der Lebensführung und seien deshalb nach § 12 Nr. 1 nicht als Werbungskosten abziehbar.

Zu den Berufsausbildungskosten gehörten stets die Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für ein Erststudium an einer Hochschule (Universität oder Fachhochschule), weil es dem Steuerpflichtigen eine andere (höherrangige) berufliche, gesellschaftliche und wirtschaftliche Stellung eröffne (vgl. Darstellung im Einzelnen: BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403).

Der BFH hat beginnend mit der Entscheidung in BStBl. II 2003, 403 diese Rspr. aufgegeben und von der strikten Unterscheidung zwischen Aus- und Fortbildung Abstand genommen. Nach der geänderten Rechtsprechung können auch Aufwendungen für ein erstmaliges Hochschulstudium Werbungskosten iSv. Abs. 1 Satz 1 sein. Ob das Studium eine Basis für andere Berufsfelder schafft oder einen Berufswechsel vorbereitet, ist unerheblich (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFH/NV 2009, 1875, mwN).

Mit der durch Ges. zur Änderung der AO und anderer Gesetze v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1753; BStBl. I 2005, 343) eingefügten Regelung des § 12 Nr. 5 – es handelte sich dabei um eine sog. NichtanwendungsGes. in Reaktion auf die genannte RsprÄnderung – dürfen seit 1.1.2004 Aufwendungen des Stpf. für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium grundsätzlich stlich nicht in Abzug gebracht werden; diese Aufwendungen können nur noch jährlich bis zu 4.000 € als SA zum Abzug gelangen (§ 10 Abs. 1 Nr. 7; s. dazu DRENSECK, DStR 2004, 1766).

c) § 12 Nr. 5 EStG als Abzugsverbot

241b

§ 12 Nr. 5 war als WKAbzugsverbot konzipiert. Dem ist der BFH nicht gefolgt. Nach seiner Auffassung enthält die Vorschrift keine Abzugsverbot für erwerbsbedingte Aufwendungen. Vielmehr bestimmt die Regelung in typisierender Weise, dass bei einer erstmaligen Berufsausbildung ein hinreichend veranlasster Zusammenhang mit einer bestimmten Erwerbstätigkeit fehlt. In Fällen einer Zweitausbildung kommt die Regelung nicht zur Anwendung. Das ist auch der Fall, wenn dem Erststudium eine abgeschlossene Berufsausbildung vorausgegangen ist. Kosten für ein erstmalig durchgeführtes Studium, das im späteren Berufsleben berufsbegleitend oder in sonstiger Weise als Zweitausbildung aufgenommen wird, sind deshalb trotz § 12 Nr. 5 als WK abziehbar (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFH/NV 2009, 1875; v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799; v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796).

2. Bildungsaufwendungen und objektives Nettoprinzip

242

Grundlage der genannten neuen Rspr. ist die Einsicht, dass die Verschaffung von Berufswissen nichts mit der privaten Lebensführung iSv. § 12 zu tun hat, sondern auf die Erzielung stpf. Einnahmen gerichtet ist und damit den WKBegehriff erfüllt. Was im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit aufgewandt wird, darf nicht dem Steuerzugriff unterliegen. Das gebietet das objektive Nettoprinzip als Ausdruck des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (s. dazu Anm. 6 f., BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403). Auch die Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und das Erststudium sind in aller Regel auf die Erzielung stpf. Einnahmen gerichtet (BFH v. 20.7.2006 – VI R 26/05, BStBl. II 2006, 764;

BERGKEMPER, FR 2006, 1038). Die generelle Zuweisung der Kosten für die erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium zum Bereich der Lebensführung nach § 12 Nr. 5 ist deshalb stsystematisch falsch. Sie unterläuft das objektive Nettoprinzip. Die Berufsausbildung als Teil der privaten Lebensführung anzusehen, mag – historisch betrachtet – gerechtfertigt gewesen sein, ist aber in der heutigen Berufswelt abwegig. Berufsausbildung ist die Grundlage für die Erwerbstätigkeit, die den Stpfl. befähigt, stpfl. Einkünfte zu erzielen. Aufwendungen hierfür müssen als (vorab entstandenen) Erwerbsaufwendungen steuermindernd abziehbar sein (SCHMIDT/DENSECK XXIX, § 12 Rn. 57).

Die Grenze zu den Lebensführungskosten besteht dort, wo es um die Vermittlung von Allgemeinwissen ohne jeden beruflichen Bezug geht (BFH v. 22.6. 2006 – VI R 5/04, BStBl. II 2006, 717 zum Besuch allgemeinbildender Schulen; v. 27.5.2003 – VI R 85/02, BStBl. II 2005, 202 zum Erwerb einer Privatpilotenlizenz; v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349 zum Seniorenstudium; BERGKEMPER, FR 2005, 499).

243 3. Veranlassungszusammenhang

Bildungsaufwendungen sind WK, wenn sie durch den Beruf bzw. die Erzielung stpfl. Einnahmen veranlasst sind (ausführl. Anm. 115 ff.).

Eine berufliche Veranlassung ist anzunehmen, wenn ein *objektiver* Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen *subjektiv* zur Förderung des Berufs getätigten werden (zB BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403). Ein mittelbarer Zusammenhang genügt und ist dann gegeben, wenn die Aufwendungen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit stehen. Das auslösende Moment für die Aufwendungen muss der estl. relevanten Erwerbsphäre zuzuordnen sein bzw. mit der Erwerbstätigkeit oder deren Vorbereitungsphase im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; KREFT, FR 2002, 657; zum Veranlassungszusammenhang s. Anm. 130 ff., 145–154).

Liegt ein erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang vor, kommt es für die stliche Berücksichtigung der Aufwendungen nicht darauf an, ob ein neuer, ein anderer oder ein erstmaliger Beruf ausgeübt werden soll. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigten werden. Dabei ist ausreichend, wenn die Ausgaben den Beruf des ArbN im weitesten Sinne fördern. Der erforderliche Veranlassungszusammenhang kann bei jeder berufsbezogenen Bildungsmaßnahme erfüllt sein.

Erzielt der Stpfl. noch keine Einnahmen, liegen vorab entstandene WK vor, wenn die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen stehen. Ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang mit Einnahmen ist nicht erforderlich (BFH v. 1.2.2007 – VI R 62/03, BFH/NV 2007, 1291; v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFH/NV 2009, 1875; v. 22.7.2003 – VI R 137/99, BStBl. II 2004, 868). Es ist nicht erforderlich, dass im Zeitpunkt der Bildungsmaßnahme bereits die spätere Einkommensart feststeht (BERGKEMPER, HFR 2006, 1097). Wird die Bildungsmaßnahme abgebrochen, kommt ein Abzug der Kosten als vergebliche vorab entstandene WK in Betracht (BFH v. 22.7.2003 – VI R 48/02, BFH/NV 2004, 34; s. Anm. 165).

4. Verhältnis zu § 12

244

a) Verhältnis zu § 12 Nr. 1 Satz 2

Nach früherer Rspr. durften Kosten für eine der beruflichen Fortbildung dienende Reise insgesamt nicht in Abzug gebracht werden, wenn mit der Reise auch nicht unerhebliche private Interessen verfolgt wurden. Zur Begründung hat sich die Rspr. auf ein durch § 12 Nr. 1 Satz 2 normiertes Aufteilungs- und Abzugsverbot berufen. Diese Rspr. hat der BFH inzwischen aufgegeben (BFH, Beschl. v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BFH/NV 2010, 285). Die Vorschrift enthält kein allgemeines Abzugs- und Aufteilungsverbot. Sie steht deshalb einer Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Reisekosten nicht entgegen (BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BFH/NV 2010, 1349; s. Anm. 251).

b) Verhältnis zu § 12 Nr. 5 (Berufsausbildung – Erststudium)

244a

Die durch die Urt. des BFH v. 4.12.2002 eingeleitete Rspr.-Änderung (s. Anm. 241) betraf auch die Fälle der erstmaligen Berufsausbildung. Vorab entstandene WK können auch bei einer erstmaligen Berufsausbildung in Abzug gebracht werden (BFH v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884). Dieser Rspr. ist durch das Abzugsverbot des § 12 Nr. 5 ab 1.1.2005 der Boden entzogen worden (s. Anm. 241a). Das Abzugsverbot gilt aber dann nicht (also Abzug als WK zulässig), wenn die erstmalige Berufsausbildung (oder das Erststudium) im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet; damit sind alle Lehrlingsarbeitsverhältnisse vom Abzugsverbot nicht betroffen.

Über die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift (zum obj. Nettoprinzip s. Anm. 242) ist höchstrichterlich noch nicht entschieden worden. (zum Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung s. Anm. 241). Problematisch ist etwa das Abzugsverbot für die erstmalige Berufsausbildung in den vom BFH zur früheren Rechtslage entschiedenen Pilotenfällen (BFH, Urt. v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884; s. dazu Revisionsverfahren VI R 8/09, VI R 22/09 und VI R 5/10; zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift s. FG Hamburg v. 25.11.2009, EFG 2010, 873, nrkr. Rev. VI R 7/10; FG Ba.-Württ. v. 19.1.2010, EFG 2010, 788, nrkr. Rev. VI R 5/10).

5. Nachweis/Feststellungslast

245

Der Stpf. trägt für das Vorliegen von Erwerbsaufwendungen, dh. die erwerbsbezogene Veranlassung, die Feststellungslast (BFH v. 19.8.2004 – VI R 103/01, BFH/NV 2005, 48; ausführl. Anm. 54, 55).

Der berufliche Verwendungsbezug bedarf der konkreten Darlegung, die bloße Behauptung genügt nicht (BFH v. 22.7.2003 – VI R 137/99, BStBl. II 2004, 888). Es muss bereits im Zeitpunkt der Verausgabung ein hinreichend konkreter und objektiv feststellbarer Zusammenhang mit stbaren Einnahmen aus der ausgeübten oder angestrebten Tätigkeit nachvollziehbar sein (BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349; v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884 – Berufspilot; v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403 – Umschulung Industriekauffrau zur Fahrlehrerin). Für die Beurteilung der beruflichen Veranlassung sind letztlich die Umstände des Einzelfalls entscheidend (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403, unter II 3b). Sie obliegt der tatrichterlichen Einschätzung, wobei die Bekundungen des Stpf. sowohl unter Berücksichtigung der Beweisschwierigkeiten als auch der wirtschaftlichen Gegebenheiten zu würdigen sind (BFH v. 8.6.2004 – VI B 158/03, BFH/NV, 1406;

§ 9 Anm. 245–246 Anh. zu Abs. 1 u. 2: Wichtige Anwendungsfälle

v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349; s. auch Anm. 54, 55) sowie Anm. BERGKEMPER, FR 2005, 499.

246 6. Einzelfälle

Berufsausbildung: Kosten, die im Zusammenhang mit einer Berufsausbildung anfallen, können nach den allgemeinen Grundsätzen WK sein. Das gilt auch für die Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung (BFH v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884). Seit VZ 2004 steht bei einer erstmaligen Berufsausbildung der stlichen Geltendmachung von WK jedoch das Abzugsverbot des § 12 Nr. 5 entgegen, es sei denn, die erstmalige Berufsausbildung findet im Rahmen eines Dienstverhältnisses statt (s. dazu ua. SCHMIDT/DRENSECK, XXIX. § 12 Rn. 60; STECK, DStZ 2009, 384; BMF v. 4.11.2005, BStBl. I 2005, 955, Tz. 4ff.). Eine erste Berufsausbildung setzt eine abgeschlossene Berufsausbildung voraus (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFH/NV 2009, 1875).

Weiterbildung: Aufwendungen für die berufliche Fort- und Weiterbildung in einem ausgeübten Beruf sind nach stRspr. des BFH WK. Hierunter fallen Ausgaben, die ein Stpfli tätigt, um in dem ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden und so im ausgeübten Beruf besser voran zu kommen (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403). Das kann jede konkret berufsbezogene Fortbildungsmaßnahme, wie Lehrgänge, Tagungen und Seminare, sein, insbes. wenn vom ArbG angeboten bzw. veranlasst. Dies gilt gleichermaßen auch für im Hinblick auf eine konkrete künftige/beabsichtigte berufliche Tätigkeit unternommene Bildungsmaßnahmen (Bsp.: BFH v. 15.12.1989 – VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692: Meisterprüfung; v. 6.11.1992 – VI R 12/90, BStBl. II 1993, 108: Steuerberaterprüfung, v. 22.6.2006 – VI R 61/02, BStBl. II 2006, 782: Snowboardkurs eines Lehrers; v. 18.12.2007 – VI R 62/04, BFH/NV 2008, 358: Tanzleiterausbildung eines Lehrers; v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BFH/NV 2010, 1347: Fortbildung zum Sportmediziner; v. 28.8.2008 – VI R 35/05, BStBl. II 2009, 109: Supervision; v. 28.8.2008 – VI R 44/04, BStBl. II 2009, 106: NLP-Kurs).

Umschulung: Jede berufliche Umschulungsmaßnahme – auch wenn sie die Grundlage dafür bildet, von einer Berufs-/Erwerbsart in eine andere zu wechseln – führt zum WKAbzug (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403: Industriekauffrau zur Fahrlehrerin; v. 17.12.2002 – VI R 42/00, BFH/NV 2003, 474: Verkäuferin zur Arzthelferin; v. 4.11.2003 – VI R 1/03, BFH/NV 2003, 483: Gemeindediakonin zur Sozialpädagogin; v. 22.7.2003 – VI R 190/97, BStBl. II 2004, 886: Krankenschwester zur Lehrerin für Pflegeberufe; v. 27.5.2003 – VI R 85/02, BStBl. II 2005, 202: Stewardess zur Pilotin; v. 30.9.2008 – VI R 4/07, BStBl. II 2009, 111: Zeitsoldat zum Verkehrsflieger). Die Grundsätze gelten nicht nur bei beruflicher Umschulung, sondern – bis 2003 – auch bei einer erstmaligen Berufsausbildung (BFH v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884: Ausbildung zum Berufspiloten aufgrund eines Schulungsvertrags ohne vorangegangene abgeschlossene Berufsausbildung; zur Rechtslage insoweit ab 2004 s. Anm. 244, 246). Entscheidend ist, ob zwischen Bildungsmaßnahme und den beabsichtigten stpfli Einnahmen ein hinreichend konkreter objektiv feststellbarer Zusammenhang besteht (BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349).

Studium: Auch Aufwendungen für ein Hochschulstudium können WK iSd. Abs. 1 Satz 1 sein. Ob das Studium eine Basis für andere Berufsfelder schafft oder einen Berufswechsel vorbereitet, ist unerheblich. Maßgeblich ist allein das Veranlassungsprinzip (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFH/NV 2009, 1875).

Der Veranlassungszusammenhang fehlt etwa bei einem Hobbystudium (BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349; BERGKEMPER, FR 2005, 499).

Allerdings ist für den Zeitraum ab 2004 das Abzugsverbot des § 12 Nr. 5 für die Aufwendungen eines sog. Erststudiums zu beachten (Anm. 241; PRINZ, FR 2005, 229; R 9.2 Abs. 1 LStR). Das Abzugsverbot betrifft aber nach der Rspr. des BFH allenfalls ein solches Erststudium, das zugleich die erstmalige Berufsausbildung darstellt (verfassungskonforme Auslegung; BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFH/NV 2009, 1875; v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799; v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796). Ist dem Studium eine andere Berufsausbildung bzw. ein Studium vorausgegangen, ist dieses nicht vom Abzugsverbot betroffen.

Studium ist jedes Hochschul- oder Fachhochschulstudium. Nach Erreichen eines Studienabschlusses, der eine Berufstätigkeit ermöglicht, endet das Erststudium. Jedes weitere Studium oder jeder weitere Studienabschnitt ist kein Erststudium mehr (zB Master of Laws-Studiengang; aA PRINZ, FR 2005, 229). Zum Studium und zu Prüfungsleistungen an ausländischen Hochschulen s. BMF v. 21.6.2007 (DB 2007, 1437).

Promotion: Die Kosten eines Promotionsstudiums können WK sein (BFH v. 4.11.2003 – VI R 96/01, BStBl. II 2004, 891). Die Promotion nach Erststudium wird nicht von § 12 Nr. 5 erfasst (BMF v. 4.11.2005, BStBl. I 2005, 955, Rn. 26).

Studienreisen: Kosten für eine Studienreise (Lehrgang, Fachkongress) sind als WK abziehbar, wenn ein konkreter Zusammenhang mit der Berufstätigkeit besteht. Ob das zutrifft, ist nach Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ist auch zu bestimmen, ob bei einem Fortbildungslehrgang, der nicht am Wohnort des ArbN stattfindet, neben den reinen Kursgebühren auch die Aufwendungen für die mit dem Lehrgang verbundene Reise als WK abziehbar sind. Dabei kann die stliche Berücksichtigung er Aufwendungen nicht allein deshalb verneint werden, weil die Bildungsmaßnahme im Ausland stattgefunden hat (BFH v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BStBl. II 2002, 765).

Einer beruflichen Veranlassung steht nicht schon entgegen, dass die im beruflichen Interesse gewonnenen Erkenntnisse auch im privaten Bereich angewendet werden können. Die berufliche Veranlassung kann auch nicht mit der Begründung abgesprochen werden, der Beruf erfordere Aufwendungen, die für andere StpfL. Privataufwendungen sind (BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BFH/NV 2010, 1349 mwN).

Der vollständige Abzug der Reisekosten setzt voraus, dass die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist. Das ist der Fall, wenn der Reise ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde liegt und die Verfolgung privater Interessen nicht den Schwerpunkt der Reise bildet (BFH v. 27.8.2002 – VI R 22/01, BStBl. II 2003, 369). Gleiches gilt, wenn die berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt und die Befriedigung privater Interessen nicht ins Gewicht fällt und nur von untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 22.1.2007 – VI R 8/05, BStBl. II 2007, 457). Dabei muss feststehen, dass der ArbN an den beruflichen Veranstaltungen teilgenommen hat; eine derartige Feststellung kann auch in anderer Weise als aufgrund von Anwesenheitstestaten getroffen werden (BFH v. 22.7.2008 – VI R 2/07, BFH/NV 2008, 1837). Bei einer Auslandsgruppenreise ist für eine berufliche Veranlassung neben einer fachlichen Organisation vor allem maßgebend, dass das Programm auf die besonderen beruflichen Bedürfnisse der Teilnehmer zugeschnitten und der Teil-

§ 9 Anm. 246–253 Anh. zu Abs. 1 u. 2: Wichtige Anwendungsfälle

nehmerkreis im Wesentlichen gleichartig (homogen) ist (BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BFH/NV 2010, 1349).

Ist die Studienreise gemischt, also beruflich und privat veranlasst, kommt nach den Grundsätzen des Entscheidung des GrS des BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 eine Aufteilung der Kosten in einen beruflichen und privaten Anteil in Betracht (s. Anm. 244).

Sprachlehrgang: Zum WKAbzug kann es kommen, wenn der Sprachkurs in konkretem Zusammenhang zur Berufstätigkeit steht, was anhand sämtlicher Umstände des Einzelfalls im Rahmen einer Gesamtwürdigung taträchterlich zu bewerten ist (BFH v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BStBl. II 2003, 765; v. 19.12.2005 – VI R 89/02, BFH/NV 2006, 934; v. 15.3.2007 – VI R 61/04, BFH/NV 2007, 1132; GREITE, HFR 2006, 568).

Auf die beruflichen Bedürfnisse des Stpfl. ist ein Sprachkurs bereits zugeschnitten, wenn er die für den Beruf erforderlichen Kenntnisse vermittelt; Fachsprache ist nicht zwingende Voraussetzung für die Annahme des konkreten Zusammenhangs. Je konkreter ein beruflicher Zusammenhang erkennbar ist, umso geringer sind die Darlegungsanforderungen an den Stpfl. Ob der gleiche Erfolg auch bei einem Inlandssprachkurs bei geringeren Kosten hätte eintreten können, ist unerheblich (BFH v. 14.4.2005 – VI R 6/03, BFH/NV 2005, 1544; v. 19.12.2005 – VI R 65/04, BFH/NV 2007, 1075; v. 19.12.2005 – VI R 89/02, BFH/NV 2006, 934; v. 19.12.2005 – VI R 88/02, BFH/NV 2006, 730).

Die Kosten für einen Deutschkurs eines in Deutschland lebenden Ausländer sollten nicht beruflich veranlasst sein (BFH v. 15.3.2007 – VI R 14/04, BStBl. II 2007, 814, uE fraglich).

247–252 Einstweilen frei.

253 7. Rechtsfolgen

Abziehbar sind alle Aufwendungen, die im konkreten wirtschaftlichen Zusammenhang mit der jeweiligen Fortbildungsmaßnahme anfallen, zum einen die unmittelbaren Kosten, wie Schul-, Lehrgangs-, Kurs-, Studien- und Lehrgangsgebühren, die Aufwendungen für Schreib- und Lehrmaterialien, aber auch die mittelbar durch die Bildungsmaßnahme veranlassten Aufwendungen, wie Reise-, Fahrt- und Unterbringungskosten oder ggf. auch die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und dHf.

Die Behandlung der Kosten erfolgt idR nach den für eine Auswärtstätigkeit geltenden Reisekostengrundsätzen (s. Anm. 287 ff.). Nach der Rspr. ist jedoch eine über einen längeren Zeitraum regelmäßig aufgesuchte Bildungseinrichtung bei Vollzeitunterricht als regelmäßige Arbeitsstätte iSv. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 anzusehen, so dass nur die Entfernungspauschale und auch kein Verpflegungsmehraufwand abziehbar ist (BFH v. 29.4.2003 – VI R 86/99, BStBl. II 2003, 749; v. 22.7.2003 – VI R 190/97, BStBl. II 2004, 886; uE fraglich, weil eine Bildungseinrichtung keine „Arbeitsstätte“ ist). Absolviert allerdings ein ArbN neben seiner Vollbeschäftigung mit regelmäßiger Arbeitsstätte noch eine zeitlich befristete Bildungsmaßnahme an einem anderen Ort, sind die Fahrkosten nach Abs. 1 Satz 1 in tatsächlicher Höhe abziehbar (BFH v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825).

Haben bei Studienreisen nicht nur berufliche Gründe den Stpfl. bewogen, die Reisekosten zu tragen, ist zu prüfen, ob die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge voneinander abzugrenzen sind. Im Fall der Abgrenzbarkeit sind

die Reisekosten in WK und Aufwendungen für die private Lebensführung aufzuteilen. Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt vor allem das Verhältnis der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile in Betracht (BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BFH/NV 2010, 1349; v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BFH/NV 2010, 1347; v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

Die Erwerbsaufwendungen sind zu kürzen, wenn mit den Berufsausbildungsmaßnahmen die Erzielung nicht stbarer oder stfreier Einnahmen erstrebt wird (zB Auslandstätigkeit; BFH v. 22.7.2003 – VI R 7/01, BFH/NV 2004, 174; v. 11.2.2009 – I R 25/08, BFH/NV 2009, 1318). Werden die Berufsbildungsmaßnahmen durch öffentliche Zuschüsse gefördert, so sind die Kostenerstattungen nach §§ 79, 81 SGB III auf die geltend gemachten WK anzurechnen; dies gilt aber nicht für das Unterhaltsgeld iSd. §§ 77, 153 SGB III (BFH v. 13.10.2003 – VI R 71/02, BStBl. II 2004, 890). Muss der Empfänger eines Ausbildungsdarlehens dieses nebst einem Aufschlag zurückzahlen, so sind die Aufwendungen für den Zuschlag als WK abziehbar; Gleches gilt für eine Vertragsstrafe, die zu zahlen ist, weil eine Beschäftigungsverpflichtung vom ArbN nicht eingehalten worden ist (BFH v. 22.6.2006 – VI R 5/03, BStBl. II 2007, 4).

Einstweilen frei.

254–284

III. Reisekosten

285

Schrifttum: STAHL SCHMIDT, Neueste Entwicklungen bei Fahrtkosten im Steuerrecht, FR 2005, 1183; STROHNER, Grundlegend neue BFH-Rechtsprechung zur Einsatzwechseltätigkeit und zur Entfernungspauschale, BB 2005, 2267; ALBERT, Vereinfachung bei Auswärts-tätigkeiten durch die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, FR 2006, 302; ALBERT, Neuregelung der Auswärts-tätigkeit durch die neue BFH-Rechtsprechung, DB 2006, 522; EHEHALT, Rechtsschutz in Steuersachen – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Erhebung der Steuer vom Arbeitslohn (Lohnsteuer), DB 2006, Beil. zu Heft 6, 4; FISSENE-WERT, Mehraufwendungen für Verpflegung und Fahrtkosten bei Auswärts-tätigkeit nach der neuen Rechtsprechung des BFH, DB 2006, Beil. zu Heft 6; BERGKEMPER, IStMerkblatt 2010, DB 2010, Beil. 2 zu Heft 12; GöDTEL, Reisekosten oder nicht? – Das ist hier die Fra-ge, DStR 2007, 893; PLENKER/SCHAFFHAUEN, Ausgesuchte Zweifelsfragen zum neunen Reisekostenrecht, DB 2008, 1822.

1. Grundlagen des steuerlichen Reisekostenrechts

a) Fehlende Begriffsdefinition

Der Reisekostenbegriff ist gesetzlich nicht definiert. Ebenso wenig findet sich im EStG eine zusammenhängende Darstellung des stl. Reisekostenrechts. Allerdings wird der Begriff ausdrücklich in § 3 Nr. 16 erwähnt. Auch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5, auf den in § 9 Abs. 5 Bezug genommen wird, enthält eine reisekostenrechtl. Bestimmung (s.u.). Im Übrigen sind im Erwerbszusammenhang anfallende Reisekosten entsprechend dem allgemeinen WK-Begriff nach Abs. 1 Satz 1 als Rechtsgrundlage unter Bezugnahme auf das Veranlassungsprinzip zu definieren (BFH v. 13.1.1995 – VI R 82/94, BStBl. II 1995, 324; v. 5.8.2005 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074). Reisekosten im üblichen Sinn sind dabei gegenüber den nur beschränkt abziehbaren Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) und notwendigen Mehraufwendungen wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5) abzugrenzen, wobei eine stmindernde Doppelberücksichtigung nicht möglich ist (Anm. 447). Wegen ihres Ausnahmearakters sind Abs. 1

§ 9 Anm. 285–286 Anh. zu Abs. 1 u. 2: Wichtige Anwendungsfälle

Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 im Hinblick auf den Fahrtkostenabzug uE eng auszulegen.

Reisekosten können auch BA und Sonderausgaben (Ausbildungs- oder Fortbildungskosten) sein. Es gilt insoweit ein einheitlicher Reisekostenbegriff.

285a b) Durch die Finanzverwaltung geprägtes Reisekostenrecht

Das Reisekostenrecht mit seinen vielfältigen Verästelungen sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenseite ist ein stark durch die FinVerw. geprägtes Rechtsgebiet. Es hat insbes. in den auf den ArbNBereich ausgerichteten LStR eine detaillierte Ausgestaltung erfahren (s. R 9.4ff. LStR). Obgleich den Richtlinienregelungen als Verwaltungsanordnungen keine Rechtsnormqualität zukommt, haben sie in der Besteuerungspraxis eine große Akzeptanz mit erheblicher Breitenwirkung. Sie sind von der Rspr. als Tatsachengrundlagen vor allem aus Gründen der Verwaltungsökonomie über Jahrzehnte hinweg weitgehend genehmigt worden (zur Rechtsentwicklung s. HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer LStRecht, „Reisekosten“ Rn. 10). Dies galt bis VZ 1995 auch für die Verpflegungsmehraufwendungen (BFH v. 26.1.1994 – VI R 118/89, BStBl. II 1994, 529 mwN).

286 c) Änderung der Rechtsprechung

Rspr. und FinVerw. haben bis zur Änderung der Rspr. in 2005 streng zwischen verschiedenen Formen von Auswärtstätigkeiten unterschieden. Dabei haben die Institute Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit im Lauf der Zeit ein stl. Eigenleben entwickelt, wobei stsystematische Gesichtspunkte (objektives Nettoprinzip) nicht immer gebührend beachtet wurden. Insbes. das Verhältnis zu den gegenüber Abs. 1 Satz 1 abzugrenzenden Bestimmungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 und auch des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 war im Hinblick auf die unterschiedlichen Rechtsfolgen nicht immer zufriedenstellend gelöst worden. Vermeintliche Überschneidungsprobleme hatte die Rspr. über Gerechtigkeitsgesichtspunkte zu lösen versucht (s. zB sog. Treffpunkt-Rspr.: BFH v. 11.7.1980 – VI R 119/77, BStBl. II 1980, 653; sog. Radius-Rspr.: BFH v. 10.5.1985 – VI R 157/81, BStBl. II 1985, 595; FISSENEWERT, DB 2006, Beil. 6, 32f.).

Grundlegende Weichenstellung des BFH: Mit mehreren Urteilen v. 11.5.2005 hat der BFH grundlegende neue Weichenstellungen zum stl. Reisekostenrecht getroffen (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785; v. 11.5.2005 – VI R 15/04, BStBl. II 2005, 788; v. 11.5.2005 – VI R 16/04, BStBl. II 2005, 789; v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793; vgl. dazu BERGKEMPER, FR 2005, 1113; FISSENEWERT aaO; STAHLSCHEIDT, FR 2005, 1183; ALBERT, DB 2006, 522; ALBERT, FR 2006, 302; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 19 Rn. 60 „Reisekosten“). Die Neuausrichtung unter Beachtung der gesetzlichen Grundlagen hat der BFH mit dem erklärten Willen vorgenommen, das bislang geltende Recht zu vereinfachen und zu einer möglichst einheitlichen Behandlung der verschiedenen Formen der Auswärts- bzw. Reisetätigkeiten zu kommen. Dabei hat das auch verfassungsrechtl. bedeutsame Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. das objektive Nettoprinzip eine zentrale Rolle gespielt (s. im Einzelnen BERGKEMPER, FR 2005, 1113).

Kern der neuen Rspr. ist die Überlegung, dass der Begriff des Mittelpunkts der dauerhaft angelegten beruflichen (betrieblichen) Tätigkeit iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 mit denjenigen der Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) und des Beschäfti-

gungsorts (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5) inhaltlich identisch ist. Sämtliche Begriffe meinen gleichermassen die regelmäßige Arbeitsstätte. Zentraler Begriff ist die regelmäßige Arbeitsstätte (SCHMIDT/DRENSECK aaO). Als Folge dieses Ansatzes ist sowohl hinsichtlich der Abziehbarkeit der Verpflegungsmehraufwendungen als auch hinsichtlich der Berücksichtigung der angefallenen Wegekosten und sonstiger Aufwendungen nur noch zwischen dem Tätigwerden des Stpf. an einer derartigen Arbeitsstätte einerseits und einem Tätigwerden außerhalb einer solchen Einrichtung andererseits zu unterscheiden, also zwischen Innen- und Außentätigkeit. Im Ergebnis werden damit sämtliche Arten der Auswärtstätigkeit nach den gleichen strechl. Regeln behandelt, so dass die bisher gewohnte Differenzierung der Auswärtstätigkeit in Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit überflüssig geworden ist und der Vergangenheit angehört (FISSENEWERT aaO; ALBERT, DB 2006, 522; STROHNER, BB 2006, 2267; SCHMIDT/DRENSECK aaO). Konsequenterweise unterlässt es der BFH zunehmend, die bisher gängigen Begrifflichkeiten (Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit, Fahrtätigkeit) zu verwenden. Sie sind für die neue Rspr. nicht mehr von nennenswerter Bedeutung. Der BFH spricht nunmehr von Auswärtstätigkeit (s. dazu BFH v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822). Die Abkehr von den überkommenen Begrifflichkeiten erscheint auch deshalb gerechtfertigt, weil diese im EStG nicht verwendeten Begriffe mit gewissen, in vielen Jahren gewachsenen Vorstellungen und Begriffsbildern verbunden sind, die die Übernahme der geänderten Rspr. nicht erleichtern (EHEHALT, DB 2006, Beil. zu Heft 6, 4). Die FinVerw. hat sich dem angeschlossen (R 9.4 Abs. 1 und 2 LStR).

2. Auswärtstätigkeit

287

a) Auswärtstätigkeit als Voraussetzung

Reisekosten setzen eine Auswärtstätigkeit voraus. Eine Auswärtstätigkeit ist gegeben, wenn der ArbN außerhalb seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird. Zentrale Bedeutung für die Unterscheidung zwischen Innen- und Außentätigkeit kommt damit der Frage zu, unter welchen Voraussetzungen der Ort, an dem der Stpf. seine jeweilige Arbeitsleistung zu erbringen hat, seine regelmäßige Arbeitsstätte und damit zugleich auch sein Tätigkeitsmittelpunkt ist.

b) Regelmäßige Arbeitsstätte

288

Nach der Rspr. des BFH ist die regelmäßige Arbeitsstätte der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des ArbN. Im Regelfall bilden der Betriebssitz wie auch jede sonstige ortsfeste betriebliche Einrichtung oder Betriebsstätte des ArbG (vgl. dazu BFH v. 14.9.2005 – VI R 93/04, BFH/NV 2006, 53) die regelmäßige Arbeitsstätte, wenn der Stpf. einer solchen Stätte zugeordnet ist und sie dauerhaft und immer wieder – und damit mit einer gewissen Nachhaltigkeit bzw. Regelmäßigkeit – aufsucht (BFH v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822, mwN; v. 18.12.2008 – VI R 39/07, BStBl. II 2009, 475). Wo der Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit liegt, bestimmt sich nicht nach den qualitativen Merkmalen einer wie auch immer gearteten Arbeitsleistung (BFH v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074). Keine Rolle spielt auch, in welchem zeitlichen Umfang der ArbN sich im Betrieb aufhält. Maßgeblich ist, ob der Betriebssitz durch das wiederholte Anfahren des ArbN eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den weiteren Tätigkeitsorten erlangt (BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887). Der Betrieb oder eine ortsfeste Be-

triebsstätte des ArbG stellt auch dann eine regelmäßige Arbeitsstätte dar, wenn der ArbN diesen Ort stets nur aufsucht, um dort die täglichen Aufträge entgegenzunehmen, abzurechnen und Bericht zu erstatten, oder wenn er dort ein Dienstfahrzeug übernimmt, um damit anschließend von der Arbeitsstätte aus eine Auswärtstätigkeit anzutreten (BFH v. 11.5.2005 – VI R 15/04, BStBl. II 2005, 788; v. 11.5.2005 – VI R 16/04, BStBl. II 2005, 789; v. 14.9.2005 – VI R 22/04, BFH/NV 2006, 507; v. 14.9.2005 – VI R 93/04, BFH/NV 2006, 53; v. 16.11.2005 – VI R 12/04, BStBl. II 2006, 267; v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378; STAHL SCHMIDT, FR 2005, 1183; FISSENEWERT, DB 2006, Beil. zu Heft 6, 32; R 9.4 Abs. 3 LStR). Eine auswärtige Tätigkeitsstätte wird nicht allein durch Zeitablauf nach drei Monaten zur regelmäßigen Arbeitsstätte (BFH v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825; EHEHALT, DB 2006, Beil. zu Heft 6, 4, 10). Dies betrifft etwa Baustellen (BFH v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378; aA R 37 Abs. 3 Satz 3 LStR aF; BFH v. 19.7.1996 – VI R 38/93, BStBl. II 1997, 95 mwN, überholt; v. 18.5.2004 – VI R 70/98, BStBl. II 2004, 962, ebenfalls überholt). Die betriebliche Einrichtung eines Kunden des ArbG ist grundsätzlich keine regelmäßige Arbeitsstätte (BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887). Ein LeihArbN, der seine Arbeitsleistung bei verschiedenen Entleihern auf deren Betriebsgelände erbringt, befindet sich jeweils auf Auswärtstätigkeit (aA Nds. FG v. 18.2.2008, EFG 2009, 242, Rev. VI R 35/08).

289 c) Weitere Einzelfälle

Regelmäßige Arbeitsstätte:

- *ein im Übrigen im Außendienst beschäftigter ArbN*, der am Verwaltungssitz seines ArbG tätig wird und dort die im Außendienst durchzuführenden Aufträge entgegennimmt oder abrechnet (BFH v. 11.5.2005 – VI R 16/04, BStBl. II 2005, 789; v. 14.9.2005 – VI R 22/04, BFH/NV 2006, 507);
- *ein ArbN, der ansonsten auf einem Fahrzeug, in einem Flugzeug oder auf einem Schiff tätig ist*, sofern er auch an betrieblichen Einrichtungen des ArbG Dienstzeiten verbringt, etwa mit Bereitschaftsdienst, Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen etc. (BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074; v. 14.9.2005 – VI R 93/04, BFH/NV 2006, 53; v. 16.11.2005 – VI R 12/04, BStBl. II 2006, 267);
- *ein ausschließlich auf wechselnden Tätigkeitsstätten beschäftigter ArbN*, der arbeitstäglich den Betriebssitz des ArbG aufsucht, um von dort aus zu den auswärtigen Tätigkeitsstätten weiterbefördert zu werden (BFH v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; v. 11.5.2005 – VI R 27/04, BFH/NV 2005, 1990).

Keine regelmäßige Arbeitsstätte ist mangels Ortsgebundenheit die Tätigkeit auf einem Schiff (BFH v. 16.11.2005 – VI R 12/04, BStBl. II 2006, 267; v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378; v. 21.1.2010 – VI R 51/08, BFH/NV 2010, 999) bzw. Fahrzeug.

Mehrere regelmäßige Arbeitsstätten: Ein ArbN kann nach der Rspr. des BFH auch innerhalb desselben Dienstverhältnisses mehrere regelmäßige Arbeitsstätten haben (BFH v. 11.5.2005 – VI R 15/04, BStBl. II 2005, 788: mehrere Busdepots; v. 14.9.2005 – VI R 93/04, BFH/NV 2006, 53: mehrere Rettungswachen; v. 7.6.2002 – VI R 53/01, BStBl. II 2002, 878; v. 20.12.2004 – VI R 10/04, VI R 83/02, nv.: mehrere Wohngruppen bei einem Heimerzieher; v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074 betr. Flughäfen). Dies können auch wechselnde Arbeitsstätten sein, wenn diese jeweils die Voraussetzungen einer regelmäßigen Arbeitsstätte erfüllen, wenn sie also nicht nur gelegentlich, sondern

immer wieder zur Arbeitsleistung aufgesucht werden und wenn es sich um betriebliche Einrichtungen des ArbG handelt (BFH v. 7.6.2002 – VI R 53/01, BStBl. II 2002, 878). „Immer wieder aufsuchen“ kann ein- oder zweimal wöchentlich oder auch nur einmal im Monat sein (BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887: wöchentlich). Entscheidend sind die Umstände des Einzelfalls und hierbei das Kriterium Regelmäßigkeit, bezogen auf ein Jahr (zu den zT problematischen Auswirkungen s. ALBERT, FR 2005, 302; ALBERT, DB 2006, 522). Im Übrigen ist maßgeblich, dass jede Tätigkeitsstätte gleichermaßen Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des ArbN ist. UE ist die Rspr. überprüfungsbedürftig.

Großräumige Arbeitsstätte: Ein größeres, räumlich geschlossenes Gebiet kommt als regelmäßige Arbeitsstätte und damit beim Verpflegungsmehraufwand als Tätigkeitsmittelpunkt iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 nur dann in Betracht, wenn es sich um ein zusammenhängendes Gelände des ArbG handelt, auf dem der ArbN auf Dauer und mit einer gewissen Nachhaltigkeit tätig wird und eine Verpflegungssituation vorfindet (BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1075; v. 18.6.2009 – VI R 61/06, BFH/NV 2009, 1874 zu einem Betriebsgelände unter Tage; v. 14.9.2005 – VI R 22/04, BFH/NV 2006, 507: Kehrbezirk kein zusammenhängendes Gebiet; v. 11.4.2007 – VI R 52/05, BFH/NV 2006, 2237 zum Hafen von Bremerhaven; v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074 betr. Frankfurter Flughafen). Ein weiträumiges Waldgebiet ist uE keine regelmäßige Arbeitsstätte (aA FG Rhld.-Pf. v. 24.10.2008, EFG 2009, 1291, Rev. VI R 20/09).

Regelmäßige Arbeitsstätte bei Bildungsmaßnahme: Führt ein vollbeschäftiger ArbN eine längerfristige, jedoch vorübergehende berufliche Bildungsmaßnahme durch, so wird der Veranstaltungsort im Allgemeinen nicht zu einer (weiteren) regelmäßigen Arbeitsstätte (BFH v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825; s. aber BFH v. 22.7.2003 – VI R 190/97, BStBl. II 2004, 886 zum Vollzeitunterricht, uE fraglich [s. auch R 9.2 Abs. 2 LStR]). UE ist eine Bildungseinrichtung schon keine „Arbeitsstätte“ iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4.

Treffpunkt-Rechtsprechung: Ein außerbetrieblicher Treffpunkt, von dem aus der ArbN zu den Tätigkeitsstätten weiterbefördert wird, ist keine feste Betriebsstätte des ArbG, der der ArbN zugeordnet ist. Das gegenteilige Urt. des BFH v. 11.7.1980 – VI R 119/77 (BStBl. II 1980, 653) ist überholt (s. aber H 38 LStH).

Radius-Rechtsprechung: Wechselnde Tätigkeitsstätten sind grundsätzlich keine regelmäßigen Arbeitsstätten. Deshalb ist die frühere Rspr., nach der bei einer Einsatzwechseltätigkeit die Fahrtkosten nur dann uneingeschränkt als Reisekosten angesetzt werden konnten, wenn die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mehr als 30 km betrug (BFH v. 10.5.1985 – VI R 157/81, BStBl. II 1985, 595), überholt (EHEHALT aaO; aA R 38 Abs. 3 LStR).

Leiharbeitnehmer, Outsourcing: Nach der neuen Rspr. des BFH ist der Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des ArbN im Regelfall der Betrieb oder eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des ArbG, dh. sie muss in dessen rechtl. oder wirtschaftlichem Eigentum stehen. Danach ist eine Auswärtstätigkeit grundsätzlich auch dann anzunehmen, wenn der ArbN auf Weisung des ArbG in einem fremden Betrieb tätig wird, auch wenn sich dieser Aufenthalt über einen längeren Zeitraum erstreckt. Dies gilt etwa für ständig beim Kunden eingesetzte Servicetechniker (BFH v. 10.7.2008 – VI R 21/07, BFH/NV 2008, 1923; v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822) oder auch Betriebsprüfer der FinVerw.

§ 9 Anm. 289–291 Anh. zu Abs. 1 u. 2: Wichtige Anwendungsfälle

Ausnahmen von dieser Regel sollten restriktiv gehandhabt werden, um die mit der neuen Rspr. des BFH gewonnene wesentliche Vereinfachung des stl. Reisekostenrechts nicht wieder zu gefährden, auch auf die Gefahr hin, dass im einen oder anderen Fall ein nur schwerlich zu vermittelndes Ergebnis die Folge ist. Unter dieser Prämisse ist es uE ausnahmsweise vertretbar, eine regelmäßige Arbeitsstätte in den Fällen anzunehmen, in denen die betriebliche Einrichtung zwar nicht im Eigentum des ArbG steht, diesem aber wirtschaftlich zugerechnet werden kann (vgl. dazu FISSENEWERT, DB 2006, Beil. 6, 32 [37]). Nach Auffassung der FinVerw. hat auch der LeihArbN im Betrieb des Entleiher eine regelmäßige Arbeitsstätte, wenn die Tätigkeit im Betrieb des Entleiher auf unbestimmte Dauer angelegt ist (H 9.4 LStH „Regelmäßige Arbeitsstätte“ mit Bsp.; s. auch PLENKER/SCHAFFHAUSEN, DB 2008, 1822). Es ist fraglich, ob sich der BFH dieser Auffassung anschließen wird.

„Vorübergehende“ Auswärtstätigkeit war nach früherer Rspr. anzunehmen, wenn der ArbN voraussichtlich an die regelmäßige Arbeitsstätte zurückkehren und dort seine berufliche Tätigkeit fortsetzen wollte. Das war nicht der Fall, wenn der nur vorübergehend aufgesuchte Einsatzort seinerseits zur alleinigen oder weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte wurde (BFH v. 9.12.1988 – VI R 199/84, BStBl. II 1989, 296; v. 10.10.1994 – VI R 2/94, BStBl. II 1995, 137; v. 4.5.1990 – VI R 156/86, BStBl. II 1990, 861). Diese Rspr. hat sich überholt; dem Merkmal „vorübergehende“ Auswärtstätigkeit kommt keine Bedeutung mehr zu (s. aber H 9.4 LStH „Vorübergehende Auswärtstätigkeit“; s. auch PLENKER/SCHAFFHAUSEN, DB 2008, 1822). Ob eine Tätigkeitsstätte regelmäßige Arbeitsstätte ist bzw. wird, bestimmt sich nach den allgemeinen Grundsätzen (ortsgebundener Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit; idR der Betrieb des ArbG). Danach betreffen die Fälle, die früher nach den Kriterien der vorübergehenden Auswärtstätigkeit beurteilt wurden (im Wesentlichen: Abordnung zu Lehrgängen), regelmäßig Auswärtstätigkeiten. Auch wenn die entsprechenden Tätigkeiten in betrieblichen Einrichtungen des ArbG ausgeübt werden, handelt es sich nicht um dauerhaft angelegte Tätigkeiten. Auch bei mehrmonatigen Abordnungen zu Ausbildungszwecken bleibt der Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit an der bisherigen Stelle regelmäßig erhalten (BFH v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825). Betriebliche Einrichtungen des ArbG sind nur idR der Mittelpunkt in diesem Sinne.

Zwischenheimfahrten während einer Auswärtstätigkeit führen zum Abzug der tatsächlichen Kosten (BFH v. 11.2.1993 – VI R 50/92, BFH/NV 1993, 716).

290 d) Außerhalb der Wohnung

Der ArbN muss auch außerhalb seiner Wohnung tätig werden. Es gilt der Wohnungs begriff des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (s. auch BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074).

291 e) Überwiegende berufsbezogene Veranlassung

Die Reisekosten müssen so gut wie ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit des ArbN veranlasst sein. Bei der Frage, ob eine Tätigkeit überwiegend beruflich veranlasst ist, ist zunächst nach der Art der Reisetätigkeit zu unterscheiden. Es kommt darauf an, dass der Stpfl. bei der Auswärtstätigkeit beruflich tätig wird. Im Übrigen ist auf den Zweck der Auswärtstätigkeit abzustellen. Die dienstliche Verpflichtung, eine Reise zu unternehmen, spricht idR für eine dienstliche Veranlassung der Reise (s. BFH v. 6.12.1991 – VI R 28/91, BFH/NV 1992, 585; s. im Übrigen allgemein zur überwiegenden berufsbezogenen Veranlassung BFH

v. 20.7.2006 – VI R 94/01, BStBl. II 2007, 121; zur Mitnahme der Ehefrau s. BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744).

Erledigt der Stpf. im Zusammenhang mit einer erwerbsbezogenen Reise in einem mehr als geringfügigen Umfang auch private Angelegenheiten, so scheidet ein WKAbzug insgesamt aus, sofern eine Trennung nicht wenigstens im Schätzungswege leicht und einwandfrei möglich ist (s. R 9.4 Abs. 1 Satz 3, 4 LStR).

Einstweilen frei.

292–295

3. Art und Umfang der als Werbungskosten abziehbaren Reisekosten

a) Überblick

296

Arten abziehbarer Reisekosten: Sämtliche Aufwendungen, die durch eine Auswärtstätigkeit verursacht sind, gehören zu den erwerbsbezogenen veranlassten WK iSd. Abs. 1 Satz 1 (s. etwa BFH v. 4.5.1990 – VI R 93/86, BStBl. II 1990, 859; v. 4.5.1990 – VI R 156/86, BStBl. II 1990, 861). Hinsichtlich des Verpflegungsmehraufwands ist Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 zu beachten (vgl. dazu BFH v. 11.5.2005 – VI R 16/04, BStBl. II 2005, 789). Im Übrigen ist für Auswärtstätigkeiten eine Durchberechnung der Abziehbarkeit beruflich veranlasster Reisekosten sachlich nicht gerechtfertigt. Denn das objektive Nettoprinzip erfordert es, die sich aus Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 ergebenden Abzugsbeschränkungen nicht auch auf solche Tätigkeiten auszudehnen, die an keiner ortsgebundenen und dauerhaft angelegten Arbeitsstätte ausgeübt werden (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825; vgl. zur Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für die neuen Rspr. des BFH ALBERT, FR 2005, 302 [304]; BERGKEMPER, FR 2005, 1113; BERGKEMPER, StuW 2006, 311 [315]; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 19 Rn. 60 „Reisekosten“). Beruflich veranlasste Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Auswärtstätigkeit sind demgemäß, von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 abgesehen, uneingeschränkt abziehbar. Dabei kommt es auf die Art der Auswärtstätigkeit nicht an.

Steuerfreier Werbungskostenersatz: Der ArbG kann dem ArbN Reisekosten nach § 3 Nr. 13 und Nr. 16 stfrei ersetzen (zu den Einzelheiten s. Erl. zu § 3 Nr. 13 und Nr. 16; BFH v. 21.1.2010 – VI R 51/08, BFH/NV 2010, 999). Soweit die StBefreiung nach diesen Vorschriften in Anspruch genommen wird, ist ein Abzug als WK ausgeschlossen (§ 3c; zum zeitlichen Zusammenhang von ArbGERstattungen und WK s. BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756). Der ArbN kann jedoch nicht erstattete Aufwendungen nach Abs. 1 Satz 1 als WK geltend machen (s. § 3 Nr. 16 Anm. 5, 23; s. auch H 9.4 LStH). Bei Sammelbeförderung durch den ArbG scheidet allerdings mangels Aufwands ein WKAbzug für diese Fahrten aus (BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785).

Abzugszeitpunkt ergibt sich aus dem Verausgabungsprinzip iSd. § 11 Abs. 2 (zu den Einzelheiten und Grenzen s. Anm. 220–222).

b) Fahrtkosten

297

aa) Begriff

Fahrtkosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Stpf. durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels im Zusammenhang mit einer erwerbsbedingten Auswärtstätigkeit entstehen (R 9.5 LStR).

§ 9 Anm. 297a–297b Anh. zu Abs. 1 u. 2: Wichtige Anwendungsfälle

297a bb) Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel

Bei öffentlichen Verkehrsmitteln (Bahn, Bus, Schiff, Taxi) ist der entrichtete Fahrpreis einschließlich etwaiger Zuschläge anzusetzen (R 9.5 Abs. 1 Satz 2 LStR). Die Wahl des Verkehrsmittels steht dem Stpf. frei (BFH v. 12.1.1990 – VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423).

297b cc) Benutzung eines eigenen Fahrzeugs

Wahlweise können angesetzt werden:

Nachweisgebundene tatsächliche Aufwendungen: Benutzt der ArbN sein Fahrzeug, das er im Übrigen auch für private Zwecke einsetzt, für beruflich veranlasste Fahrten, ist der Teilbetrag der jährlichen Gesamtkosten dieses Fahrzeugs als WK anzusetzen, der dem Anteil der zu berücksichtigenden Fahrten an der Jahresfahrleistung entspricht (R 9.5 Abs. 1 Satz 3 LStR). Bei fehlendem bzw. nicht vollständigem Nachweis kann eine Schätzung in Betracht kommen. Dabei darf das FA von den für den Stpf. ungünstigsten Umständen ausgehen (BFH v. 7.4.1992 – VI R 113/88, BStBl. II 1992, 584). Allerdings ist eine Schätzung anhand der vom ADAC erstellten Kostentabellen nicht zulässig. Denn diese Tabellen sind nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen aufgestellt und berücksichtigen lediglich Durchschnittswerte, so dass sie zum Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Auffassung des BFH nicht geeignet sind (BFH v. 27.6.1980 – VI R 147/77, BStBl. II 1980, 651).

Zu den Gesamtkosten gehören vor allem die Betriebsstoffkosten, die Wartungs- und Reparaturkosten, die Kosten einer Garage am Wohnort, die Kfz.-Steuer, die Aufwendungen für die Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen sowie Schuldzinsen für ein Anschaffungsdarlehen (BFH v. 1.10.1982 – VI R 192/79, BStBl. II 1983, 17). Entsprechendes gilt für eine Leasingsonderzahlung (BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643; v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; s. H 9.5 LStH).

In die Gesamtkosten ist auch die auf die beruflichen Fahrten entfallende anteilige AfA eines Pkw. einzubeziehen. Nach Auffassung der FinVerw. (H 9.5 LStH) ist bei Pkw. und Kombifahrzeugen der AfA grundsätzlich eine Nutzungsdauer von 6 Jahren zugrunde zu legen. Bei einer hohen Fahrleistung kann auch eine kürzere Nutzungsdauer anerkannt werden. Bei Anschaffung eines gebrauchten Pkw. ist nur die entsprechende Restnutzungsdauer zugrunde zu legen. Der BFH ist demgegenüber bislang von einer 8-jährigen Nutzungsdauer ausgegangen. Macht der Stpf. eine kürzere Nutzungsdauer geltend, so hat er dies entsprechend dem Fahrzeugtyp und der durchschnittlichen Jahresfahrleistung nachzuweisen (BFH v. 26.7.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000). § 7 Abs. 1 Satz 4 ist zu beachten.

Nicht zu den Gesamtkosten gehören zB Park- und Straßenbenutzungsgebühren, Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen, Aufwendungen infolge von Verkehrsunfällen sowie Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder (H 9.5 LStH). Diese Aufwendungen sind aber mit Ausnahme der Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder anderweitig als WK abziehbar (H 9.8 LStH; zu Reise-nebenkosten s. Anm. 300).

Individuelle Kilometersätze: Nach R 9.5 Abs. 1 Satz 4 LStR kann der ArbN auf Grund der für einen Zeitraum von 12 Monaten ermittelten Gesamtkosten für das von ihm gestellte Fahrzeug einen Kilometersatz errechnen, der so lange angesetzt werden darf, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern. Das ist mit dem Ablauf des Abschreibungszeitraums bzw. dem Wechsel des Fahrzeugs oder

auch beim Eintritt veränderter Leasingbedingungen anzunehmen. Der Stpf. muss dazu für einen Zwölfmonatszeitraum die Gesamtkosten und die Gesamtfahrleistung ermitteln. Die Gesamtkosten, geteilt durch die Gesamtfahrleistung, ergeben den durchschnittlichen Kilometersatz, der mit den (nachgewiesenen) beruflich gefahrenen km. vervielfacht werden muss (HAARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer LStRecht, „Kraftfahrzeugbenutzung“, Bd. 2 Rn. 20). Mit den individuell ermittelten Kilometersätzen sind die gewöhnlichen Kosten, die mit dem Betrieb eines Kfz. verbunden sind, abgegolten.

Nachweisfreie pauschalierte Kilometersätze nach LStR: Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Gesamtkosten können nach R 9.5 Abs. 1 Satz 5 LStR die Fahrtkosten mit pauschalierten Kilometersätzen angesetzt werden. Dies hat die Rspr. stets respektiert (BFH v. 26.7.1991 – VI R 114/88, BStBl. II 1992, 105 mwN; s. im Einzelnen H 9.5 LStH).

Mit den pauschalierten Kilometersätzen sind alle gewöhnlichen Kfz.-Kosten abgegolten. Daneben können nur etwaige außergewöhnliche Kosten angesetzt werden, wenn diese durch Fahrten entstanden sind, für die die Kilometersätze anzusetzen sind (BFH v. 21.6.1991 – VI R 178/88, BStBl. II 1991, 814; H 9.5 LStH). Die Abgrenzung wird nach den gleichen Grundsätzen wie bei der Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 vorgenommen. Zu den gewöhnlichen Kosten gehören insbes. die AfA und die durch den normalen Verschleiß bedingten Reparaturaufwendungen (BFH v. 30.11.1979 – VI R 129/78, BStBl. II 1980, 141; v. 24.4.1992 – VI R 137/89, BFH/NV 1993, 291 zum Austauschmotor). Auch die Aufwendungen für eine Fahrzeug-Vollversicherung sind keine außergewöhnlichen Kosten (BFH v. 8.11.1991 – VI R 191/87, BStBl. II 1992 204 mwN; v. 30.6.2000 – VI B 18/00, BFH/NV 2000, 1343; vgl. dazu auch BFH v. 21.6.1991 – VI R 178/88, BStBl. II 1991, 814; H 9.5 LStH). Außergewöhnliche Kosten sind nur die nicht voraussehbaren Aufwendungen für Reparaturen, die nicht auf Verschleiß oder auf Unfallschäden beruhen (H 9.5 LStH). Entsprechendes gilt für Aufwendungen, die durch den Diebstahl eines Fahrzeugs entstanden sind (BFH v. 25.5.1992 – VI R 17/88, BStBl. II 1993, 44; s. H 38 LStH). Dagegen gilt auch die Leasingsonderzahlung durch die Anwendung der Kilometersätze als abgegolten (BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805).

Nach Auffassung der FinVerw. sind die pauschalen Kilometersätze nicht anzusetzen, soweit sie im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen (H 9.5 LStH). Das ist insbes. bei besonders hohen Fahrleistungen möglich. Nach H 9.5 LStH kommt deshalb eine unzutreffende Besteuerung in Betracht, wenn bei einer Jahresfahrleistung vom mehr als 40000 km die Kilometersätze die tatsächlichen Kilometerkosten offensichtlich übersteigen. Der BFH, der diese Auffassung der FinVerw. in stRspr. gebilligt hat, sieht deshalb eine Überprüfungsgrenze bei einer Jahresfahrleistung von 40000 km (BFH v. 26.7.1991 – VI R 114/88, BStBl. II 1992, 105). Eine unzutreffende Besteuerung ist nach H 9.5 LStH nicht anzunehmen, wenn der ArbG Beiträge zu einer Dienstreise-Kaskoversicherung aufwendet. Der ArbG braucht bei seiner Erstattung die Frage der offensichtlich unzutreffenden Besteuerung nicht zu prüfen (SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 19 Rn. 60 „Kraftfahrzeugkosten“).

dd) Keine Abzugsbeschränkung

297c

Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit können pauschal oder in tatsächlich ermittelter Höhe als Reisekosten gem. Abs. 1 Satz 1 uneingeschränkt geltend gemacht werden. Die Wegekosten bei sämtlichen Erscheinungsformen der Auswärtstätig-

§ 9 Anm. 297c–298 Anh. zu Abs. 1 u. 2: Wichtige Anwendungsfälle

keit fallen nach der neuen Rspr. des BFH nicht unter den Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785; v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793; FISSENNEWERT, DB 2006, Beil. 6, 32; H 9.5 LStH). Die Abzugsbeschränkung betrifft nur die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, wobei der ArbN nach bisheriger BFH-Rspr. aber auch über mehrere regelmäßige Arbeitsstätten verfügen kann. Auf dem Weg zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist der ArbN (noch) nicht auswärts tätig (s. Anm. 285).

Der ArbN ist ua. in folgenden Fällen auswärts tätig mit der Folge, dass er die ihm entstehenden Fahrtkosten uneingeschränkt gem. Abs. 1 Satz 1 zum Abzug bringen kann:

- *Weg zwischen Wohnung (Heimatort) und auswärtiger Tätigkeitsstätte bzw. wechselnder Einsatzstelle* (zB wechselnde Baustelle; BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785); es kommt weder auf die Entfernung der Einsatzstelle von der Wohnung noch auf die Dauer der Tätigkeit an einem Einsatzort an (BFH v. 18.12.2008 – VI R 39/07, BStBl. II 2009, 475; BERGKEMPER, FR 2009, 725); die Übernachtung am Einsatzort führt nicht zu einer dHf. (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782 und v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793); sucht der ArbN vor Antritt der Auswärtstätigkeit zunächst den Betriebssitz (= regelmäßige Arbeitsstätte) auf, kommt für diese Fahrt nur die Entfernungspauschale in Betracht;
- *Weg zwischen regelmäßiger Arbeitsstätte und Einsatzort/Tätigkeitsstätte* (BFH v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791);
- *Weg zwischen regelmäßiger Arbeitsstätte 1 und regelmäßiger Arbeitsstätte 2* (H 9.5 LStH);
- *Weg zwischen Wohnung und gleichbleibendem Treffpunkt*, um von dort zu ständig wechselnden Einsatzstellen transportiert zu werden;
- *Weg zwischen Wohnung und Ort zur Übernahme eines Fahrzeugs* (BFH v. 11.5.2005 – VI R 15/05, BStBl. II 2005, 788).

c) Mehraufwendungen für die Verpflegung

298 aa) Bedeutung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5

Rechtsgrundlage für den Abzug von Mehraufwendungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit ist seit VZ 1996 § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (zur Bedeutung s. BFH v. 18.2.2009 – VI R 61/06, BFH/NV 2009, 1874, mwN). § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 schließt den Abzug beruflich veranlasster Mehraufwendungen für die Verpflegung dem Grunde nach aus. Ausnahmen gelten unter den Voraussetzungen der Sätze 2 ff. in den Fällen einer berufsbedingten Auswärtstätigkeit. Mehraufwendungen können nur pauschal als WK abgezogen werden; ein Einzelnachweis ist nicht möglich. Dabei gelten für sämtliche Auswärtstätigkeiten einheitliche Pauschbeträge, wobei die Höhe im Wesentlichen von der Abwesenheitsdauer bestimmt wird. Für die Gewährung der Pauschbeträge kommt es weder darauf an, wie sich die konkrete Verpflegungssituation am Einsatzort darstellt, noch darauf, ob überhaupt ein berufsbedingter Verpflegungsmehrbedarf eintritt. Insbesondere ist nicht zu prüfen, ob der Ansatz der Pauschalen zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde (BFH v. 17. 2. 2009 – VIII R 21/08, BFH/NV 2009, 1172). Die Verpflegungspauschalen sind auch anzusetzen, wenn der ArbN Mahlzeiten vom ArbG oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten

hat (R 9.6 Abs. 1 Satz 3 LStR). Auf der anderen Seite ist der geldwerte Vorteil aus der Mahlzeitengestellung grundsätzlich als Arbeitslohn anzusetzen (s. R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR; R 9.6. Abs. 1 Satz 3 LStR). Auf die Gewährung der gesetzlichen Pauschbeträge besteht ein Rechtsanspruch (BFH v. 13.12.2007 – VI R 73/06, BFH/NV 2008, 936; v. 4.4.2006 – VI R 44/03, BStBl. II 2006, 567).

Dreimonatsfrist: Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 ist die Berücksichtigung des pauschalen Mehraufwands auf die ersten 3 Monate an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt (s. dazu BFH v. 11.4.2006 – VI R 52/05, BFH/NV 2006, 2237; BFH v. 17.6.2010 VI R 35/08, BStBl. II 2010, 852; v. 14.9.2005 – VI R 22/04, BFH/NV 2006, 507). Diese Einschränkung gilt für jede Art von Auswärtstätigkeit (BFH v. 27.7.2004 – VI R 43/03, BStBl. II 2005, 357; s. zur Dreimonatsfrist auch BFH v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378; v. 16.11.2005 – VI R 12/04, BStBl. II 2006, 267). Die Überschreitung der Frist wird bei einer Fahrtätigkeit regelmäßig ausscheiden, es sei denn, es handelt sich um einen längerfristigen Aufenthalt auf einem Schiff (s. dazu BFH v. 21.1.2010 – VI R 51/08, BFH/NV 2010, 999; v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2005, 378; v. 16.11.2005 – VI R 12/04, BStBl. II 2006, 267). Zu Unterbrechungen und ihren stlichen Folgen s. R 9.6 Abs. 4 Sätze 2 ff LStR und H 9.6. LStH.

bb) Gleiche Grundsätze bei Auswärtstätigkeit

298a

Nach der neuen Rspr. des BFH ist eine Aufgliederung der Auswärtstätigkeit in Fallgruppen (Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit, Fahrtätigkeit) nicht erforderlich (s. Anm. 287). Dies gilt auch für die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen. Bei sämtlichen Auswärtstätigkeiten sind die Verpflegungspauschbeträge des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 nach gleichen Grundsätzen als WK abziehbar (s. dazu und zu der Entwicklung der BFH-Rspr. FISSENEWERT, DB 2006, Beil. 6, 32).

Typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 sind danach nur solche ArbN tätig, die im Betrieb ihres ArbG keine regelmäßige Arbeitsstätte innehaben, die für sie den ortsgebundenen Mittelpunkt ihrer dauerhaft beruflichen Tätigkeit und damit ihren Tätigkeitsmittelpunkt iSd. Satzes 2 der Vorschrift darstellt (BFH v. 11.5.2005 – VI R 16/04, BStBl. II 2005, 789). Zur Fahrtätigkeit s. zB BFH v. 18.6.2009 – VI R 61/06 (BFH/NV 2009, 1874).

Satz 2 der Vorschrift kommt zur Anwendung, wenn der ArbN nicht ausschließlich auswärts tätig wird, sondern daneben zu Beginn, im Verlauf oder am Ende seiner Auswärtstätigkeit den Betrieb des ArbG aufsucht. Der Begriff des Tätigkeitsmittelpunkts iSd. Vorschrift entspricht dem Begriff der (regelmäßigen) Arbeitsstätte iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (BFH v. 11.5.2005 – VI R 16/05, BStBl. II 2005, 789; v. 14.9.2005 – VI R 22/04, BFH/NV 2006, 507; v. 14.9.2005 – VI R 93/04, BFH/NV 2006, 53; v. 16.11.2005 – VI R 12/04, BStBl. II 2006, 267; v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378; v. 11.4.2006 – VI R 52/05, BFH/NV 2006, 2237). Beginnt und endet die Auswärtstätigkeit an der Wohnung des ArbN, so zählt die Abwesenheitsdauer von der Wohnung. Tritt der ArbN die Auswärtstätigkeit am Betrieb des ArbG, also an der regelmäßigen Arbeitsstätte, an, so sind die Mehraufwendungen für die Verpflegung nicht für die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung, sondern erst ab Beginn der Auswärtstätigkeit außerhalb des Betriebs als WK abziehbar (BERGKEMPER, DB 2010, Beil. 2 zu Heft 12, 41).

§ 9 Anm. 298a–299b Anh. zu Abs. 1 u. 2: Wichtige Anwendungsfälle

Als Folge der neuen BFH-Rspr. ist ein anlässlich des Tätigwerdens am Betriebssitz oder an einer anderen ortsfesten betrieblichen Einrichtung möglicherweise anfallender Verpflegungsmehraufwand regelmäßig nicht mehr abziehbar. Eine Ausnahme gilt nur noch im Anwendungsbereich einer dHf. (s. dazu FISSENEWERT aaO).

298b cc) Unentgeltliche Verpflegung

Wegen der Abgeltungswirkung der Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ist eine Kürzung dieser Pauschbeträge nicht möglich, sofern der ArbN bei einer Auswärtstätigkeit vom ArbG oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten unentgeltlich oder verbilligt Mahlzeiten erhält (R 9.6. Abs. 1 Satz 3 LStR).

298c dd) Erstattung durch Arbeitgeber

Die Erstattung ist stfrei, soweit keine höheren Beträge erstattet werden, als nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 angesetzt werden dürfen. Zur pauschalen Versteuerung höherer Vergütungen s. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4.

Pauschbeträge: Verpflegungsmehraufwendungen sind einheitlich mit folgenden Pauschbeträgen anzusetzen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2):

- bei Abwesenheit von 24 Std. 24 €,
- bei Abwesenheit von weniger als 24 Std., aber mindestens 14 Std. 12 €,
- bei Abwesenheit von weniger als 14, mindestens 8 Std. 6 €.

Abwesenheitszeiten sind zusammenzurechnen, wenn der ArbN an einem Tag mehrfach auswärts tätig ist (R 9.6 Abs. 1 Satz 4 LStR), sofern er zwischenzeitlich den Betriebssitz nicht berührt. Wegen weiterer Einzelheiten s. die Erläuterungen zu § 4 Abs. 1 Satz 4 LStR. Bei Auslandsreisen werden ländерweise gestaffelte erhöhte Pauschalen gewährt (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 4). Zu den ab 1.1.2010 geltenden Werten s. BMF v. 17.12.2009, BStBl. I 2009, 1601.

299 d) Übernachtungskosten

aa) Begriff

Übernachtungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem ArbN für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung im Zusammenhang mit einer Auswärtstätigkeit entstehen (R 9.7 Abs. 1 Satz 1 LStR). Rechtsgrundlage ist Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782).

299a bb) Werbungskostenabzug bei Auswärtstätigkeiten

Die mit einer Auswärtstätigkeit verbundenen Unterkunftskosten sind in tatsächlichem Umfang als WK abziehbar, sofern sie nicht vom ArbG stfrei nach § 3 Nr. 13 bzw. 16 erstattet werden. Dies gilt für alle Arten von Auswärtstätigkeiten, also auch bei Einsatzwechseltätigkeit. Der BFH hat seine frühere Rspr., nach der bei einer Einsatzwechseltätigkeit Übernachtungskosten nicht als Reisekosten, sondern im Rahmen einer dHf. als WK berücksichtigt werden konnten, aufgegeben (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782 mwN).

299b cc) Übernachtungen im Inland

Bei Übernachtungen im Inland ist grundsätzlich ein Einzelnachweis der Übernachtungskosten erforderlich (zur Kürzung bei Mitnahme des Ehepartners s. R 9.7 Abs. 1 Satz 2 LStR). Als Nachweis für die entstandenen Übernachtungskos-

ten kommen vor allem Hotel- und Gasthofquittungen in Betracht (BFH v. 17.7. 1980 – IV R 140/77, BStBl. II 1981, 14). Steht die Übernachtung dem Grunde nach zweifelsfrei fest, kann geschätzt werden (BFH v. 12.9.2001 – VI R 72/97, BStBl. II 2001, 775; H 9.7 LStH). Der zweifelsfreie Nachweis dem Grunde nach kann in jeglicher Form erbracht werden. Dabei soll der Hinweis des StpfL auf die stfrei gezahlte Auslöse allein nicht zu der erforderlichen Gewissheit führen (FG Thür. v. 20.2.1997, EFG 1997, 1524, rkr.).

Bei einem nachgewiesenen Gesamtpreis für Übernachtung mit Frühstück ist der Frühstücksanteil auszugrenzen. Lässt sich der Preis für das Frühstück nicht feststellen, ist der Gesamtpreis zu kürzen (R 9.7 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 LStR; PLENKER/SCHAFFHAUSEN, DB 2008, 1825).

Kein WK Pauschbetrag: Die LStR sehen den Ansatz von Pauschbeträgen bei Übernachtung im Inland nicht vor (BFH v. 12.9.2001 – VI R 72/97, BStBl. II 201, 775; zur Bindung für die Gerichte s. BFH v. 29.11.1974 – VI R 105/73, BStBl. II 1975, 279). Demgegenüber darf der ArbG dem ArbN auch bei einer Übernachtung im Inland einen Pauschbetrag iHv. 20 € stfrei nach § 3 Nr. 13, 16 erstatten, sofern die Unterkunft nicht unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden ist (R 9.7 Abs. 3 Satz 1 und Sätze 6–8 LStR; § 3 Nr. 16 Anm. 18 mit Hinweis auf BFH v. 15.11.1991 – VI R 81/88, BStBl. II 1992, 367). Allerdings kann der ArbN den Unterschied zwischen seinen nachgewiesenen tatsächlichen Übernachtungskosten und den vom ArbG stfrei erstatteten Beträgen als WK geltend machen (BFH v. 15.11.1991 – VI R 81/88, BStBl. II 1992, 367).

dd) Übernachtungen im Ausland

299c

Bei Übernachtungen im Ausland ist wahlweise Einzelnachweis oder Inanspruchnahme von Pauschbeträgen möglich. Bei Einzelnachweis können die tatsächlichen Übernachtungskosten als WK geltend gemacht werden (wegen Kürzung des tatsächlichen Gesamtpreises für Übernachtung mit Frühstück s. R 40 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 LStR).

Die Pauschalierung setzt voraus, dass der ArbN die Unterkunft vom ArbG oder auf Grund des Dienstverhältnisses von einem Dritten nicht unentgeltlich oder verbilligt erhalten hat (R 9.7 Abs. 3 Satz 6 LStR). Die Pauschbeträge sollen im Übrigen nicht angesetzt werden, wenn sie im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führten, zB wenn eine vom Normaltypus abweichende Art der Auswärtsaktivität (etwa eine Klassenfahrt) nur geringe Übernachtungskosten verursacht (BFH v. 11.5.1990 – VI R 140/86, BStBl. II 1990, 777, uE fraglich).

Die Pauschbeträge bestimmen sich nach einer Ländertabelle, die vom BMF im Einvernehmen mit den obersten FinBeh. der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandsübernachtungstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz erstellt wird (R 9.7 Abs. 3 Satz 3 LStR iVm. Anh. 25).

e) Sonstige Reisekosten

300

Abziehbar sind Reisenebenkosten, wenn diese so gut wie ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit des ArbN während einer Auswärtsaktivität veranlasst sind. Sie können nur in tatsächlicher Höhe als WK abgezogen werden; stfrei erstattete Beträge sind zu kürzen (R 9.8 Abs. 2 LStR).

Zu den Reisenebenkosten zählen insbesondere (s. auch R 9.8 Abs. 1 LStR; H 9.8 LStH)

§ 9 Anm. 300–310 Anh. zu Abs. 1 u. 2: Wichtige Anwendungsfälle

- *Kosten der Gepäckbeförderung und -aufbewahrung* einschließlich der Prämien für eine auf die Auswärtstätigkeit beschränkte Reisegepäckversicherung (BFH v. 19.2. 1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519);
- *berufsbedingte Telefonkosten und Kosten des Schriftverkehrs* mit dem ArbG oder dessen Geschäftspartnern;
- *Fahrtkosten* (Mietwagen, öffentliche Verkehrsmittel) und Garagenkosten am Zielort;
- *Straßenbenutzungsgebühren, Parkplatzkosten* (BFH v. 21.10.1986 – IX R 70/81, BFH/NV 1987, 241) und Schadensersatzleistungen infolge eines berufsbezogenen Verkehrsunfalls;
- *Prämien für Unfallversicherungen*, die ausschließlich Berufsunfälle außerhalb einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte abdecken (BMF v. 17.2.2000, BStBl. I 2000, 1204);
- *Wertverlust auf Grund eines Schadens* (Diebstahl, Transport- oder Unfallschaden) an mitgeführten Gegenständen, die der ArbN auf seiner Reise verwenden musste, wenn der Schaden auf einer reisespezifischen Gefährdung beruht (BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44; v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256; v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744, auch zur Höhe der abziehbaren WK bei Wertverlust).

Nicht zu den abziehbaren Reisenebenkosten zählt idR der Verlust von Gegenständen, die der begleitende Ehegatte mit sich führt. Etwas anderes gilt nur, wenn der ArbG auch den Ehegatten für dessen Dienstleistung bezahlt (BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744).

Nicht zu Reisenebenkosten soll auch der Verlust einer Geldbörse gehören (H 9.8 LStH mit Hinweis auf BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771). Dem kann uE nicht uneingeschränkt zugestimmt werden. Maßgeblich ist die Zweckbestimmung des Geldes. Handelt es sich um vom ArbG zur Verfügung gestelltes Geld (zB Reisekostenvorschuss) oder ist es zur Durchführung der Auswärtstätigkeit erforderlich, ist uE der WKAbzug zulässig. Zu Geldbußen, Ordnungsgeldern und Verwarnungsgeldern vgl. H 9.8 LStH iVm. R 4.13 EStR.

301–309 Einstweilen frei.

IV. Umzugskosten

1. Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug

a) Veranlassungsprinzip als Abgrenzungsmaßstab

310 aa) Allgemeiner WKBegriff und Veranlassungsprinzip

Das Bewohnen einer Wohnung am Lebensmittelpunkt des Stpf. und seiner Familie ist dem privaten Lebensbereich zuzurechnen. Daher sind Aufwendungen für einen Umzug in eine solche Wohnung grundsätzlich stlich nicht abziehbare Kosten der allgemeinen Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2). Aufwendungen, die einem ArbN durch einen beruflich veranlassten Wohnungswechsel entstehen, sind allgemeine WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234; zu den Fallgruppen s. Anm. 312; zum WKUmfang s. Anm. 315–317). Dies gilt sowohl für Inlands- als auch für Auslandsumzüge, sofern die Einkünfte der inländ. Besteuerung unterliegen (§ 3c; dazu auch TURNBULL/FINK, DB 1989, 1844). Die berufliche Tätigkeit des Stpf. muss ent-

sprechend objektiven und subjektiven Veranlassungskriterien (eingehend Anm. 145–149) den wesentlichen Grund für den Umzug darstellen. Nach der bisherigen Rspr. des BFH durften wegen des § 12 Nr. 1 Satz 2 entnommenen Aufteilungs- und Abzugsverbots Umstände der allgemeinen Lebensführung keine bzw. nur eine ganz untergeordnete Rolle spielen (BFH v. 21.2.2006 – IX R 79/01, BStBl. II 2006, 598, mwN; v. 23.3.2001 – VI R 189/97, BStBl. II 2002, 56). An dieser Rspr. kann nicht mehr uneingeschränkt festgehalten werden, nachdem inzwischen der BFH zu der Auffassung gelangt ist, dass § 12 Nr. 1 Satz 2 kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot normiert (BFH v. 21.9. 2006 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672). Auch wenn Aufwendungen gemischt veranlasst sind, ist der berufliche Anteil als WK abziehbar. Notfalls ist dieser Anteil zu schätzen. Diese Grundsätze gelten auch für Umzugskosten.

Abgrenzung zu dHf.: Im Einzelfall können Umzugskosten als notwendige Mehraufwendungen im Rahmen einer dHf. gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 berücksichtigt werden; dies ist in Umzugsfällen stets zu prüfen (s. Anm. 491). Ein Umzug zum Beschäftigungsstandort bei Beendigung der dHf. ist beruflich veranlasst (BFH v. 21.7.1989 – VI R 129/86, BStBl. II 1989, 917). Aufwendungen für einen Rückumzug aus Anlass der Beendigung einer dHf. können ebenso beruflich veranlasst sein wie die Aufwendungen für den vorangegangenen Bezug der Zweitwohnung am Arbeitsort (BFH v. 29.4.1992 – VI R 146/89, BStBl. II 1992, 667; v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474; zum Rückumzug ins Ausland BFH v. 4.12.1992 – VI R 11/92, BStBl. II 1993, 722 und v. 8.11.1996 – VI R 65/94, BStBl. II 1997, 207; FG Köln v. 20.3.2002, EFG 2002, 967 zur Umzugskostenpauschale nach § 10 BUKG, rkr.).

bb) Zeitlicher Zusammenhang

310a

Der zeitliche Zusammenhang zwischen Aufnahme, Beendigung und Unterbrechung der Erwerbstätigkeit und Umzugskosten ist für den Berufsbezug der Aufwendungen lediglich von indizierter, nicht von materieller Bedeutung. Beruflich veranlasste Umzugsaufwendungen fallen beim ArbN idR als laufende oder vorab entstandene WK an (zB Umzug vor erstmaligem Dienstantritt; Voraussetzung: klar erkennbarer Einnahmenbezug, s. Anm. 162). Auch nachträglich in Abwicklung eines Arbeitsverhältnisses anfallende Umzugsaufwendungen werden als WK anerkannt.

Fehlgeschlagene Umzugskosten können im Einzelfall ebenfalls Erwerbscharakter haben (zB Umzug wegen vereinbarter beruflicher Versetzung, die dann unterbleibt). Vgl. auch betr. Aufwendungen für eine Zwischenwohnung infolge nicht zu vertretender zeitlicher Verzögerungen FG München v. 15.1.1990, EFG 1990, 418, rkr.

cc) Umzugskostenvergütungen

310b

Nach § 3 Nr. 16 sind Vergütungen, die ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem ArbG zur Erstattung von Umzugskosten erhalten, stfrei, soweit sie die beruflich veranlassten Mehraufwendungen nicht übersteigen (s. dazu im Einzelnen § 3 Nr. 16 Anm. 26 ff.). Nach § 3 Nr. 13 sind die aus öffentlichen Kassen an ArbN im öffentlichen Dienst gezahlten Umzugskostenvergütungen stfrei (s. dazu § 3 Nr. 13 Anm. 20 ff.). Dabei sind die Erstattungen nur dann stfrei, wenn sie der Abgeltung eines Aufwands dienen, der, hätte ihn der ArbN selbst zu tragen, als WK abziehbar wäre. Denn wie bei § 3 Nr. 16 handelt es sich auch bei den nach § 3 Nr. 13 stfrei gestellten ArbG-Leistungen um WK-Ersatz

§ 9 Anm. 310b–313 Anh. zu Abs. 1 u. 2: Wichtige Anwendungsfälle

(s. § 3 Nr. 13 Anm. 2; BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405; R 9.9 Abs. 3 LStR).

Soweit ein StpfL. die StBefreiung nach § 3 Nr. 13 bzw. 16 in Anspruch nimmt, ist ein Abzug der Umzugskosten ausgeschlossen (§ 3c).

311 b) Zusammenhang mit einer Einkunftsart; außergewöhnliche Belastungen

Erwerbsbezogene Umzugskosten fallen im Bereich der Überschusseinkünfte idR beim ArbN mit Einkünften nach § 19 an (zu Umzugskosten als Betriebsausgaben s. § 4 Anm. 62). Ein WKAbzug kommt im Grundsatz aber auch bei den anderen Überschusseinkünften in Betracht (zB Umzug wegen verbesserter Wahrnehmung von Verwaltungsaufgaben als Vermieter: WK bei § 21). Es können einkunftsartenbezogene Konkurrenzsituationen auftreten; maßgebend ist der engere wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang (ggf. Aufteilung durch Schätzung; zur Konkurrenzsituation zwischen § 19 und §§ 21, 21a s. BFH v. 6.11.1986 – VI R 106/85, BStBl. II 1987, 81). Zu Umzugskosten bei einem Wechsel der Einkunftsart s. allg. Anm. 175–183, 236.

Beispiel: Freiberufler will an einem anderen Ort als ArbN tätig werden, uE unter We sentlichkeitsgesichtspunkten WKAbzug bei § 19.

Umzugskosten als agB: Privat veranlasste Umzugskosten sind unabhängig vom Grund ihres Entstehens keine agB, weil sie typische Lebenshaltungskosten darstellen, mit denen jedermann zu rechnen hat. Etwas Anderes gilt nur dann, wenn der Umzug wegen einer Krankheit zwingend erforderlich ist (BFH v. 8.10.2008 – VI B 66/08, BFH/NV 2009, 149).

312 Einstweilen frei.

2. Fallgruppen erwerbsbezogener Umzugskosten

313 a) Typische Grundfälle

Typische Grundfälle, in denen ein Wohnungswechsel nach allgemeinen Veranlassungskriterien überwiegend aus Berufsgründen erfolgt (vgl. zur Rspr.-Entwicklung insbes. BFH v. 6.11.1986 – VI R 106/85, BStBl. II 1987, 81; v. 10.9.1982 – VI R 95/81, BStBl. II 1983, 16; v. 15.10.1976 – VI R 162/74, BStBl. II 1977, 117):

Der Wohnungswechsel wird im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des ArbG durchgeführt:

Beispiel: Bezug oder Räumung einer Dienstwohnung auf Anordnung des ArbG, um dem ArbN bestimmte berufliche Einsatzmöglichkeiten zu gewährleisten, etwa als angestellter Hausmeister (vgl. betr. Betriebsausgaben BFH v. 28.4.1988 – IV R 42/86, BStBl. II 1988, 777; H 9.9 LStH; s. aber FG Ba.-Württ. v. 9.9.2005, EFG 2006, 178, rkr.).

Ein Arbeitsplatzwechsel oder eine erhebliche Fahrtzeitverkürzung zur Arbeitsstätte sind bei dieser Fallgestaltung zur Begründung des Erwerbsbezugs nicht erforderlich.

Der Ortswechsel beruht auf einem Berufs-, Arbeitsplatz- oder Stellungswechsel des ArbN (BFH v. 16.10.1992 – VI R 132/88, BStBl. II 1993, 610; v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494; v. 21.7.1989 – VI R 129/86, BStBl. II 1989, 917): Dies gilt auch, wenn der Wohnungswechsel aus Anlass der erstmaligen Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit durchgeführt wird. Grundsätzlich ist es unter Veranlassungsgesichtspunkten unerheblich, ob der Arbeits-

platzwechsel durch den ArbG oder den ArbN veranlasst ist. Bei einer Versetzung auf Wunsch des ArbN müssen private Gründe für den Wohnungswechsel allerdings ausgeschlossen werden können bzw. in den Hintergrund treten. Das ist der Fall, wenn sich der ArbN durch die Versetzung ein besseres berufliches Fortkommen oder eine Verbesserung seiner bisherigen Lebensstellung (s. dazu BFH v. 18.10.1974 – VI R 71/72, BStBl. II 1975, 327) verspricht.

Der Umzug muss nicht notwendigerweise in einen anderen Ort erfolgen, auch wenn der Umzug innerhalb eines Orts (dh. eines großstädtischen Einzugsbereichs) in besonderer Weise privat mitveranlasst sein kann. Nach BFH sind jedenfalls Aufwendungen für einen Umzug als WK bei solchen ArbN anzuerkennen, die innerhalb einer Großstadt ihren ArbG und damit ihren Arbeitsplatz gewechselt haben oder deren ArbG durch Änderung des Geschäftssitzes Arbeitsplätze in einen anderen Stadtteil derselben Großstadt verlegt haben, wenn sich durch den Umzug der Zeitaufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erheblich verkürzt (BFH v. 15.10.1976 – VI R 162/74, BStBl. II 1977, 117; v. 23.3.2001 – VI R 189/97, BStBl. II 2002, 56).

► **Private Mitveranlassung:** Bei einem Arbeitsplatzwechsel nachfolgenden Umzug lässt der BFH private Motive für die Auswahl der Wohnung idR unbeachtlich (BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494; kritisch dazu RÖSSLER, DStZ 1993, 124; s. auch u.).

Wohnungswechsel ohne Arbeitsplatzwechsel oder sonstige berufliche Veränderungen: Auch ohne einen Arbeitsplatzwechsel erachtet die Rspr. die berufliche Veranlassung für einen Umzug als gegeben, wenn der Umzug zu einer wesentlichen Verbesserung der Arbeitsbedingungen für den ArbN führt. Als wesentliche Verbesserung der Arbeitsbedingungen gilt grundsätzlich der Umstand, dass der Umzug zu einer Fahrtzeitersparsnis von täglich mindestens einer Stunde führt (BFH v. 23.3.2001 – VI R 175/99, BStBl. II 2001, 585; v. 21.2.2006 – IX R 79/01, BStBl. II 2006, 598; v. 23.5.2006 – VI R 56/02, BFH/NV 2006, 1650). Der beruflich veranlasste Umzug kann dabei auch in ein zuvor erworbenes Eigenheim erfolgen (BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494; v. 16.10.1992 – VI R 132/88, BStBl. II 1993, 610; FRÖSCHL, HFR 2001, 965). Bei einer mindestens einständigen Fahrzeitverkürzung ist nämlich auf die Motive des ArbN für den Umzug in eine bestimmte Wohnung nicht mehr abzustellen (BFH v. 23.3.2001 – VI R 189/97, BStBl. II 2002, 56; v. 12.11.2008 – VI B 85/08, BFH/NV 2009, 171). Die durch die Zeitersparsnis unmittelbar auftretende Freizeitverlängerung unterbricht aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten die berufliche Veranlassungskette nicht. Allerdings dürfen bei beiderseits berufstätigen Ehegatten die sich jeweils ergebenden Fahrtzeitersparsnisse nicht zusammen gerechnet und saldiert werden (BFH v. 27.7.1995 – VI R 17/95, BStBl. II, 728; v. 21.2.2006 – IX R 79/01, BStBl. II 2006, 598; v. 23.5.2006 – VI R 56/02, BFH/NV 2006, 1650; aA v. BORNHAUPT, BB 1995, 2042; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 600, Stichwort Umzugskosten). Erreicht also bei beiderseits berufstätigen Ehegatten einer die notwendige Fahrzeitverkürzung, ist der gesamte Umzug beruflich veranlasst. Ob die notwendige Fahrzeitverkürzung erreicht wird, soll sich in ausreichender Weise durch Routenplaner feststellen lassen (FG Hamb. v. 9.10.2008, EFG 2009, 244; uE zweifelhaft).

► **Wegezeitverkürzung nur Indiz:** Die Wegezeitverkürzung von mindestens einer Stunde gilt nicht ausnahmslos, sondern ist lediglich als ein Indiz für die berufliche Veranlassung eines Umzugs zu werten. Maßgeblich ist, ob dem ArbN nach dem Umzug nurmehr eine solche Wegezeit verbleibt, wie sie im Berufsverkehr als normal angesehen wird. Es kommt auf die Gesamtbewertung der ursprüng-

§ 9 Anm. 313–314 Anh. zu Abs. 1 u. 2: Wichtige Anwendungsfälle

lichen Fahrtzeit an (BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494; FG Rhld.-Pf. v. 14.5.1997, EFG 1997, 1427, rkr.). Bei einer solchen Gesamtbewertung kann uE auch eine Verkürzung der Fahrtzeit um weniger als eine Stunde beruflich veranlasst sein, wenn etwa der Umzug zu einer sonstigen erheblichen Verbesserung der Arbeitsbedingungen führt.

► Einzelfälle:

- ▷ *BFH v. 16.10.1992 – VTR 132/88* (BStBl. II 1993, 610): Fahrtzeitverkürzung von 20 Minuten und die Möglichkeit, in der neuen Wohnung ein Arbeitszimmer einzurichten, reicht nicht aus;
- ▷ *BFH v. 28.4.1988 – IV R 42/86* (BStBl. II 1988, 777): Umzugskosten eines frei praktizierenden Arztes bei Umzug in die Nähe eines Krankenhauses sind betrieblich veranlasst, wenn dadurch die Betreuung von stationär aufgenommenen Patienten erleichtert wird;
- ▷ *BFH v. 6.11.1986 – VTR 34/84* (BFH/NV 1987, 236): Umzugskosten in eine zuvor erworbene Eigentumswohnung, wenn sich eine tägliche Fahrtzeitersparnis von mindestens einer Stunde ergibt;
- ▷ *BFH v. 10.9.1982 – VTR 85/81*, BStBl. II 1983, 16: Verkürzung der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte um neun km begründet zumindest dann die berufliche Veranlassung des Umzugs, wenn die Wegstrecke mehrmals täglich zurückgelegt werden muss;
- ▷ *FG Rhld.-Pf. v. 25.1.1995*, EFG 1995, 515, rkr.: Fahrtzeitersparnis von wenigstens einer Stunde und wesentliche Erleichterung der Wegstrecke reichen aus;
- ▷ *FG Rhld.-Pf. v. 21.6.1995*, EFG 1995, 715, rkr.: ausschlaggebend ist die Erreichbarkeit der Arbeitsstätte zu Fuß in weniger als 10 Minuten, Fahrtzeitersparnis um nur 37 Minuten ist unschädlich;
- ▷ *FG Ba-Württ. v. 29.4.1993*, EFG 1993, 715, rkr.: bei Fahrtzeitersparnis von wenigstens einer Stunde ist der Wechsel des Beförderungsmittels nach Umzug unerheblich.

314 b) Einzelfragen

Umzug in ein Eigenheim bzw. eine Eigentumswohnung kann nach den Umständen des Einzelfalls bei Anwendung der allgemeinen Kriterien beruflich veranlasst sein. Die Abgrenzung zur Privatsphäre ist mitunter schwierig. Der Berufsbezug wird dadurch indiziert, dass der Stpf. den Umzug in dieselbe oder in eine nach Lage und Ausstattung ähnliche Wohnung auch ohne Eigentumsvererb vorgenommen hätte.

Sind die für die berufliche Veranlassung eines Umzugs entscheidenden objektiven Kriterien wie Auszug aus einer oder Einzug in eine Dienstwohnung, wesentliche Fahrtzeitverkürzung von mindestens einer Stunde oder sonstige allgemeine Verbesserungen der Arbeitsbedingungen gegeben, so steht der Anerkennung der Umzugskosten als WK nicht entgegen, dass der Umzug in ein zu Eigentum erworbenes Objekt erfolgt (BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494). Zieht dagegen ein ArbN aus beruflichen Gründen zunächst in eine Mietwohnung um, sind die Aufwendungen für einen zeitnah zweiten Umzug am Ort in das eigene Einfamilienhaus nicht mehr beruflich veranlasst (BFH v. 21.9.2000 – IV R 78/99, BStBl. II 2001, 79).

Bei Wegverlegung des Wohnsitzes vom Arbeitsort soll der Umzug privat veranlasst sein, auch wenn der Stpf. infolge der Wegverlegung des Wohnsitzes am neuen Wohnort eine Arbeitsstelle annimmt (BFH v. 21.2.2006 – IX R 108/00,

BFH/NV 2006, 1273; v. 9.1.2008 – VI B 79/07, nv.; uE fraglich im Hinblick auf die geänderte Rspr. des BFH zu den Wegverlegungsfällen im Bereich der dHf.: BFH v. 5.3.2009 – VI R 23/07, BStBl. II 2009, 1016; v. 5.3.2009 – VI R 58/06, BStBl. II 2009, 1012).

Privat veranlasster Umzug u. berufliche Umzugsmehraufwendungen: Für die Mitnahme einer Arbeitszimmereinrichtung anfallende Umzugsmehraufwendungen können bei einem privat veranlassten Umzug nicht als WK berücksichtigt werden; § 12 Nr. 1 Satz 2 steht dem Abzug entgegen, da der Arbeitsmitteltransport aus privaten Gründen erfolgt (so BFH v. 21.7.1989 – VI R 102/88, BStBl. II 1989, 972 und v. 16.10.1992 – VI R 132/88, BStBl. II 1993, 610, uE unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten bedenklich).

Rückumzug: Die Kosten eines Rückumzugs teilen idR das Schicksal der ursprünglichen Wegzugsaufwendungen und sind daher nach privat veranlasstem Wegzug nicht abziehbar (s. dazu SEITRICH, FR 1984, 36; Nds. FG v. 25.9.1980, EFG 1981, rkr.; FG Düss. v. 26.11.1987, EFG 1988, 114, rkr.). Wird dagegen eine vom ArbG vorgesehene Versetzung rückgängig gemacht, können die durch die Aufgabe der Umzugsabsicht entstehenden vergeblichen Aufwendungen als WK abgezogen werden (BFH v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584).

Die Rückumzugskosten eines auf begrenzte Zeit vom Ausland in das Inland abgeordneten ausländischen ArbN sind WK (BFH v. 4.12.1992 – VI R 11/92, BStBl. II 1993, 722; zum Umzug ins Ausland wegen Arbeitsaufnahme s. BFH 20.9.2006 – I R 59/06, BStBl. II 2007, 756). Das soll nicht gelten, wenn der ArbN unbefristet im Inland arbeitet und der Rückumzug erst nach Erreichen des Pensionsalters durchgeführt wird (BFH v. 8.11.1996 – VI R 65/94, BStBl. II 1997, 207; v. 22.7.1999 – XI B 42/98, BFH/NV 2000, 37, betr. Politiker).

Umzug aus Anlass der Beendigung einer dHf.: Aufwendungen für einen Umzug von der Zweitwohnung am Arbeitsort in die Familienwohnung, durch den eine aus beruflichem Anlass begründete dHf. beendet wird, sind WK. Das trifft auch zu, wenn ein Arbeitsplatzwechsel nicht vorliegt und private Motive zur Aufgabe des zweiten Hauses am Arbeitsort geführt haben (BFH v. 29.4.1992 – VI R 146/89, BStBl. II 1992, 667). Zur Beendigung einer dHf. durch Umzug der Familie des ArbN erst Jahre später an dessen Beschäftigungsstort s. BFH v. 21.7.1989 – VI R 129/86, BStBl. II 1989, 917.

3. Rechtsfolgen: Höhe der Werbungskosten

a) Grundsätze

315

Sofern die berufliche Veranlassung des Umzugs nachgewiesen ist, sind für die Höhe des WKAbzugs die anfallenden Aufwendungen im Einzelnen hinsichtlich ihres WKCharakters sowie der Reichweite des Veranlassungsprinzips nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen.

Beamtenrechtliche Umzugskostengrundsätze als Leitlinie: Nach R 9.9 Abs. 2 Satz 1 LStR können allerdings bei einem beruflich veranlassten Wohnungswchsel die tatsächlichen Umzugskosten ohne weitere Prüfung bis zur Höhe der Beträge als WK abgezogen werden, die nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) und der Auslandsumzugskostenverordnung (AUV) in der jeweils geltenden Fassung als Umzugskostenvergütung gezahlt werden können. Die Prüfung, ob die einzelnen Aufwendungen WK sind, soll sich in diesem Fall erübrigen (R 9.9 41 Abs. 2 Satz 2 LStR). Nur wenn höhere Umzugskosten im Einzelnen nachgewiesen werden, ist zu prüfen, ob und inwieweit die Aufwen-

dungen WK oder nicht abziehbare Kosten der Lebensführung sind (R 9.9 Abs. 2 Satz 3 LStR).

Die Richtlinienbestimmung geht auf die Rspr. des RFH zurück, wonach eine angemessene Grenze für den Abzug beruflich veranlasster Umzugskosten durch die Beträge gezogen werden können, „die einem Beamten oder Angestellten öffentl. Körperschaften im Fall dienstlichen Umzugs als Umzugskostenvergütung ... gezahlt werden“ (RFH v. 11.11.1936 – VIA 579/36, RStBl. 1937, 264). Der BFH hat diese Verwaltungsanweisung in ihrer jeweiligen Form unter Schätzungsgeichtspunkten insbesondere hinsichtlich der beamtenrechtlichen Umzugskostenpauschalen (allgemeine Erfahrungswerte) grundsätzlich gebilligt (BFH v. 30.3.1982 – VI R 162/78, BStBl. II, 595; v. 6.11.1986 – VI R 135/85, BStBl. II 1987, 188; v. 30.3.1982 – VI R 162/78, BStBl. II 1982, 595 zur Berücksichtigung von Pauschalalen).

UE können die beamtenrechtlichen Erstattungsregelungen, insbesondere die Pauschalierungen, für die Besteuerung nur als Leitlinie und Schätzungsmaßstab dienen; sie unterliegen keiner zwangsläufigen Anwendung. Die Pauschierung der Höhe nach macht den Grundnachweis für das Entstehen der Aufwendungen nicht durchweg entbehrlich.

Berufliche Veranlassung erforderlich: Die Verweisung auf die beamtenrechtlichen Erstattungsregelungen ist dort nicht zu beachten, wo diese Regelungen mit dem allgemeinen WK-Begriff des Abs. 1 Satz 1 nicht vereinbar sind. Deshalb findet die Verweisung in R 9.9 Abs. 2 LStR dort ihre Grenze, wo diese Regelungen mit dem allgemeinen WK-Begriff in Abs. 1 Satz 1 nicht vereinbar sind (BFH v. 17.12.2002 – VI R 188/98, BStBl. II 2003, 314 zu Kosten für die Ausstattung der neuen Wohnung bei einem beruflich veranlassten Umzug; v. 7.9.1990 – VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445; H 9.9 LStH). Das Umzugskostenrecht des öffentlichen Dienstes bildet einen Teil des öffentlichen Dienstrechts und ist deshalb in nicht unwesentlichem Maße durch fürsorgerechtliche Gesichtspunkte beeinflusst, die bei der Frage nach der Abziehbarfähigkeit von Aufwendungen keine Rolle spielen (FG Köln v. 20.11.2008, EFG 2009, 460, rkr.). Deshalb ist für jede Ausgabenposition zu prüfen, ob sie – für sich betrachtet – nahezu ausschließlich beruflich veranlasst ist und zwar auch dann, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Die Anerkennung von WK wegen eines beruflich veranlassten Umzugs gilt nämlich nicht für alle damit verbundenen Aufwendungen (BFH v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474: Veräußerungsverlust beim Verkauf eines Eigenheims; v. 24.5.2000 – VI R 888/97, BStBl. II 2000, 586: Maklerkosten beim Erwerb eines Eigenheims; v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536: Aufwendungen für umzugsbedingte Neuanschaffung von bürgerlicher Kleidung; v. 21.9.2000 – IV R 78/99, BStBl. II 2001, 70: Einlagerung von Möbeln; v. 23.11.2000 – VI R 38/97, BStBl. II 2001, 132: Schulgeldzahlungen an eine fremdsprachige Schule im Inland; s. dagegen BFH v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584: vergebliche Aufwendungen als WK).

Die Auffassung der FinVerw., dass nur bei Einzelnachweis insoweit eine Prüfung erforderlich sei (s. R 9.9 Abs. 2 Sätze 2, 3 EStR), ist uE nicht haltbar.

Steuerfreier Werbungskostenersatz: Beruflich veranlasste Umzugskosten können nur insoweit vom Stpf. einkunftsmindernd geltend gemacht werden, als sie ihm nicht stfrei vom ArbG (oder einem sonstigen Dritten) ersetzt werden (§ 3 Nr. 13 u. 16; zu Einzelheiten s. dort). Der Verzicht auf stfreien Kostenersatz gegenüber dem ArbG beeinträchtigt den WK-Abzug nicht. Bei nur teilwei-

se stfreier Kostenerstattung bilden die überschließenden Spitzenbeträge Erwerbsaufwendungen (s. auch Anm. 310).

b) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Inlandsumzügen

316

Die FinVerw. orientiert sich bei der Bestimmung des Umfangs der abziehbaren Umzugskosten an den beamtenrechtlichen Erstattungsregelungen (s. Anm. 315). Maßgebend ist für Inlandsumzüge das BUKG v. 11.12.1990 (BGBI. I 1991, 2682, s. Anh. 29 LStR; s. auch § 3 Nr. 13 Anm. 20). Ein Einzelnachweis höherer Aufwendungen außerhalb des BUKG idR als sonstige Umzugsaufwendungen bleibt dem Stpf. unbenommen (R 9.9 Abs. 2 Satz 3) LStR.

Katalog der abziehbaren Umzugskosten bei Inlandsumzügen nach dem BUKG: Nach § 5 Abs. 1 BUKG umfasst die Umzugskostenvergütung die Beförderungsauslagen (§ 6 BUKG), Reisekosten (§ 7 BUKG), Mietentschädigung (§ 8 BUKG), andere Auslagen (§ 9 BUKG), Pauschvergütung für sonstige Umzugsauslagen (§ 10 BUKG) und Auslagen nach § 11 BUKG.

- Notwendige Aufwendungen zur Beförderung des Umzugsguts nach § 6 BUKG (zu Einzelheiten s. dort).
- Reisekosten des Umziehenden sowie der zur häuslichen Gemeinschaft gehörenden Personen nach § 7 BUKG: Die Höhe der Kosten richtet sich nach Dienstreisegrundsätzen, so dass als Tagegeld die Pauschbeträge für Mehraufwendungen für die Verpflegung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 zu beachten sind (R 9.9 Abs. 2 Satz 1 LStR). Im Übrigen sind verschiedene Restriktionen zu beachten (zB Reisekosten für höchstens 2 Tage zum Suchen und Besichtigen einer neuen Wohnung, § 7 Abs. 2 BUKG; s. dazu FG Köln v. 22.7.1986, EFG 1987, 169, rkr.). Abziehbar sind auch Fahraufwendungen des Ehepartners zum Arbeitsort des Stpf. im Zusammenhang mit der Wohnung (BFH v. 21.8.1974 – VI R 201/72, BStBl. II 1975, 64).
- Umzugsbedingte doppelte Mietzahlungen für Alt- und Neuwohnung einschließlich Garten und Garage nach § 8 Abs. 1, 2 BUKG: Für die Doppelzahlungen gelten zeitliche Begrenzungen (6 Monate für Altwohnung, 3 Monate für Neuwohnung). Entgegen § 8 Abs. 3 BUKG kann bei selbstgenutztem Wohnungseigentum der Mietwert nicht als WK abgezogen werden (FG Ba-Württ. v. 6.4.1990, EFG 1991, 20, rkr.; FG Köln v. 20.11.2008, EFG 2009, 460, rkr.). Zur Mietausfallsentschädigung s. BFH v. 1.12.1993 – I R 61/93, BStBl. II 1994, 323.
- *Notwendige ortsübliche Maklergebühren für die Vermittlung einer Mietwohnung nach § 9 Abs. 1 BUKG:* Dies gilt auch bei erfolgloser Wohnungssuche (FG Düss. v. 24.3.1994, EFG 1994, 652, rkr.). Die bei einem Grundstückskauf angefallenen Maklerkosten sind dagegen nicht als WK abziehbar; es handelt sich um Anschaffungsnebenkosten (BFH v. 24.8.1995 – IV R 27/94, BStBl. II 1995, 895; v. 24. 5. 2000 – VI R 188/97, BStBl. II 2000, 586).
- *Auslagen für einen durch den Umzug bedingten Zusatzunterricht der Kinder* des ArbN bis zu einem Höchstbetrag nach § 9 Abs. 2 BUKG; s. zu den Höchstbeträgen BMF v. 16.12.2008, BStBl. I 2008, 1076).
- *Pauschvergütung für sonstige Umzugsauslagen* nach § 10 BUKG: Die Vorschrift sieht zur Abgeltung der sonstigen Umzugskosten wegen ihrer nur schwer schätzbarer Höhe Pauschbeträge vor, die nach Familienstand gestaffelt und von der Rspr. anerkannt werden (s. zu den Beträgen BMF v. 16.12.2008, BStBl. I 2008, 1076).

Nicht abziehbar sind Auslagen für Kochherde, Öfen und andere Heizgeräte nach § 9 Abs. 3 BUKG. Entsprechendes gilt wegen des idR privaten Bezugs auch für sonstige Einrichtungsgegenstände und die Renovierung der neuen Wohnung (BFH v. 7.9.1990 – VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445 mwN; v. 17.12.2002 – VI R 188/98, BStBl. II 2003, 314; H 9.9. LStH).

Anstelle der Pauschalen nach § 10 BUKG kann der Stpf. sonstige Umzugsaufwendungen durch Einzelnachweis in angemessenem Umfang geltend machen, sofern es sich nicht um nicht abziehbare Kosten der Lebensführung handelt (s. Anm. 315).

317 c) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Auslandsumzügen

Für die Bestimmung des WKUmfangs bei beruflich veranlassten Auslandsumzügen gelten Besonderheiten; Grund dafür sind die unterschiedlichen faktenhaften Verhältnisse gegenüber Inlandsumzügen. Maßgebend ist insoweit die auf § 14 BUKG beruhende AUV v. 25.11.2003 (BGBI. I 2003, 2360, s. Anh. 29 III LStR). Auch hier gilt, dass diese beamtenrechtlichen Erstattungsregelungen für Besteuerungszwecke lediglich als Leitlinie dienen können; sie unterliegen keiner zwangsläufigen Anwendung (s. Anm. 315). Im Übrigen bleibt dem Stpf. auch beim Auslandsumzug die Möglichkeit zum Einzelnachweis.

Begriffsbestimmung: In Anlehnung an die Begriffsbestimmung des § 13 Abs. 1 BUKG sind Auslandsumzüge Umzüge zwischen Inland und Ausland sowie im Ausland selbst. Abweichend zum Ausschlusstatbestand des § 13 Abs. 2 Nr. 4 BUKG liegt aus stlicher Sicht ein Auslandsumzug auch dann vor, wenn ein ausländischer ArbN aus Berufsgründen in das Inland umzieht; die einschränkenden speziellen beamtenrechtlichen Gesichtspunkte haben aus teleologischen Gründen für den WKAbzug keine Bedeutung (BFH v. 6.11.1986 – VI R 135/85, BStBl. II 1987, 188). Zum Rückumzug eines Ausländer in sein Heimatland s. BFH v. 4.12.1992 – VI R 11/92 (BStBl. II 1993, 722; v. 8.11.1996 – VI R 65/84, BStBl. II 1997, 207). Umzugskosten im Zusammenhang mit einer beabsichtigten nichtselbständigen Tätigkeit im Ausland sind bei den inländischen Einkünften nicht als WK abziehbar, wenn die Einkünfte aus der beabsichtigten Tätigkeit nicht der deutschen Besteuerung unterliegen (BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756).

Katalog der abziehbaren Umzugskosten bei Auslandsumzügen nach der AUV:

- Notwendige Auslagen für das Befördern des Umzugsguts nach § 2 AUV;
- notwendige Auslagen für das Lagern und Unterstellen von Umzugsgut nach § 3 AUV;
- Reisekosten unter Berücksichtigung von Besonderheiten für mitreisende Hausangestellte sowie notwendige Auslagen für das Befördern des Reisegepäcks nach § 4 AUV;
- Doppelmietzahlungen nach § 5 AUV;
- Aufwendungen zur Beschaffung technischer Geräte nach § 7 AUV;
- Auslagen für umzugsbedingten zusätzlichen Unterricht nach § 8 AUV;
- Pauschvergütung für sonstige Umzugsauslagen nach § 10 AUV: Bei Auslandsumzügen gelten die in § 10 BUKG angegebenen Vergütungen, erhöht um die Beträge gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 AUV. Beträge. Sie mindern sich bei einem Umzug vom Ausland in das Inland auf 80 % (§ 10 Abs. 4 AUV). Davor abweichend steht einem ausländischen Stpf., der im Inland als ArbN ein-

gestellt wird, der volle doppelte Pauschbetrag zu (BFH v. 6.11.1986 – VI R 135/85, BStBl. II 1987, 188). Zieht ein nur auf vorübergehende Zeit in das Inland versetzter ausländischer ArbN in sein Heimatland zurück, sind die Pauschbeträge nach § 10 AUV um 20 vH zu kürzen (BFH v. 4.12.1992 – VI R 11/92, BStBl. II 1993, 722). Zieht ein unbefristet an einen Arbeitsort im Inland versetzter ausländischer ArbN nach Erreichen der Pensionsgrenze in sein Heimatland zurück, steht einem Abzug der Umzugskosten § 12 Nr. 1 Satz 2 entgegen (BFH v. 8.11.1996 – VI R 65/94, BStBl. II 1997, 206).

Nicht abziehbar sind die Aufwendungen für die Anschaffung klimabedingter Kleidung iSd. § 11 AUV (BFH v. 20.3.1992 – VI R 55/89, BStBl. II 1993, 192; v. 27.4.1994 – VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17; v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536; v. 29.12.1994, BStBl. I 1995, 53), der Wohnungsausstattung iSd. § 12 AUV (BFH v. 6.11.1986 – VI R 135/85, BStBl. II 1987, 188; v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536) und auch der Einrichtung iSd. § 13 AUV. Insoweit handelt es sich um typische Lebenshaltungskosten iSv. § 12 Nr. 1 Satz 2 (s. § 3 Nr. 16 Anm. 27).

Einstweilen frei.

318–354

D. Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7: Im Gesetz genannte Werbungskosten

I. Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1

a) Überblick zu Nr. 1

355

Nr. 1 Satz 1 regelt in Ergänzung zum Grundtatbestand des Abs. 1 Satz 1 den WKAbzug für drei Aufwendungsarten:

- Schuldzinsen
- Renten und
- dauernde Lasten,

wobei die beiden letzteren auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen müssen. *Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzung* für den WKAnsatz dem Grunde nach ist der wirtschaftliche Zusammenhang mit einer Überschusseinkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7.

Nr. 1 Satz 2 begrenzt betragsmäßig den WKAbzug für Leibrenten als besonderer Rentenform auf den steuergesetzlich in Tabellen festgeschriebenen Ertragsanteil (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG, § 55 EStDV).

b) Rechtsentwicklung der Nr. 1

356

Vorläuferregelungen, allerdings mit stärkerem Bezug zum SABereich, enthielten insbes. § 13 Nr. 2 EStG 1920 und § 15 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 EStG 1925 (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47 [49] mwN).

Seit dem EStG 1934 werden Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten als WK gesondert erwähnt; § 9 Nr. 1 EStG 1934 stimmt wörtlich mit der heutigen Fassung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 überein.

Durch das StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) wurde im Rahmen der Neuregelung der Rentenbesteuerung der Abzug von Leibrenten der Bestimmung des § 22 angepasst (ausführl. WELTER, Wiederkehrende „Leistungen im Zivilrecht und im Steuerrecht, Berlin 1984, 231 ff.): Abzug ab 1.1. 1955 nur noch mit dem Ertragsanteil.

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Satz 2 wurde neu gefasst und dabei sprachlich verkürzt. Der Verweis auf § 22 wurde an die dortigen Änderungen durch das AltEinkG angepasst.

357 c) Bedeutung der Nr. 1

Steuersystematische Bedeutung: Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 ist als lex specialis ein steuergesetzlich kodifizierter Anwendungsfall der vom Veranlassungsprinzip geprägten allgemeinen WKNorm des Abs. 1 Satz 1; wegen des fehlenden direkten Einnahmebezugs handelt es sich um typische *mittelbare Erwerbsaufwendungen* (zB BFH v. 5.3.1991 – VIII R 6/88, BStBl. II 1991, 744; s. allg. Anm. 152).

Das Tatbestandsmerkmal des wirtschaftlichen Einkunftsartenzusammenhangs ist uE deckungsgleich mit dem der objektiven und subjektiven Veranlassung durch eine stbare Erwerbstätigkeit. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 mit seiner aufwendungs-spezifischen Grundaussage hat daher gegenüber Abs. 1 Satz 1 ausschließlich erläuternden, konkretisierenden Charakter (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]; v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47 [49]). Entsprechend dem allgemeinen WKBegriff gilt Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 inhaltsgleich für sämtliche Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7.

Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 ist im Verhältnis zu Nr. 1 Satz 1 und damit auch zu Abs. 1 Satz 2 insoweit konstitutiv, als er die Anwendung einer bestimmten, gesetzlich pauschalierten Berechnungsform des in erwerbsbezogenen Leibrenten enthaltenen Zinsanteils vorschreibt (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339 [341]; SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 118 ff.).

Praktische Bedeutung: Der wirtschaftliche Schwerpunkt der Regelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 liegt bei den erwerbsbezogenen Schuldzinsen, und zwar vor allem bei den Einkunftsarten VuV sowie Kapitalvermögen. Die Erlangung des Schuldzinsenabzugs ist für den Stpf. von beachtlichem ökonomischen Interesse. Die Abzugsvorschrift des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 über Renten und dauernde Lasten kommt im Wesentlichen nur bei privaten Erwerbsvorgängen betr. ertragbringende WG in Betracht.

358 d) Geltungsbereich der Nr. 1

Der Schuldzinsenabzug kommt in verschiedenen Ausprägungen für sämtliche Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 in Betracht, wobei der Schwerpunkt wegen des üblicherweise höheren Kreditmittelbedarfs bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und aus VuV liegt. Seit VZ 2009 ist aber nach § 20 Abs. 9 Satz 1 mit Einführung der Abgeltungsteuer der Abzug aller Aufwendungen als WK nicht mehr zulässig (§ 20 Anm. 35). Bei § 19 sind vor allem kreditfinanzierte Arbeitsmittel und Arbeitszimmer betroffen; denkbar ist zB aber auch die Finanzierung kostenträchtiger beruflicher Fortbildungmaßnahmen.

Der Abzug von Renten und dauernden Lasten als WK kommt im Grundsatz ebenfalls für alle Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 in Betracht. Wiederkehrende Leistungen, die als Gegenleistung für die Anschaffung von Erwerbsvermögen (s. dazu Anm. 588) vereinbart werden, finden sich jedoch we-

gen des Investitionsvolumens meist nur im Zusammenhang mit den Einkünften aus VuV sowie aus Kapitalvermögen.

Auslandsbeziehungen: Bei unbeschränkt Stpfl. unterliegen Schuldzinsen und wiederkehrende Leistungen dem Abzugsverbot des § 3c, wenn die Einnahmen eines im Ausland befindlichen WG aufgrund eines DBA nicht der inländ. ESt. unterliegen (BFH v. 29.5.1996 – I R 15/94, BStBl. II 1997, 57; s. auch § 3c Anm. 85 „Finanzierungsaufwendungen“). Bei beschränkter StPflicht (§ 1 Abs. 4 iVm. § 49) sind nur diejenigen Schuldzinsen als WK abziehbar, die mit inländ. Einkünften wirtschaftlich zusammenhängen (§ 50 Abs. 1 Satz 1; zum WKAbzug bei beschränkter StPflicht allg. s. Anm. 16).

e) Verhältnis zu anderen Vorschriften

359

Verhältnis von Nr. 1 (Rnten und dauernde Lasten) zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a, § 12 Nr. 2 und § 22 Nr. 1: Eine subsidiäre Regelung zur Abziehbarkeit wiederkehrender Leistungen findet sich im SABereich unter § 10 Abs. 1 Nr. 1a (s. § 10 Anm. 70 ff.), falls es an einem wirtschaftlichen Erwerbsbezug der Aufwendungen fehlt. Beide Vorschriften kommen nicht zur Anwendung, soweit das vorrangige Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 greift (s. § 12 Anm. 100 ff.). Der in Nr. 1 Satz 2 verwendete Leibrentenbegriff stimmt inhaltlich mit dem in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb überein. Hieraus kann jedoch kein Korrespondenzprinzip für die stl. Behandlung von Leistendem und Leistungsempfänger hergeleitet werden (BFH v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676 [680]; ausführl. SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 73 ff.). Die unterschiedliche Behandlung beim Empfänger einerseits und beim Leistenden andererseits kann auch nicht durch (analoge) Anwendung des § 174 Abs. 1 Satz 1 AO beseitigt werden (BFH v. 26.1.1994 – X R 57/89, BStBl. II 1994, 597).

Verhältnis von Nr. 1 (dauernde Lasten) zu Nr. 7: Im Fall der Anschaffung von Erwerbsvermögens gegen dauernde Last schließt die insoweit vorrangige Norm des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 den vollen Abzug der Zahlungen im Zeitpunkt des Abflusses aus und schreibt dafür eine Verteilung des Barwerts der dauernden Last im Wege der AfA nach § 7 vor (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; s. Anm. 396).

Verhältnis von Nr. 1 (Schuldzinsen) zu § 4 Abs. 4a: s. § 4 Anm. 1040, 1043.

2. Schuldzinsen als Werbungskosten (Nr. 1 Satz 1)

a) Begriff und Abgrenzung der einkommensteuerlichen Schuldzinsen

aa) Begriff der Schuldzinsen

360

Wirtschaftlicher Zinsbegriff: Eine steuergesetzliche Definition des Begriffs der Schuldzinsen fehlt. Die Rspr. legt den Begriff weit aus. Nach stRspr. sind Schuldzinsen alle Leistungen in Geld oder Geldeswert, die ein Schuldner für die Überlassung (Nutzung) von Kapital an den Gläubiger zu erbringen hat und darüber hinaus alle Aufwendungen zur Erlangung oder Sicherung eines Kredits, dh. Kosten, die bei wirtschaftlicher Betrachtung des Vorgangs als Vergütung für die Überlassung von Kapital angesetzt werden können. Zu den Schuldzinsen gehören daher auch die Nebenkosten der Darlehensaufnahme und sonstige Kreditkosten (BFH v. 22.9.2005 – IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279 mwN; wegen der Einzelheiten s. Anm. 385).

Auf die *formale Bezeichnung* des Kapitalnutzungsentgelts zwischen den Parteien kommt es nicht an. Entscheidend ist vielmehr der konkrete wirtschaftliche Leistungsgehalt (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47 mwN), zu dessen Bestimmung jedoch auch die getroffenen und durchgeführten vertraglichen Vereinbarungen herangezogen werden.

► *Nicht zu den Schuldzinsen gehören* etwa Kursverluste, insbes. bei Fremdwährungsdarlehen (BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 338; v. 22.9.2005 – IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279; zu Kursverlusten allg. s. Anm. 750), Aufwendungen für den Verkauf eines WG zur Finanzierung eines anderen WG (s. Anm. 385 „Verkaufsprovisionen“), Zahlungen wegen einer schenkweise abgetretenen Eigentümergrundschuld (BFH v. 18.10.1974 – VI R 175/72, BStBl. II 1975, 502).

Zu Aufwendungsarten, die sowohl Schuldzinsen, Anschaffungs-/Herstellungs-kosten des WG als auch nicht abziehbare Aufwendungen in der Vermögens-sphäre sein können (zB stl. Nebenleistungen, Bauzeitzinsen) s. Anm. 385.

Verhältnis zum zivilrechtlichen Zinsbegriff: Der estl. Schuldzinsenbegriff geht wegen seines wirtschaftlichen Verständnisses über den engeren zivilrechtl., Zinsbegriff iSd. §§ 246–248 BGB hinaus, der nur laufzeitabhängige Kapitalnut-zungsvergütungen umfasst, hat diesen allerdings zur Grundlage.

Bedeutung von Rückgriffsansprüchen: Da es sich bei Schuldzinsen um finanzierungsbezogene Aufwendungen handelt, muss nach allgemeinen Grund-sätzen eine endgültige wirtschaftliche Belastung des Stpfl. nicht vorliegen (s. ein-gehend Anm. 65). Ein Rückgriffsanspruch des Stpfl. wegen von ihm bezahlter Zinsen (zB als voll in Anspruch genommener Gesamtschuldner gegen die Mit-schuldner, als Bürgé gegen den Hauptschuldner) steht dem Abzug von WK da-her nicht entgegen. Die Erstattung ist dann als Einnahme der entsprechenden Einkunftsart im Jahr des Zuflusses zu behandeln (aA KSM/Trzaskalik, § 11 Rn. C 40 ff.). Zu den Sonderfällen darlehensähnlicher Gestaltungen und durch-laufender Posten s. Anm. 78. Wegen der Behandlung von Zinszuschüssen s. Anm. 385.

361 bb) Abgrenzung zur Kapitalrückzahlung

Zur Tilgung einer Schuld gezahlte Beträge (Tilgungsleistungen) sind begrifflich und inhaltlich keine Schuldzinsen (BFH v. 29.10.1985 – IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143). Werden Schuldzinsen und Tilgungsbeträge einheitlich geleistet, was insbes. bei Annuitäts- und Ratenkrediten der Fall ist, muss der nicht abziehbare Tilgungsanteil ausgesondert werden (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47). Fehlt eine vertragliche Vereinbarung über die Aufteilung, erfolgt die rechnerische Ermittlung des Zinsanteils idR nach der Zinsstaffelmethode (vgl. BFH v. 26.9.1979 – VI R 82/76, StRK EStG § 10 Abs. 1 Ziff. 1 R. 152 betr. Teilzahlungskredit; zu Einzelheiten s. Anm. 385 „Ratenkredite“).

Probleme der Tilgungsreihenfolge: Ist zweifelhaft, ob eine die Gesamtschuld nicht abdeckende Zahlung als Zins oder Schuldentilgung anzusehen ist, gilt re-gelmäßig die Anrechnungsreihenfolge des § 367 BGB (1. Kosten, 2. Zinsen, 3. Hauptleistung; BFH v. 1.7.1975 – VII B 15/74, BStBl. II 1975, 846; v. 14.6.2005 – VIII R 47/03, BFH/NV 2005, 2181). Sie ist auch anzuwenden, wenn der Schuldner aufgrund seiner schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse – im Zeitpunkt der Zahlung – nicht in der Lage ist, das gesamte Kapital zurückzu-zahlen (BFH v. 23.1.1964 – IV 448/60, HFR 1964, 393). Zur modifiziert ge-

regelten Tilgungsreihenfolge bei Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis s. § 225 AO.

b) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart

aa) Voraussetzungen und Rechtsfolgen

362

Schuldzinsen sind gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 nur WK, soweit sie mit einer der in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 angegebenen Einkunftsarten in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für erwerbsbezogene Schuldzinsen ist § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 lex specialis gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 (eingehender Anm. 357).

Voraussetzungen:

► *Ein wirtschaftlicher Zusammenhang* ist erforderlich, dh. ein wirtschaftlich bestimmter Veranlassungszusammenhang (s. Anm. 363); entscheidend ist hierbei vor allem der Zweck der Kreditaufnahme (s. Anm. 370; s. auch § 4 Anm. 1049).

► *Ein rechtlicher Zusammenhang* zwischen der zinsauslösenden Darlehensaufnahme und einem ertragbringenden WG etwa durch die dingliche Belastung eines vermieteten Grundstücks mit einer Grundschuld reicht bei abweichender wirtschaftlicher Darlehensverwendung zur Begründung des WKAbzugs nicht aus. Auch kann der wirtschaftliche Zusammenhang nicht allein durch einen bloßen Willensakt des Stpfl. begründet werden (stRspr., vgl. BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25; v. 25.9.2009 – IX R 62/07, BStBl. II 2009, 459).

Dies entspricht den allgemeinen, wirtschaftlich geprägten Grundsätzen des Veranlassungsprinzips (s. eingehend Anm. 145–149). Ebenfalls unbedeutlich für die WKQualifikation ist ein örtlicher, zeitlicher oder sonstiger zufallsbedingter Erwerbszusammenhang (vgl. Anm. 154).

Rechtsfolge: Bei bestehendem wirtschaftlichen Erwerbszusammenhang sind die Schuldzinsen nach zeitlicher Maßgabe des Abflussprinzips bei der entsprechenden Einkunftsart in Abzug zu bringen (Abs. 1 Satz 2). Im Einzelfall sind allerdings die verschiedenen steuergesetzlich festgelegten Abzugsverbote und -beschränkungen zu beachten (s. als Überblick Anm. 216, 217).

bb) Erwerbsbezogenes Veranlassungsprinzip und Nachweisgebot

363

Entsprechend seiner steuersystematischen Bedeutung als gesetzlich kodifizierter Anwendungsfall des allgemeinen Veranlassungsprinzips (s. Anm. 357) bedeutet der in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 verlangte wirtschaftliche Zusammenhang mit einer Einkunftsart Folgendes:

Wirtschaftliche Veranlassung: Die Schuldzinsen müssen durch eine auf stbare und stpfl. Einkünfte ausgerichtete Erwerbstätigkeit objektiv und idR auch subjektiv wirtschaftlich veranlasst sein (zB BFH v. 1.10.1996 – VIII R 68/94, BStBl. II 1997, 454; v. 24.4.1997 – VII R 53/95, BStBl. II 1997, 682, jeweils mwN; v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, DB 2010, 1562; s. allg. zum Veranlassungszusammenhang bei WK Anm. 145 ff.). Schuldzinsen sind durch eine Erwerbstätigkeit immer nur mittelbar veranlasst (s. Anm. 357); die unmittelbare Veranlassung liegt in der Begründung einer verzinslichen Verpflichtung. Die hierdurch bedingte Nähe zum Vermögensbereich hindert den WKAbzug nicht (Grundsatz der Finanzierungsfreiheit, zB BFH v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398). Eine Notwendigkeit zur Kreditaufnahme zB wegen Fehlens von Eigenmitteln muss nicht bestehen, so dass auf den Schuldzinsenabzug gestaltend Einfluss genommen werden kann (grundlegend BFH v. 8.12.1997 –

GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193 mwN; v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25). Zum wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang von Schuldzinsen bei Nießbrauchsgestaltungen, sonstigen Nutzungsrechten und Bauten auf fremdem Grund und Boden s. Anm. 750.

Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart: Der wirtschaftliche Zusammenhang besteht regelmäßig zu einer bestimmten Einkunftsart und – ohne gesetzliche Nennung – zu einer Einkunftsquelle (zB einem bestimmten Immobilienprojekt, einem Wertpapier), bei der die Schuldzinsen vollständig oder beschränkt in Abzug zu bringen sind (zur Problematik der Zuordnung bei Depotfinanzierungen s. Anm. 375). Vor allem bei vorbereitenden Schuldzinsen reicht jedoch eine klar erkennbare erwerbsbezogene Veranlassung aus, ohne dass die konkret betroffene Einkunftsart von vornherein feststeht (so auch BFH v. 5.5.1993 – X R 128/90, BStBl. II 1993, 867; grundlegend BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817).

Zeitlicher Zusammenhang: Ein zeitlicher Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit ist für den WKAbzug nicht erforderlich (s. Anm. 154). Bei Schuldzinsen iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 kann es sich um vorbereitende, laufende oder nachträgliche Schuldzinsen handeln. Vor allem für nachträgliche Schuldzinsen hat der BFH jedoch wegen der Nähe zur steuerneutralen Vermögensphäre den wirtschaftlichen Erwerbszusammenhang eng begrenzt (BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, DB 2010, 1562, mwN). Auch bei einem *Fehlschlag der beabsichtigten Einkunftszerziehung* (zB Ausfall der refinanzierten Darlehensförderung oder Insolvenz der GmbH als kreditfinanziertes Beteiligungsengagement) können Schuldzinsen entsprechend den allgemeinen Grundsätzen des Veranlassungsprinzips zumindest bis zur gesicherten Kenntnis des Stpfl. von dem Fehlschlag WK darstellen (BFH v. 30.3.1999 – VIII R 30/96, BFH/NV 1999, 1321 „Zahlungsunfähigkeit“; v. 10.12.1992 – VIII R 98/90, BFH/NV 1993, 468 „Konkurs“).

Nachweiserfordernisse: Der wirtschaftliche Erwerbsbezug der Schuldzinsen muss vom Stpfl. in substantierter Form dargelegt und nachgewiesen werden; es gelten die allgemeinen Nachweiserfordernisse (Amtsermittlungspflicht des FA und Mitwirkungspflicht der Stpfl. ergänzen sich) und die Regeln zur Feststellungslast (BFH v. 27.10.1999 – IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; v. 24.4.1997 – VII R 53/95, BStBl. II 1997, 682 mwN; s. zum Verfahrensrecht eingehend Anm. 54, 55). Die Intensität der dem Stpfl. obliegenden Darlegungs- und Nachweispflichten hängt von der Üblichkeit des begehrten Schuldzinsenabzugs ab (BFH v. 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510).

► *Nahe stende Personen:* Wegen des oftmals fehlenden Interessengegensatzes gelten besondere Nachweiserfordernisse bei Darlehensverträgen zwischen nahe stehenden Personen, insbes. Angehörigen iSd. § 15 AO (BFH v. 22.2.2007 – IX R 45/06, BFH/NV 2007, 1400, mwN; v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BFH/NV 2009, 1326; s. allg. § 2 Anm. 170 ff.

364–369 Einstweilen frei.

370 cc) Zweck der Schuldaufnahme als Kriterium erwerbsbezogener Veranlassung

Nach der BFH-Rspr. ist für die Bestimmung des wirtschaftlichen Erwerbszusammenhangs der Zinsaufwendungen der alleinige oder überwiegende Zweck der Schuldaufnahme bei deckungsgleicher zweckentsprechender Verwendung maßgeblich (grundlegend BFH v. 21.11.1989 – IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213;

v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]; v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193 [197]; v. 27.10.1998 – IX R 19/96, BStBl. II 1999, 678; v. 27.10.1998 – IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676 ff.; v. 27.10.1998 – IX R 29/96, BStBl. II 1999, 680; v. 1.3.2005 – IX R 58/03, BStBl. II 2005, 597; zum Sonderfall der Schuldzinsen als Fehlaufwendungen s. Anm. 371). Maßgeblich dafür, ob ein wirtschaftlicher Erwerbszusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments (so BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]), zum anderen die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrunds zur estrechtl. relevanten Erwerbssphäre (BFH v. 14.4.1992 – VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275; v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, DB 2010, 1562, mwN). Der BFH stellt im Anschluss an GROH (DB 1992, 444 [447]) nahezu ausschließlich darauf ab, ob die Primärverbindlichkeit unmittelbar mit einer Einkunftsart zusammenhängt (s. Anm. o.V., HFR 1993, 379).

Kritik: Bei der Konkretisierung des wirtschaftlichen Einkunftsartenzusammenhangs stellt die Rspr. Finalitätsaspekte in den Vordergrund und nimmt Rückgriff auf das – steuerdogmatisch bereits überwundene – Unmittelbarkeitserfordernis. UE ist gerade bei Schuldzinsen als typisch mittelbaren WK (s. Anm. 357) zur Grundqualifikation der Aufwendungen eine wirtschaftliche Veranlassungsanalyse entsprechend den allgemeinen Kriterien ausreichend (s. allg. zum WK-Begriff Anm. 149); bezogen auf Schuldzinsen werden die Schwächen der Rspr. besonders deutlich bei nur mittelbar mit der Erwerbssphäre zusammenhängenden Zinsaufwendungen nach vorweggenommener Erbfolge und Erbauseinandersetzung (s. Anm. 385 „Erbauseinandersetzung und Erbfolge“).

Von der Rechtsprechung anerkannte Erwerbszwecke: Der Erwerbszweck der Schuldaufnahme ist insbes. dann zu bejahen (keine abschließende Aufzählung; s. zB BFH v. 5.5.1993 – X R 128/90, BStBl. II 1993, 867, betr. Schuldzinsenabzug zur Finanzierung des anlässlich einer Ehescheidung nach § 1587o BGB vereinbarten Versorgungsausgleichs), wenn die Kreditmittel nachweisbar zur Finanzierung folgender Vorgänge verwendet werden, und zwar unabhängig von der betroffenen Überschusseinkunftsart:

- *Zur Anschaffung oder Herstellung von ertragbringenden Wirtschaftsgütern* (zB dividendenberechtigte Wertpapiere, GmbH-Anteile, Rentenstammrechte, verpachtete Grundstücke, vermietete Gebäude) *oder Erwerbsmitteln*; die Abnutzbarkeit der WG und damit die stl. Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungs-kosten (AHK) selbst ist unerheblich; zum Sonderfall der Einbeziehung von Finanzierungsaufwendungen in die AHK s. Anm. 375). Es kann sich auch um die Finanzierung nachträglicher AHK handeln.
- *Zur Durchführung von Erhaltungsmaßnahmen* an abnutzbaren ertragbringenden WG.
- *Zur Durchführung oder Inanspruchnahme von Erwerbsleistungen*, die selbst WK darstellen (zB Grundsteuerzahlungen, Hausmeisterentgelt).

Für die Beurteilung des Erwerbszwecks maßgebender Zeitpunkt: Aus der auf die tatsächlichen Verwendung fixierten Rspr. ergibt sich, dass der Erwerbszweck der Schuldaufnahme zur Begründung des WKAbzugs zum *Zeitpunkt der Investitionsdurchführung* vorliegen muss. Dies ist bei der Finanzierung sofort abziehbarer WK unproblematisch, da im Verwendungszeitpunkt die endgültige Rechtslage eintritt. Anderes gilt für wirtschaftsgutbezogene Kreditfinanzierungen. Eine spätere Darlehensaufnahme bspw. zum Austausch einer ursprüng-

lichen Eigenkapitalfinanzierung führt bei bereits angeschafften oder hergestellten ertragbringenden WG nicht zum Schuldzinsenabzug.

Vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817, Abschn. C.II.5.f.; v. 27.1.1993 – IX R 229/87, BFH/NV 1993, 603; v. 7.11.1996 – IV R 87/95, BFH/NV 1997, 339; nach KEMPERMANN, DB 1991, 669 (671), ist ausnahmsweise eine Zwischenfinanzierung aus eigenen Mitteln unschädlich, wenn die Entscheidung zur Fremdfinanzierung nachweislich feststeht und sich lediglich die Bereitstellung der Darlehensvaluta verzögert; ebenso WASSERMAYER, StuW 1982, 352 (362).

Stellungnahme: UE als allgemeiner Grundsatz unter wirtschaftlichen Veranlassungsgesichtspunkten zu eng, falls die spätere Kreditaufnahme nicht auf rein privaten oder im sonstigen steuerneutralen Bereich liegenden Erwägungen beruht, sondern finanzierungsbezogene Gründe (zB Renditeaspekte) im Vordergrund stehen (zum Wechsel des Veranlassungszusammenhangs s. Anm. 380).

Wirtschaftsgutbezogene *Nachfinanzierungen* sind dagegen uE möglich und steuerunschädlich. Generell kommt bei Dauerschuldverhältnissen auch ein Wechsel des steuerrelevanten Veranlassungszusammenhangs in Betracht (s. Anm. 380). Bei einer vorzeitigen Auszahlung der Darlehensmittel an den Stpf. muss deren zwischenzeitliche zweckfremde (private) Verwendung (zB durch Tages- oder Termingeldanlage bis zum Zeitpunkt der Rechnungsbegleichung) ausgeschlossen sein (BFH v. 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510 [514]).

371 dd) Vorab entstandene/vergebbliche Schuldzinsen

Vorab entstandene (= vorbereitende) Schuldzinsen bilden unabhängig von der konkreten Zeitspanne bis zur voraussichtlichen Einnahmeerzielung bei einem ausreichend bestimmten wirtschaftlichen Erwerbszusammenhang WK im Rahmen der Überschusseinkünfte. Der wirtschaftliche Zusammenhang ist *ausreichend bestimmt*, wenn der Stpf. anhand objektiver Umstände nachweisen kann, dass er endgültig den Entschluss gefasst hat, mittels des finanzierten Objekts Einkünfte zu erzielen (stRspr., zB BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610 mwN; SCHELL, FR 2004, 506). Der Entschluss muss sich uE nicht auf eine bestimmte Einkunftsart beziehen (s. ausführl. Anm. 163).

Typische vorab entstandene Schuldzinsen sind: Bauzeitzinsen, Bereitstellungszinsen, Damnum (s. jeweils Anm. 385 unter dem entspr. Stichwort), Abschlussgebühren/Auffüllungszinsen für einen Bausparvertrag (s. Anm. 385 „Bauspardarlehen“), Finanzierungskosten zum Bauplatzvererb (s. Anm. 385 „Grundstück, unbebaut“), Finanzierungskosten zur Ablösung eines Nießbrauchs (s. Anm. 385 „Nießbrauch“), Finanzierung des Einmalbeitrags einer privaten Kapital- oder Rentenversicherung, fremdfinanzierte Nachentrichtung freiwilliger Beiträge zur Angestelltenversicherung, Schuldzinsen und andere Finanzierungskosten des anlässlich einer Ehescheidung nach § 1587o BGB vereinbarten Versorgungsausgleichs (s. jeweils Anm. 385 „Versicherungsbeiträge“); *keine vorab entstandenen Schuldzinsen sind:* Zinsaufwand des Eigentümers bei vorbehaltinem Wohnungsrecht/Nießbrauch (BFH v. 10.6.1998 – IX B 47/98, BFH/NV 1998, 1346); anders bei ernst gemeinter Übertragungszusage (BFH v. 31.5.2000 – IX R 6/96, DStRE 2000, 1180).

Vergebbliche Schuldzinsen: Wird der nachgewiesene Erwerbszweck der Kreditaufnahme endgültig nicht erreicht, ändert dies nichts am WKAbzug der bereits entstandenen Schuldzinsen (stRspr. zB BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610 mwN). Es gelten die allgemeinen Grundsätze zu vergeblichen WK (vgl. dazu Anm. 165, 166). Eine Aktivierung der vom Stpf. für eigene Finanzierungszwecke vergeblich aufgewendeten Schuldzinsen bei einem ähnlichen Investitionsobjekt kommt uE nicht in Betracht.

ee) Nachträgliche Schuldzinsen

372

Schuldzinsen, die erst nach Aufgabe der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit anfallen (*sog. nachträgliche Schuldzinsen*) könne als WK abgezogen werden, wenn sie noch in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der früheren Einnahmeerzielung stehen (zum allgemeinen Begriff nachträgliche WK s. Anm. 170, 172).

Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung:

► *Rückständige Schuldzinsen* werden vom BFH als nachträgliche WK anerkannt, soweit Sie auf die Zeit der einnahmeerzielungsbezogenen Nutzung des kreditfinanzierten Erwerbsvermögens entfallen, aber erst nach Ablauf der Zeit bezahlt werden (zB BFH v. 12.11.1991 IX R 15/90, BStBl. II 1992, 289 bzgl. VuV; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 600 Stichwort: Zinsen).

► *Schuldzinsen eines Kredits zur Finanzierung von AK oder HK eines Gebäudes nach dessen Veräußerung* sind nach stRspr. des BFH grundsätzlich keine nachträglichen WK bei den Einkünften aus VuV. Sie stehen nicht mehr mit dieser Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang (BFH v. 19.9.1999 – IX R 42/97, BStBl. II 2001, 528; v. 4.9.2000 – IX R 44/97, BFH/NV 2001, 310, mwN; v. 25.2.2009 – IX R 52/07, BFH/NV 2009, 1255; SCHELL, FR 2004, 506; SPINDLER, DStZ 1999, 709; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. C 60 ff.; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 600 „Zinsen“; aA ua. SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 40).

Gleiches gilt, wenn ein refinanzierter Darlehen getilgt wird und der Tilgungsbetrag nicht zur Rückführung des Refinanzierungsdarlehens verwendet wird (bei Begleichung von als WK abziehbaren Kosten mit dem Tilgungsbetrag s. Anm. 380). Unerheblich ist, ob die Beendigung freiwillig oder zwangswise erfolgt (BFH v. 12.11.1991 – IX R 15/90, BStBl. II 1992, 289; v. 10.11.1992 – VIII R 98/90, BFH/NV 1993, 468). Der Veräußerung gleichzustellen ist deshalb die Zwangsversteigerung eines Grundstücks (BFH v. 12.11.1991 – IX R 15/90, BStBl. II 1992, 289) oder die erwiesene Zahlungsunfähigkeit des Schuldners einer refinanzierten Forderung (BFH v. 30.3.1999 – VIII R 30/96, BFH/NV 1999, 1321 mwN). Das gilt auch, wenn der Erlös zur Tilgung der restlichen Darlehensschuld nicht ausreicht (BFH v. 12.10.1995 – IX R 115/90, BFH/NV 1996, 208 mwN) oder Kredite zunächst nicht abgelöst werden können, weil der Kaufpreis auf einem Notar-Anderkonto hinterlegt ist (BFH v. 12.10.1995 – IX R 115/90, BFH/NV 1996, 208; s. aber ggf. Anm. 380 bei einem verzinslichen Notar-Anderkonto). Beabsichtigt der Stpf. zwar das Erwerbsvermögen zu veräußern, führt er seine auf Einkunftszielung gerichtete Tätigkeit jedoch (vorübergehend) fort, ist der Schuldzinsenabzug weiterhin möglich (BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610; v. 5.11.2001 – IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144). Unschädlich ist ebenso die vorübergehende Unterbrechung der Einnahmeerzielung (BFH v. 10.11.1992 – VIII R 98/90, BFH/NV 1993, 468 mwN). Zur entgegenstehenden Schuldzinsen-Rspr. bei Betriebsaufgabe s. § 16 Anm. 274, 439.

Schuldzinsen auf ein Darlehen zur Finanzierung *laufender WK* (zB Erhaltungsaufwand) sind unabhängig von ihrer Entstehung auch nach Veräußerung des Vermögensstamms als WK abziehbar (BFH v. 16.9.1999 IX R 42/97, BStBl. II 2001, 528; aA BMF v. 18.7.2001, BStBl. I 2001, 1130).

► *Stellungnahme:* Nachträgliche Schuldzinsen im Zusammenhang mit einem stl. Erwerbsengagement können sich in unterschiedlichen Situationstypen und aus unterschiedlichen Gründen darstellen (s. ausführl. RAUCH, Nachträgliche WK,

1996, 101 ff.); dies gebietet uE abweichend zum BFH eine differenzierte Beurteilung.

Ausgangspunkt einer sachgerechten Lösung ist die Frage, ob sich der während der Hauptphase des Engagements im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses bestehende wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang zwischen Zinsaufwendung und Erwerbsleistung (Verwendung des Darlehens zu mittelbaren Einkunftszielungszwecken) durch die Nutzungsbeendigung gelöst hat oder noch fortwirkt.

▷ *Zwingende Fortführung des Kreditengagements*: Können die Darlehensverbindlichkeiten nicht getilgt werden, weil der realisierte Veräußerungserlös bei freiwilliger oder zwangsweiser Übertragung des Erwerbsvermögens nicht zur (vollständigen) Schuldentilgung ausreicht oder das Erwerbsvermögen (teilweise) ersetzt untergeht (Naturkatastrophe/Brand bei Grundstücken, Konkurs/Zahlungsunfähigkeit bei Beteiligungen und Krediten), so haben die nachträglichen Zinszahlungen auch nach der Beendigung der Einnahmeerzielung ihren auslösenden wirtschaftlichen Beweggrund in dem ehemaligen stl. Leistungsverhältnis; uE liegen daher weiterhin WK vor.

Dies gilt unabhängig davon, ob die Fremdmittel zur Finanzierung abnutzbarer oder nicht abnutzbarer WG aufgenommen wurden (s. bereits Anm. 370). Der Hinweis des BFH auf den Charakter der Überschussrechnung und das Fehlen „steuerverhafteten“ PV vermag dagegen nicht zu überzeugen. Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung des Erwerbsvermögens sind von vornherein auch durch die bei den Überschusseinkünften stl. unbeachtliche private Vermögensbildung veranlasst. Diese Mitveranlassung sieht der BFH bis zum Ende der Einnahmeerzielung als unbeachtlich an (Anm. 375, s. allg. Anm. 185–188). Scheitert nun die private Vermögensbildung, weil die finanzierten ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr am Markt realisiert werden können, ändert dies nichts am nach wie vor bestehenden vorrangigen Erwerbsbezug der Schuldzinsen. Zu fragwürdigen Ergebnissen führt die Argumentation des BFH bei nachträglichen Schuldzinsen im Zusammenhang mit § 17, denn diese Vorschrift durchbricht gerade die estl. Irrelevanz von Wertsteigerungen im PV (so auch MEYER-KOPPITZ, DStR 1999, 2053 [2056]).

Auch das objektive Nettoprinzip als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips gebietet den Abzug, da die nachträglichen Zinsaufwendungen weiterhin ohne Einflussnahme durch den Stpfl. und losgelöst von der vergegenständlichten Einkunftsgrundlage ein fortgesetztes Resultat erwerbsbezogenen Handelns sind. Schließlich fügt sich die vorgenannte Lösung auch in die Rspr. zum Abzug von Schuldzinsen als nachträgliche BA; die Deckungsgleichheit von BA- und WK-Begriff wäre damit in einem sachgerechten Rahmen gewahrt.

▷ *Freiwillige Fortführung des Kreditengagements*: Führt der Stpfl. trotz Übertragung des Erwerbsvermögens das Kreditengagement (teilweise) fort, weil er auf ein Entgelt bzw. angemessenes Entgelt aus *erwerbsfremden Motiven* (bei erwerbsbezogenen Motiven s. Anm. 380) verzichtet oder weil er aus denselben Gründen den realisierten Veräußerungserlös nicht oder nicht vollständig zur Tilgung der Darlehensverbindlichkeit verwendet, so löst er hiermit den ursprünglich bestehenden Erwerbsbezug des Darlehens. Da der mittelbare Zusammenhang zwischen Schuldzinsen und Einkunftszielung durch die Entwidmung des Erwerbsvermögens aufgehoben wird, ist eine Abzug als nachträgliche WK ausgeschlossen. Gleiches gilt, wenn die Einkunftszielung

nicht wegen Übertragung des Erwerbsvermögens, sondern aus anderen Gründen ihr Ende gefunden hat, etwa weil der Stpfl. die Einkunftszielung aufgegeben hat, die Schuldzinsen jedoch ganz oder teilweise weiter zu entrichten sind. Bei freiwilliger *teilweiser* Fortführung des Kreditengagements ist der WKAbzug anteilig zu kürzen. Hat der Stpfl. darüber hinaus das Erwerbsvermögen mit Eigen- und Fremdmitteln finanziert, werden der eigen- und fremdfinanzierte Kapitalanteil von der Kürzung in dem Verhältnis betroffen, der der ursprünglichen Relation zwischen Eigen- und Fremdkapital entspricht (BFH v. 1.10.1996 – VIII R 88/94, BStBl. II 1997, 424, betr. teilweise Tilgung eines gemischt finanzierten Berlindarlehens).

Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen: Finanzierungskosten einer im PV gehaltenen GmbH-Beteiligung sind nach stRspr. des BFH nicht den AK zuzurechnen, sondern als laufende WK im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, § 20 zu behandeln (BFH v. 27.3.2007 – VIII R 64/05, BStBl. II 2007, 639, mwN). Der BFH hat allerdings den Abzug von nachträglichen Schuldzinsen abgelehnt, soweit sie auf Zeiträume nach Veräußerung oder Aufgabe der Kapitalanlage entfallen. Daran hat er auch für den Fall festgehalten, dass es sich bei der Kapitalanlage um eine wesentliche Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 handelt, obwohl insofern auch Wertsteigerungen auf der privaten Vermögensebene der Besteuerung unterliegen und im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4 Schuldzinsen auf Betriebsschulden auch nach Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs grundsätzlich als BA abziehbar sind (BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, DB 2010, 1562, mwN; v. 12.9.2007 – VIII R 38/04, BFH/NV 2008, 37; INTEMANN/CÖSTER, DB 2007, 2059).

Diese Rspr., die letztlich auf der rechtl. Zuweisung der Finanzierungsaufwendungen zur privaten Vermögensphäre beruht, hat der BFH nach Absenkung der Wesentlichkeitsschwelle in § 17 Abs. 1 aufgegeben. Nach der Grundsatzentscheidung BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08 (DB 2010, 1562) besteht jedenfalls bei einer Beteiligung iSd. § 17 keine sachliche Rechtfertigung mehr für die rechtl. Zuweisung der nachträglichen Finanzierungskosten zur nicht stbaren Vermögensebene. Der Veranlassungszusammenhang der nachträglichen Schuldzinsen mit den Einkünften aus Kapitalvermögen bei Aufgabe oder Veräußerung einer Beteiligung ist jetzt nicht mehr anders zu behandeln als im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4.

Einstweilen frei.

373

ff) Aufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken

374

Schuldzinsen sind nach Nr. 1 als WK abziehbar, soweit sie mit einer bestimmten Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dient ein Gebäude nicht nur dem Erzielen von Einkünften aus VuV, sondern auch der (nicht stbaren) Selbstnutzung, und werden die Darlehensmittel lediglich teilweise zur Einkünftezielung verwandt, so sind auch die Darlehenszinsen nur anteilig als WK abziehbar. Der Stpfl. kann allerdings ein Darlehen mit strechtl. Wirkung gezielt einem bestimmten, der Einkünftezielung dienden Gebäudeteil zuordnen (vgl. im Einzelnen BFH v. 1.4.2009 – IX R 35/08, BStBl. II 2009, 663, mwN; HEUERMANN, DB 2009, 1558; SCHALLMOSER, DStR 2009, 1685).

gg) Abgrenzung zum Vermögensbereich

375

Wegen der Systematik der Überschussermittlung ist der wirtschaftliche Erwerbszusammenhang von Schuldzinsen gegenüber dem steuerneutralen Vermögens-

bereich abzugrenzen (dazu allg. Anm. 185–188; zu Kursverlusten bei Fremdwährungsforderungen s. Anm. 360).

Abgrenzung zu nicht steuerbaren Wertsteigerungserwartungen und Kapitalrückzahlungen: Vor allem mit dem Erwerb von Wertpapieren, Beteiligungen und Grundstücken verbindet der Stpfl. meist nicht nur laufende Ertrags erwartungen, sondern auch Hoffnungen auf im PV nicht stbare (Ausnahme: §§ 17, 23, 20) Wertsteigerungen. Aus diesem Doppelzweck eines Engagements resultieren im Rahmen der Überschusseinkünfte bei kreditfinanzierten Gestaltungen Probleme für den Schuldzinsenabzug. Gleiches gilt beim Erwerb von Rentenanwartschaften, aus denen später nur mit ihrem Ertrags- oder Zinsanteil zu erfassende wiederkehrende Bezüge anfallen (§ 22 Nr. 1 Buchst. a). Nach der neueren Rspr. des BFH stehen Wertzuwachserwartungen oder Kapitalrückzahlungsüberlegungen dem vollumfänglichen Abzug der Schuldzinsen als WK nicht entgegen, sofern die Absicht, stfreie Vermögensvorteile zu realisieren, nur *mit ursächlich* für die Anschaffung der ertragbringenden Kapitalanlage ist. Dabei ist die Mitursächlichkeit nicht in der Weise zu verstehen, dass ein betragsmäßiges Überwiegen des vom Stpfl. beabsichtigten steuerrelevanten Einnahmeüberschusses erforderlich ist. Die Absicht, stfreie Vermögensvorteile zu realisieren, tritt stets zurück und kann nicht im Vordergrund stehen, wenn eine Überschusserzielungsabsicht zumindest in Form einer *bescheidenen Rendite* festgestellt werden kann. Das gilt selbst dann, wenn nach der für die Dauer der Kapitalanlage gebotenen Prognose zu erwarten ist, dass die erwarteten stfreien Vermögensvorteile die beabsichtigten stpfl. Einnahmeüberschüsse voraussichtlich übersteigen werden. Einer Aufteilung der Schuldzinsen durch Begrenzung ihrer Abziehbarkeit auf die im selben Jahr erzielten Erträge erteilt der BFH ausdrücklich eine Absage (BFH v. 8.7.2003 – VIII R 43/01, BStBl. II 2003, 937, mwN). Nur falls ausnahmsweise die Realisierung nicht stbarer Wertzuwächse gegenüber den laufenden Ertragserwartungen äußerlich erkennbar im Vordergrund steht, entfällt – abgesehen von WK bei den §§ 17, 23, 20 – der Schuldzinsenabzug gänzlich (zB BFH v. 30.10.1990 – VIII R 42/87, BStBl. II 1991, 340). Steht fest, dass der Stpfl. den Kredit in einigen Jahren mit Eigenmitteln ablösen wird (zB Fälligkeit einer Lebensversicherung), müssen die Zeiträume der Fremdfinanzierung und der Finanzierung aus Eigenmitteln zusammen beurteilt werden (BFH v. 30.3.1999 – VIII R 70/96, BFH/NV 1999, 1323).

► *Wesentliche Beteiligung (§ 17):* Bei einer (steuerverhafteten) wesentlichen Beteiligung iSd. § 17 sind Schuldzinsen für einen Anschaffungskredit selbst dann WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, wenn *nur* reine durch Veräußerung zu realisierende Wertsteigerung erstrebt wird (BFH v. 8.10.1985 – VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596; v. 19.1.1993 – VIII R 74/91, BFH/NV 1993, 714; s. Anm. 372).

► *Private Veräußerungsgeschäfte (§ 23):* s. § 23 Anm. 289.

Abgrenzung zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Schuldzinsen und sonstige Kreditkosten gehören im Regelfall wegen des wirtschaftlich geprägten Veranlassungsprinzips nicht zu den Anschaffungs(neben)kosten des kreditfinanzierten WG (vgl. BFH v. 2.8.1977 – VIII R 104/74, BStBl. II 1978, 143; v. 25.5.1999 – VIII R 59/97, BStBl. II 2001, 226); Entsprechendes trifft auf die Herstellung eines WG zu. Ein Wahlrecht des Stpfl. Schuldzinsen zu den HK oder den sofort abziehbaren WK zu rechnen, besteht bei den Überschusseinkünften nicht (BFH v. 9.11.1989 – IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460). Gleiches gilt für die während der Bauzeit angefallenen Nebenkosten der Kreditauf-

nahme (zB Bereitstellungszinsen und das durch Verrechnung mit der Darlehensauszahlung abgeflossene Damnum).

Wegen der Angemessenheitsprüfung als Abgrenzungs- und Zuordnungsmaßstab für WK bei sog. gekoppelten Beziehungen s. eingehend Anm. 200, 203.

Einstweilen frei.

376–378

hh) Zusammenhang zu mehreren Einkunftsarten/-quellen

379

Wird ein Kredit für mehrere erwerbsbezogene Zwecke aufgenommen und verwendet, und zwar

- für mehrere Einkunftsgegenstände (Einkunftsquellen) innerhalb einer Einkunftsart (zB mehrere Immobilien),
- für Gegenstände mehrerer Einkunftsarten innerhalb der Überschusseinkünfte (zB Arbeitsmittel, Immobilien u. Wertpapiere) oder
- sowohl für Überschuss- als auch für Gewinneinkünfte,

so sind die anfallenden Schuldzinsen, soweit kein dominanter Beziehungszusammenhang besteht, aufzuteilen und zuzuordnen (BFH v. 17.7.1992 – VI R 125/88, BStBl. II 1993, 111; v. 21.2.1973 – I R 148/71, BStBl. II 1973, 509). Die Aufteilung muss notfalls durch Schätzung (§ 162 AO) vorgenommen werden.

Vgl. SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 81; BFH v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398; v. 9.5.2000 – VIII R 77/97, BStBl. II 2000, 660; dies gilt gleichermaßen bei einer Darlehensverwendung für stfreie und stpfl. Zwecke (BFH v. 21.2.1973 – I R 148/71, BStBl. II 1973, 509; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. C 46).

ii) Umwidmung von Darlehen (sog. Surrogationsrechtsprechung)

380

Für den notwendigen Veranlassungszusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften kommt es zunächst auf den ursprünglichen Zweck der Schuldaufnahme an (s. Anm. 370). Fällt dieser ursprüngliche Veranlassungszusammenhang ersatzlos weg, ist unter Umständen ein Abzug der Schuldzinsen als nachträgliche WK möglich (s. Anm. 372). Wird dagegen gleichzeitig ein neuer Erwerbszusammenhang begründet, kann das Darlehen mit stl. Wirkung umgewidmet werden; die Abziehbarkeit der Schuldzinsen bleibt so erhalten. Denn bei der Beurteilung der Abziehbarkeit von Schuldzinsen kann nicht allein auf den ursprünglichen Zweck der Schuldaufnahme abgestellt werden. Für die Abziehbarkeit von Schuldzinsen kommt es letztlich auf den wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einkunftsart im Zeitpunkt ihres jeweiligen Entstehens an (BFH v. 27.3.2007 – VIII R 28/04, BStBl. II 2007, 699, mwN; v. 25.2.2009 – IX R 52/07, BFH/NV 2009, 1255; v. 8.4.2003 – IX R 36/00, BStBl. II 2003, 706; v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642; v. 1.10.1996 – VIII R 68/94, BStBl. II 1997, 454). Handelt es sich um eine Umwidmung von der Privat- in die Erwerbssphäre, kann hierdurch ein erstmaliger WKAbzug erlangt werden. Ein derartiger Wechsel des wirtschaftlichen Veranlassungsfaktors im Zeitablauf kommt allerdings nur bei wirtschaftsgutbezogenen Krediten in Betracht.

Zwei Fallgruppen der „Umwidmung“ des ursprünglichen Darlehenszwecks sind denkbar. Zum einen kann der Stpfl. den Erlös aus der Veräußerung eines ertragbringenden WG aufgrund einer neuen Anlageentscheidung zum Erwerb einer anderen Einkunftsquelle einsetzen. Unter diese Fallgruppe ist auch der Sachverhalt zu subsumieren, dass der Stpfl. eine empfangene Tilgungsleistung für ein von ihm gewährtes Darlehen nicht zur Tilgung seines Refinanzierungs-

darlehens, sondern zur Begleichung fälliger Schuldzinsen und Kreditkosten verwendet (BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, DStR 2001, 14). Die zweite Fallgruppe besteht darin, dass ein kreditfinanzierteres WG im Rahmen einer anderen Einkunftsart verwendet wird.

Voraussetzung für eine steuerrechtlich anzuerkennende Umwidmung ist, dass

- die durch die erstmalige tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel eingetretene Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsquelle oder gegebenenfalls zur privaten Vermögensphäre (zB durch Veräußerung oder Nutzungsänderung) eindeutig beendet worden ist,
- der Stpf. eine neue, gleichfalls kreditfinanzierte Anlageentscheidung trifft, durch die das Objekt des Kreditbedarfs ausgewechselt wird,
- diese Änderung in der Zweckbestimmung nach außen hin, an objektiven Beweisanzeichen feststellbar, in Erscheinung tritt (BFH v. 27.3.2007 – VIII R 28/04, BStBl. II 2007, 699).

Aufgrund dieser Voraussetzungen kann der einmal entstandene wirtschaftliche Zusammenhang der Schuldzinsen mit einer bestimmten Einkunftsart nicht durch bloße Willensentscheidung des Stpf. hergestellt oder geändert werden (BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642; v. 17.4.1997 – VIII R 48/95, BFH/NV 1998, 20; v. 7.7.1998 – VIII R 57/96, BFH/NV 1999, 594 mwN; v. 1.9.1998 – VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599). Umgekehrt setzt die Umwidmung nicht zwingend voraus, dass der Darlehensgläubiger der Änderung des Darlehenszwecks zustimmt; es handelt sich hierbei lediglich um ein gewichtiges Indiz, dessen Vorliegen jedoch entbehrlich ist, wenn die Änderung der Zweckbestimmung anderweitig nachgewiesen wird (BFH v. 7.3.1995 – VIII R 9/94, BStBl. II 1995, 697; v. 1.10.1996 – VIII R 68/94, BStBl. II 1997, 454; v. 27.3.2007 – VIII R 28/04, BStBl. II 2007, 699).

Verwendet der Stpf. den Veräußerungserlös nicht vollständig wieder zur Einkunftszielung, sondern teilweise auch privat, so können die Schuldzinsen nur noch in dem entsprechenden Verhältnis als WK/BA abgezogen werden (BFH v. 24.4.1997 – VIII R 53/95, BStBl. II 1997, 682; v. 8.4.2003 – IX R 36/00, BStBl. II 2003, 706; v. 25.2.2009 – IX R 52/07, BFH/NV 2009, 1255).

381 Einstweilen frei.

382 c) Abzugsberechtigung

Aus dem Grundsatz der persönlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich, dass der Stpf. die Zinsaufwendungen *selbst getragen* haben muss (grundlegend BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; s. allg. Anm. 40 ff.). Nehmen Ehegatten gemeinsam ein gesamtschuldnerisches Darlehen zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes auf, das einem von ihnen gehört, sind die Schuldzinsen in vollem Umfang als WK bei den Einkünften aus VuV des Eigentümerehegatten abziehbar; nimmt ein Ehegatte dagegen allein ein Darlehen zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes auf, das dem anderen Ehegatten gehört, sind die Schuldzinsen nicht abziehbar, es sei denn, der Eigentümerehegatte hat sie aus eigenen Mitteln bezahlt (BFH v. 2.12.1999 – IX R 45/95, BStBl. II 2000, 310, dazu Anm. FISCHER, FR 2000, 662). Sind Darlehen für eine Immobilie eines Ehegattens teils von den Eheleuten gemeinschaftlich, teils allein vom Nicht-eigentümer-Ehegatten aufgenommen worden und wird der Zahlungsverkehr für die Immobilie insgesamt über das Konto des Nichteigentümer-Ehegatten abge-

wickelt, so werden aus den vom Eigentümer-Ehegatten auf dieses Konto geleiteten eigenen Mitteln (zB Mieteinnahmen) vorrangig Schuldzinsen für die gemeinschaftlich aufgenommenen Darlehen abgedeckt (BFH v. 4.9.2000 – IX R 22/97, BStBl. II 2001, 785). Unbeachtlich ist, ob der Eigentümer-Ehegatte für das Darlehen eine selbstschuldnerische Bürgschaft übernommen oder auf dem Grundstück lastende Grundpfandrechte als Sicherheit eingesetzt hat (BFH v. 2.12.1999 – IX R 21/96, BStBl. II 2000, 312). Da es sich bei Darlehen um keine Geschäfte des täglichen Lebens handelt, sind die Grundsätze zur Abkürzung des Vertragswegs nicht anwendbar (BFH v. 24.2.2000 – IV R 75/98, BStBl. II 2000, 314).

Soweit einem Nießbraucher die Erträge als Einkünfte zuzurechnen sind, kann der Nießbrauchsbelastete die Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb des Vermögensstamms stehen, nicht bei seinen Einkünften als WK abziehen (BFH v. 29.5.2001 – VIII R 11/00, BFH/NV 2001, 1393; s. auch SÖFFING/ SÖFFING, DStR 1993, 1690, zu Einkünften aus VuV).

d) Zeitpunkt des Abzugs

383

Nach den allgemeinen Grundsätzen zur zeitlichen Berücksichtigung von WK sind erwerbsbezogene Schuldzinsen in dem VZ abzusetzen, in dem sie vom Stpfl. geleistet worden sind (vgl. etwa BFH v. 25.11.1986 – IX R 51/82, BFH/NV 1987, 159; eingehend Anm. 220). Es gilt das Abfluss- bzw. Verausgabungsprinzip gem. § 11 Abs. 2, wonach sich der Stpfl. der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Schuldzinsen durch eine Leistungshandlung begeben haben muss (s. § 11 Anm. 117; zum Abfluss im Fall der sog. Novation von Zinsen vgl. BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825). Rein formale Kontenbewegungen sind dagegen nicht ausreichend. Die tatsächliche Durchführung des vertraglich vereinbarten Schuldzinsenabzugs wird von der FinVerw. regelmäßig besonders eingehend bei Beziehungen zwischen nahe stehenden Personen geprüft (dazu Anm. 363).

Ob es sich um vorab entstandene, laufende oder nachträgliche Schuldzinsen handelt und sich ggf. eine Verlustsituation einstellt, ist für die zeitliche Berücksichtigung im Abflussjahr unerheblich. Gleiches gilt für den konkreten Charakter der Schuldzinsen, bspw. ob eine laufende oder einmalige Kapitalnutzungsvergütung vorliegt (s. insbes. zum „Damnum“ Anm. 385).

Schuldzinsenvorauszahlungen und -nachzahlungen, die ggf. zu einer progressionsbedingt gebündelten Entlastungswirkung beim Stpfl. führen, sind im Verausgabungsjahr zu berücksichtigen,

- *soweit kein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten* iSd. § 42 AO vorliegt (s. insbes. Anm. 385 „Damnum“) oder
- *soweit keine „verdeckte Darlebensgewährung“* erfolgt (s. Anm. 221, 222).

Zu weiteren Hinweisen s. § 11 Anm. 10.

Einstweilen frei.

384

e) ABC der Schuldzinsen

385

Aktien: Schuldzinsen zum Erwerb von Aktien können WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sein.

Räumt ein ArbG einem ArbN Aktienoptionen als Ertrag der Arbeit ein, so sind damit zusammenhängende Aufwendungen des ArbN im Jahr der Verschaffung der verbilligten Aktien als WK zu berücksichtigen (BFH v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647, mwN). Dazu zählen Schuldzinsen.

Arbeitsmittel: Werden Arbeitsmittel (zB Fachliteratur, Arbeitskleidung usw.) vom Stpfl. unter Aufnahme eines Darlehens angeschafft oder hergestellt, so sind die Schuldzinsen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 als WK der entsprechenden Einkunftsart (insbes. § 19) zu berücksichtigen (BFH v. 21.10.1988 – VI R 18/86, BStBl. II 1989, 356; s. Anm. 543).

Arbeitszimmer: Die auf ein Arbeitszimmer im eigenen Haus anteilig entfallenden Schuldzinsen im Zusammenhang mit Krediten zur Anschaffung, Herstellung oder Renovierung der Immobilie (Gebäude sowie Grund und Boden) bilden WK, und zwar regelmäßig bei der Einkunftsart nichtselbständige Arbeit. Zu beachten ist, dass nach Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b idF des JsG 2010 ein WKAbzug nur noch in Betracht kommt, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht und das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigung bildet. Ist der ArbN nicht Eigentümer des Gebäudes und übernimmt er teilweise dessen Finanzierung, so gelten die von ihm aufgewendeten Schuldzinsen bis zur Höhe der auf das Arbeitszimmer anteilig entfallenden AHK vorrangig als auf das Arbeitszimmer aufgewendet (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778; v. 12.5.2000 – VI R 78/95, BFH/NV 2000, 1202; zur Ehegattenfinanzierung allg. s. Anm. 382).

Ausland: s. Anm. 358.

Aussetzungszinsen iSd. § 237 Abs. 1 Satz 1 AO sind nach Nr. 1 als Schuldzinsen zu berücksichtigen, wenn der von der Vollziehung ausgesetzte StBescheid Steuern betrifft, die zu den AHK eines der Erzielung von Vermietungseinkünften dienenden WG gehören (BFH v. 25.7.1995 – IX R 38/93, BStBl. II 1995, 835 zur GrEST.).

Bargebotszinsen, die gem. § 49 Abs. 2 ZVG bei der Zwangsversteigerung eines Grundstücks bis zum Verteilungstermin anfallen, sind aus der Sicht des Ersteigerers nutzungsbezogene Aufwendungen und bilden daher WK bei den Einkünften aus VuV (BFH v. 29.4.1992 – XI R 3/85, BStBl. II 1992, 727).

Bauspardarlehen:

► *Abschlussgebühren* für einen Bausparvertrag bilden als zinsähnliche Geldbeschaffungskosten vorbereitende WK, falls der erforderliche ausreichend bestimmte wirtschaftliche Erwerbszusammenhang vom Stpfl. anhand objektiver Umstände nachgewiesen werden kann (BFH v. 23.2.2000 – VIII R 40/98, DStR 2000, 2037; v. 1.10.2002 – IX R 12/00, BStBl. II 2003, 398; s. allg. zu vorbereitenden WK Anm. 371). Ist alleiniger Zweck des Vertragsabschlusses die Erlangung eines Baudarlehens und dessen Verwendung zu immobilienbezogenen Einkunftszielungszwecken, liegen WK bei den Einkünften aus VuV vor (BFH v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355). Hat der Stpfl. dagegen keine konkreten Pläne zum Einsatz des Bausparvertrags für ein Bauvorhaben und kann auf Dauer gesehen ein – wenn auch nur bescheidener – Überschuss aus den Zinsgutschriften erwartet werden, gehört die Abschlussgebühr zu den WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 45/85, BStBl. II 1990, 975). Gleiches gilt für Zuteilungsgebühren und Bereitstellungsprovisionen. Die Zinserträge aus der Bauspareinlage sind entsprechend zu behandeln (Einzelheiten bei KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. C 175f.). Sind die Abschlussgebühren nicht als WK zu qualifizieren, so erfolgt ggf. eine Berücksichtigung im SABereich.

► *Schuldzinsen zur Zwischenfinanzierung* eines noch nicht zuteilungsreifen Bauspardarlehens stellen unter den gleichen Voraussetzungen wie Abschlussgebühren

WK bei der Einkunftsart VuV dar. Da Zwischen- und Vorfinanzierungskredite – anders als sog. Auffüllungskredite (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 45/85, BStBl. II 1990, 975) – nicht zum Erwerb der verzinslichen Bausparforderung dienen, kommt ansonsten kein WKAbzug bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Betracht (BFH v. 18.2.1992 – VIII R 94/90, BStBl. II 1992, 1005).

Bauzeitzinsen gehören grundsätzlich zu den originären Finanzierungsaufwendungen des Herstellers eines WG (meist Gebäudes) und bilden – soweit eine Nutzung zu Zwecken der Einkunftszielung erfolgt – WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 (BFH v. 7.11.1989 – IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460; v. 27.7.2004 – IX R 32/01, BStBl. II 2004, 1002); zur Aktivierung von Bauzeitzinsen s. Anm. 375; wegen der Abgrenzung zu den AK bei Erstattung von Bauzeitzinsen an den Veräußerer eines WG, insbes. an Bauträger bei Erwerb von Immobilien, s. unter „Finanzierungskostenerstattungen“.

Bearbeitungsgebühren als einmalig zu leistende Nebenkosten im Zusammenhang mit der Kreditgewährung gehören zu den Schuldzinsen iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, falls das Kapital erwerbsbezogen verwendet wird. Bei Zuschlag zur Kreditsumme und ratierlicher Rückzahlung gelten sie idR als mit der ersten Rate abgeflossen (§ 367 BGB; vgl. BFH v. 26.9.1979 – VI R 82/76, StRK EStG § 10 Abs. 1 Ziff. 1 R. 152 = HFR 1980, 49, ergangen zum Schuldzinsenabzug im SA-Bereich, jedoch von Bedeutung auch für § 9).

Bereitstellungszinsen haben den Charakter von Kapitalnutzungsvergütungen und sind daher Schuldzinsen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 nach Maßgabe der allgemeinen Grundsätze (vgl. BFH v. 7.11.1989 – IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460); zur Vorauszahlungsproblematik s. unter „Damnum“.

Beteiligungen: s. „Wertpapiere, Beteiligungen und andere Kapitalvermögenswerte“.

Bürgschafts- bzw. Avalgebühren: Provisionen, die vom Hauptschuldner eines Kredits für die Übernahme einer Bürgschaft gezahlt werden (banküblich sind 2% jährlich des verbürgten und zugesagten Betrags, BMF v. 26.7.1990, BStBl. I 1990, 366 Tz. 4.1.6), haben wegen ihrer finanzierungsbezogenen Sicherungsfunktion wirtschaftlich Zinscharakter. Sie gehören daher dem Grunde nach als Geldbeschaffungskosten zu den WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 (zu derartigen Gebühren bei sog. Steuersparmodellen s. unter „Finanzierungsprovisionen und -gebühren“).

Cash-Pool: Wer einen als Darlehen empfangenen Geldbetrag nicht dazu nutzt, Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Vermietungstätigkeit zu begleichen, sondern ihn in einen Cash-Pool einbringt, aus dem heraus er später seine Kosten bestreitet, kann Schuldzinsen aus diesem Darlehen nicht als WK abziehen (BFH v. 29.3.2007 – IX R 10/06, BStBl. II 2007, 645).

Damnum/Disagio:

► *Rechtsnatur bis 1989:* Für VZ bis einschließlich 1989 beurteilte die Rspr. das Damnum (Unterschiedsbetrag zwischen dem Darlehensnennwert = Bruttodarlehen und dem an den Darlehensnehmer tatsächlich ausgezahlten Verfügungsbetrag) in Anlehnung an den BGH (BGH v. 2.7.1981 – III ZR 8/80, NJW 1981, 2180; v. 2.7.1981 – III ZR 17/80, NJW 1981, 2181) als einmalig anfallende, vorwiegend laufzeitunabhängige Kapitalnutzungsvergütung, die neben dem laufenden Zins zu leisten war und zur Abdeckung der beim Kreditgeber bereits entstandenen Kosten diente (BFH v. 8.6.1994 – X R 26/92, BStBl. II 1994, 930).

► *Rechtsnatur ab 1990:* Seit einer Rspr.-Änderung im Zivilrecht aus dem Jahr 1990 (BGH v. 29.5.1990 – XI ZR 231/89, DB 1990, 1610) sieht auch der BFH das Damnum regelmäßig als laufzeitabhängigen Ausgleich für einen niedrigeren Nominalzins und damit als Vorauszahlung eines Teils der Zinsen an (BFH v. 20.10.1999 – X R 69/96, BStBl. II 2000, 259). Damit wird er den geänderten Verhältnissen am Kapitalmarkt gerecht, wo das Damnum der Feinsteuerung des laufenden Nominalzinses dient.

► *Steuerliche Qualifikation:* Wegen seines wirtschaftlichen Charakters als Kapitalnutzungsvergütung gehört das Damnum zu den Schuldzinsen iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, so dass der erwerbsbezogene Veranlassungszusammenhang für den WKAbzug entscheidend ist (BFH v. 7.11.1989 – IX R 190/85, BStBl. II 1990, 439 mwN). Es kann sich in Abhängigkeit von der Sachverhaltsgestaltung um vorab entstandene oder laufende WK handeln (s. Anm. 371); zum Übergang des Damnumms bei Erwerb einer Immobilie s. unter „Finanzierungskostenerstattungen“.

Besonderheiten gelten für Zinsen und Disagio, die der Veräußerer eines WG dem Erwerber in Rechnung stellt. Sie können je nach Gestaltung der Geschäftsbeziehungen beim Erwerber AK des Gebäudes oder – als eigene Finanzierungskosten – sofort abziehbare WK darstellen (BFH v. 27.7.2004 – IX R 32/01, BStBl. II 2004, 1002; v. 12.5.2009 – IX R 40/08, BFH/NV 2009, 1629).

► *Zeitliche Berücksichtigung:* Aufgrund des Abflussprinzips (§ 11 Abs. 2) ist das ein vermietete Objekt betreffende Damnum immer nur im Zeitpunkt seiner Zahlung als WK abziehbar. Hieran ändert der Wandel in der Rechtsnatur nichts (BMF v. 19.4.2000, BStBl. I 2000, 484). Auswirkungen ergeben sich jedoch in den Fällen eines Nutzungswechsels innerhalb des Zinsbindungszeitraums. Hat der Stpf. das Damnum im Zeitpunkt der Zahlung in voller Höhe als WK abgezogen, ist mit Ausscheiden des finanzierten Objekts aus der Erwerbssphäre der WKAbzug im Jahr der Zahlung rückgängig zu machen (es gelten hier die allg. Grundsätze zu nachträglichen Schuldzinsen, s. Anm. 372). Umgekehrt kann der Stpf. bei einem Nutzungswchsel hin zur Erwerbssphäre den auf die Zeit der Vermietung entfallenden Teil des Damnumms als vorab entstandene WK (s. Anm. 371) im Jahr der Zahlung abziehen.

Der Stpf. entrichtet das Damnum idR bei Einbehaltung durch das Kreditinstitut (Zeitpunkt der Belastungsbuchung) anlässlich der Gesamtauszahlung des Darlehens bzw. der ersten Darlehensrate; in Betracht kommt auch ein Einbehalt bei Valutierung der jeweiligen Darlehensrate, so dass der Abfluss zeitlich gestreckt erfolgt. Im Fall der Vereinbarung eines Zusatzdarlehens zur Begleichung des Damnumms (sog. Tilgungsstreckungsdarlehen) können bei rechtl. und wirtschaftlicher Einheit der beiden Darlehen nur die Zinsen und die zur Tilgung des Zusatzdarlehens geleisteten Teilbeträge gleich einem Damnum als WK abgesetzt werden (BFH v. 15.11.1994 – IX R 11/92, BFH/NV 1995, 669; FG Köln v. 23.1.2001, DStRE 2001, 620, rkr., betr. engen zeitlichen Zusammenhang). Eine derartige Einheit liegt nicht vor, wenn es sich um verschiedene Darlehensgläubiger handelt (SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 92; aA LBP/WOLFF-DIEPENBROCK, § 9 Rn. 200 „Damnum“). Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn das Tilgungsstreckungsdarlehen erst anlässlich einer Kreditverlängerung vereinbart wird (BFH v. 13.9.1994 – IX R 20/90, BFH/NV 1995, 293). Erstattet der Gläubiger Damnumbeträge (zB bei Verkauf des finanzierten WG), ändert dies nichts am bereits vorgenommenen WKAbzug; insoweit handelt es sich im Zeitpunkt der Erstattung um Einnahmen aus der entsprechenden Einkunftsart (BFH v. 28.3.1995 – IX R 41/93, BStBl. II 1995, 704).

Diskontspesen (einschließlich sonstiger Nebenkosten) bei der Hingabe eines noch nicht fälligen Wechsels an ein Kreditinstitut gehören zu den Schuldzinsen iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, falls der Einlösungsbetrag für erwerbsbezogene Zwecke verwendet wird; das Wechselgeschäft hat wirtschaftlich betrachtet Darlehenscharakter (so FG Rhld.-Pf. v. 17.4.1975, EFG 1975, 419, rkr., betr. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1967).

Erbauseinandersetzung und Erbfolge:

► *Geerbt Schuldzinsenverpflichtung:* Rückständige Schuldzinsen des Erblassers, die bei diesem WK gebildet hätten, können vom Erben bei Zahlung ebenfalls einkunftsmindernd berücksichtigt werden, da er als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt. Dies gilt generell bei von Rechtsgeschäften übernommenen erwerbsbezogenen Verbindlichkeiten, so dass auch der einkunftsbezogene Charakter einer Schuld des Erblassers auf den Erben übergeht (zutr. FG Hamb. v. 5.2.1987, EFG 1987, 401, rkr.).

► *Kreditfinanzierte Gleichstellung von Miterben:* Die bei der Finanzierung von Ausgleichs- und Abfindungszahlungen anlässlich einer Erbauseinandersetzung vom übernehmenden Miterben zu zahlenden Schuldzinsen sind WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, falls das ins Alleineigentum übernommene WG zu Erwerbszwecken genutzt wird (zB BFH v. 26.6.1991 – XI R 5/85, BFH/NV 1992, 24). Hierbei ist es ohne Bedeutung, ob der Erbe die Gleichstellungszahlung ganz oder teilweise auch aus seinem übrigen Anteil am Nachlass hätte aufbringen können (BFH v. 9.7.1985 – IX R 49/83, BStBl. II 1985, 722). Die im Rahmen der Erbauseinandersetzung geleistete Abfindungszahlung ist stets als entgeltlicher Vorgang im Rahmen eines Leistungsaustauschs zu werten, der beim erwerbenden Miterben zu AK, beim weichenden Erben zu einem (ggf. stpfl.) Veräußerungsgeschäft führt (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837). Auf die Dauer zwischen Erbfall und Erbauseinandersetzung kommt es hierbei nicht an (s. auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. C 179). Die gleichen Grundsätze gelten, wenn im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge der Empfänger eines WG kreditfinanzierte Ausgleichszahlungen an potentielle Miterben leistet.

► *Kreditfinanzierte Erbfallschulden:* Bis zum Jahr 1993 ließen Rspr. und Verwaltung Schuldzinsen im Zusammenhang mit kreditfinanzierten Pflichtteils-, Vermächtnis- und Erbersatzverpflichtungen zum Abzug zu, soweit diese als Sekundärfolge mittelbar Erwerbsvermögen betrafen, das aufgrund des Erbfalls auf den Zahlungsverpflichteten übergegangen war (sog. Sekundärfolgen-Rspr.).

Zu Gewinneinkünften BFH v. 2.4.1987 – IV R 92/85, BStBl. II 1987, 621; v. 28.4.1989 – III R 4/87, BStBl. II 1989, 618; v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392; bereits damals verneind bei VuV BFH v. 28.4.1992 – IX R 178/88, BFH/NV 1992, 658; die Verwaltung hat die Sekundärfolgen-Rspr. für die Gewinn- und Überschusseinkünfte akzeptiert (BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62).

Diese Rspr. hat der BFH im Jahr 1993 unter Hinweis auf die Beschlüsse des Großen Senats zur stl. Behandlung von Kontokorrentzinsen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; s. unter „Kontokorrent“) und zur Erbauseinandersetzung (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837) als überholt aufgegeben. Die wirtschaftliche Belastung des Nachlasses soll für die erwerbsbezogene Veranlassung des Schuldzinsenabzugs nicht ausreichen, da der Anspruch in Bezug auf das Erwerbsvermögen nicht gegenständlich konkretisiert ist.

Grundlegend BFH v. 2.3.1993 – VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619; v. 13.9.1994 – IX R 104/90, BFH/NV 1995, 384, zum Pflichtteilsanspruch; v. 25.11.1993 – IV R 66/93, BStBl. II 1994, 623, zum höferechtl. Abfindungsanspruch.

► **Kritik:** Auch die Rspr. erkennt an, dass ein Nachlass mit Erwerbsvermögen durch Erbfallschulden wirtschaftlich belastet ist (s. nur BFH v. 2.3.1993 – VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619, mit Anm. SCHMIDT, FR 1993, 683). Indem sie darüber hinaus für den Schuldzinsenabzug eine gegenständliche Konkretisierung verlangt, stellt die Rspr. Finalitätsaspekte in den Vordergrund und nimmt Rückgriff auf das – steuerdogmatisch bereits überwundene – Unmittelbarkeitserfordernis. Damit engt die Rspr. den Zweck der Schuldaufnahme als Kriterium erwerbsbezogener Veranlassung unnötig ein (s. allg. Anm. 370).

Erbbauzinsen sind laufendes Entgelt für die Bestellung eines Erbbaurechts (§ 9 ErbbaurechtsVO) und haben daher keinen Kreditüberlassungscharakter.

Finanzierungskostenerstattungen an den Veräußerer eines WG (zB Bauzeitzinsen und Disagioerstattungen) sind beim Erwerber idR keine sofort abziehbaren WK bei der entsprechenden Einkunftsart, sondern gehören zu den (ggf. abschreibbaren) AK. Je nach Vertragsgestaltung können die Zinsen aber auch sofort abziehbare WK darstellen (BFH v. 22.7.2004 – IX R 32/01, mwN).

Forderungsstundung: Wird eine Kaufpreisforderung mit einem bestimmten (zumindest annähernd bestimmbaren) Fälligkeitstermin gestundet, so enthält der Kaufpreis neben dem auf der Vermögensebene angesiedelten Tilgungsanteil eine steuerrelevante Zinskomponente (vgl. § 12 Abs. 3 Satz 1 BewG); nur der Barwert als Summe der Tilgungsanteile bildet die (ggf. abschreibbaren) aktivierungspflichtigen AK des WG (BFH v. 26.6.1996 – VIII R 67/95, BFH/NV 1997, 175 mwN).

► *Die Kaufpreiszerlegung* erfolgt, da § 12 Abs. 3 BewG nicht abdingbar ist, unabhängig davon, ob eine Verzinsung ausdrücklich vereinbart, nicht erwähnt oder sogar ausgeschlossen ist (grundlegend BFH v. 25.6.1974 – VIII R 163/71, BStBl. II 1975, 431). Der für die Stundung maßgebliche Rechnungszinsfuß ist in den Grenzen des § 42 AO im Grundsatz frei vereinbar; bei fehlender Vereinbarung beträgt er entsprechend dem BewG 5,5% (BFH v. 19.5.1992 – VIII R 37/90, BFH/NV 1993, 87 mwN).

Vom Schuldner bei Kaufpreisstundung geleistete Raten sind regelmäßig nach der Zinsstaffelmethode aufzuteilen (zur Abgrenzung von Raten gegenüber Renten und dauernden Lasten s. Anm. 391). Der Zinsanteil gehört beim Verkäufer zu den stpfl. Einnahmen aus Kapitalvermögen, beim Käufer liegen bei erwerbsbezogenem Anlass des Kaufs BA oder WK vor. Dies gilt über Kaufpreisforderungen hinaus für sämtliche Arten einer Kapitalüberlassung (zB BFH v. 24.6.1977 – VI R 233/74, BFHE 122, 303 betr. Ratenzahlungen auf Pflichtteilsanspruch; v. 26.6.1996 – VIII R 67/95, BFH/NV 1997, 175 für Wertausgleichszahlungen bei Erbauseinandersetzung).

► **Kritik:** UE ist die Aufteilung einer gestundeten Forderung entgegen der ausdrücklichen Parteivereinbarung und tatsächlich fehlender verdeckter Kapitalüberlassungsvergütung problematisch, da die gewollte und vollzogene Sachverhaltsgestaltung für die Besteuerung negiert wird. Eine unangemessene Zinsvereinbarung sollte nur in extrem gelagerten Ausnahmefällen in Betracht gezogen werden.

► *Keine Zerlegung der Kaufpreisforderung* erfolgt allerdings, wenn die Vertragsparteien den Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung weitgehend offen gelassen haben (BFH v. 14.2.1984 – VIII R 41/82, BStBl. II 1984, 550, betr. Versteuerung etwaiger Zinserlöte). Den im Fall des vorzeitigen Erhalts einer verzinslich gestundeten Kaufpreisforderung die Kapitalschuld mindernden Abzinsungsbetrag kann der Veräußerer nicht als WK bei § 20 berücksichtigen; es handelt sich um entgange-

ne Einnahmen, denen es am Aufwendungscharakter mangelt (so zutr. BFH v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160); s auch § 20 Abs. 9.

Geldbeschaffungskosten sind die mit der *Aufnahme* eines Kredits verbundenen Aufwendungen. Aufgrund des im Steuerrecht geltenden wirtschaftlichen Zinsbegriffs (s. Anm. 360), sind sie bei Erwerbsbezug des finanzierten Objekts als WK abziehbar (BFH v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl. II 1968, 574). Der Übergang zu den ebenfalls unter Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 fallenden Kreditnebenkosten ist fließend. Erfasst werden zB Bereitstellungs- und Zuteilungsgebühren für die Bank sowie Abschlussgebühren bei Bausparkassen. Es ist unerheblich, ob die Geldbeschaffungskosten an den Gläubiger oder einen Dritten geleistet werden, so dass auch Kreditmaklerprovisionen, Hypothekenbestellungs-, Notariats- und Reisekosten zur Kreditbesorgung nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 abziehbar sind (BFH v. 4.3.1966 – VI 258/65, BStBl. III 1966, 451).

Grundstück, unbebaut: Soweit nachweisbar ein wirtschaftlicher Einkunftsartenzusammenhang besteht (zu den allg. Voraussetzungen s. Anm. 371), was insbes. bei späterer Bebauung und Vermietung der Fall sein kann, sind die durch den Erwerb eines unbebauten Grundstücks anfallenden Schuldzinsen vorab entstandene WK. Entsprechendes gilt hinsichtlich Zinsen für fremdfinanzierte/rückständige Nebenkosten (zB Erschließungskosten).

BFH v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761 mwN nennt als Indizien für wirtschaftlichen Zusammenhang: Abschluss von Bausparverträgen zur Mittelansparung, Beauftragung eines Architekten, Bauvoranfrage, tatsächliches späteres Verhalten, Bebaubarkeit des Grundstücks (s. hierzu auch BFH v. 4.6.1991 – IX R 89/88, BFH/NV 1991, 741; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. C 179m).

Kontokorrent: Schuldzinsen für einen gemischten Kontokorrentkredit im Überschusseinkünftebereich (Abwicklung erwerbsbezogener und privater Zahlungsvorgänge) konnten nach der früheren stRspr. nur als WK berücksichtigt werden, soweit die Verwendung der Kreditmittel für Erwerbszwecke erfolgte und die privat veranlasste Kreditierung unwesentlich war oder eindeutig und zuverlässig abgegrenzt werden konnte (sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot). Diese Rspr. hat der BFH inzwischen aufgegeben (s. allg. § 12 Anm. 55 ff.).

Bis 1990 vertrat die Rspr. unter Berufung auf diese Grundsätze die Ansicht, dass ein einheitlicher Kontokorrentkredit nur dann zu als WK abziehbaren Kreditzinsen führe, wenn die Verschuldung ausschließlich auf Zahlungen zurückzuführen ist, die der entsprechenden Einnahmezielung dienen (zB BFH v. 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510).

Abweichend davon hat der Große Senat des BFH im sog. Kontokorrentkontobeschluss v. 4.7.1990 zu Recht entschieden, dass es auch im Bereich der Überschusseinkünfte nicht gegen § 12 Nr. 1 Satz 2 verstößt, wenn die durch einen einheitlichen Kontokorrentkredit veranlassten Schuldzinsen in erwerbsbezogene und private aufgeteilt werden; technisch kann dies mit Hilfe der Zinsstaffelmethode, ggf. auf Basis eines anderweitigen Schätzungsverfahrens erfolgen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817). Dieser Ansicht hat sich die FinVerw. angeschlossen (BMF v. 10.11.1993, BStBl. I 1993, 930 Tz. 19).

Darüber hinaus hat der BFH auch die Kontentrennung durch das sog. Zwei-Konten-Modell als Gestaltungsmittel anerkannt. Hierbei werden erwerbsbezogene Einnahmen und Ausgaben auf getrennten Konten erfasst, wobei private Ausgaben nur mittels des Einnahmekontos beglichen werden (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193). Die durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingeführte Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 4a, die über § 9 Abs. 5 auch für

Überschusseinkünfte Anwendung finden sollte, wurde durch das StBereinG 1999 für Überschusseinkünfte rückwirkend aufgehoben.

Kraftfahrzeug: Schuldzinsen im Zusammenhang mit gewöhnlich anfallenden Kfz.-Kosten (Anschaffung, Erhaltung) sind als WK abziehbar, soweit das Fahrzeug zur Erzielung von Überschusseinkünften eingesetzt wird und die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden (s. Anm. 580 „Kraftfahrzeug“). Soweit das Kfz. für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eingesetzt wird, haben die hierauf entfallenden anteiligen Schuldzinsen zwar auch WKCharakter, sind jedoch durch die Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 abgegolten (s. Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 641). Gleiche Wirkung haben die Fahrtkosten-Pauschbeträge der LStR, wenn der ArbN das Fahrzeug für Dienstreisen verwendet (BFH v. 30.11.1979 – VI R 83/77, BStBl. II 1980, 138; v. 30.11.1979 – VI R 129/78, BStBl. II 1980, 141; v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805, zum Abzug einer Leasing-Sonderzahlung; s. dazu Anm. 297).

Kurssicherungsaufwendungen sind Gegenleistung für die Kapitalnutzung und fallen daher unter den wirtschaftlichen Begriff der Schuldzinsen, nicht dagegen in den steuerneutralen Vermögensbereich (s. Hinweis bei BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289; glA KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. C 180 „Kursgarantie“).

Beispiel: Der Gläubiger veräußert Wertpapiere und überlässt den erzielten Erlös dem Stpfl. zinsgünstig als Darlehen. Der Stpfl. verpflichtet sich, dem Gläubiger den Darlehensnennbetrag, mindestens aber denjenigen Betrag zurückzuzahlen, den der Gläubiger für die Wiederbeschaffung der Wertpapiere aufwenden muss.

Gleiches gilt uE auch für Kurssicherungsaufwendungen bei Fremdwährungsdarlehen (s. Beispiel bei MEILICKE, StBjb. 1981/82, 225).

Kursverluste: s. Anm. 360.

Nahe Angehörige: zu Vertragsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen s. BFH v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BFH/NV 2009, 1326, mwN; v. 19.8.2008 – IX R 23/07, BFH/NV 2009, 12.

Nießbrauch: Finanziert der Eigentümer Aufwendungen zur Ablösung eines Nießbrauchs, um das belastete WG künftig zur Erzielung von Einkünften zu nutzen, so stehen die Schuldzinsen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der künftigen Einkunftszielung und sind demgemäß als WK abziehbar (BFH v. 29.6.1993 – IX R 44/89, BFH/NV 1994, 460).

Provisionen: s. „Finanzierungsprovisionen“.

Prozesszinsen können WK sein (BFH v. 31.3.1987 – IX R 53/87, BFH/NV 1987, 645).

Ratenkredite: Bei für Erwerbszwecke verwendeten Teilzahlungskrediten, denen Zinsen und Bearbeitungsgebühren in einer Summe zugeschlagen werden (sog. Teilzahlungszuschlag) und die vom Schuldner in gleichbleibenden Raten zurückzuzahlen sind, ist bei jeder Rate nach der Zinsstaffelmethode eine Zerlegung in Zins- und Kapitalanteil vorzunehmen. Dies gilt zumindest dann, wenn eine vertragliche Vereinbarung über die Ratenaufteilung fehlt. Die einmalig anfallende Bearbeitungsgebühr hat zinsähnlichen Charakter und gilt regelmäßig als mit der ersten Rate abgeflossen (s. unter „Bearbeitungsgebühren“).

BFH v. 26.9.1979 – VI R 82/76, StRK EStG § 10 Abs. 1 Ziff. 1 R. 152 = HFR 1980, 49; vgl. dazu NISSEN, DStZ 1980, 55; zu anderen Methoden der Zinsermittlung s. MEILICKE, NWB F. 3, 5544; s. auch oben „Forderungsstundung“.

Steuerliche Nebenleistungen:

► **Zinsen:** Nachforderungszinsen (§ 233a AO), Stundungszinsen (§ 234 AO), Aussetzungszinsen (§ 237 AO; s.o.) sind stl. Nebenleistungen gem. § 3 Abs. 3 AO, deren WKEigenschaft sich nach der stl. Qualifikation der Hauptsteuerforderung richtet. Damit sind sie nur als WK berücksichtigungsfähig, wenn die Hauptsteuerforderung zu sofort (zB GrSt.) oder im Wege der Abschreibung (zB GrESt.) abziehbaren WK führt.

BFH v. 25.7.1995 – IX R 38/93, BStBl. II 1995, 835; v. 30.1.1996 – IX R 83/90, BFH/ NV 1996, 542, betr. Aussetzungszinsen zur GrESt.

Dem Abzug von Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) steht Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a entgegen.

► **Zuschläge:** Säumniszuschläge (§ 240 AO) und Verspätungszuschläge (§ 152 AO) sind unabhängig von der zugrunde liegenden Hauptsteuerforderung niemals WK in Form von Schuldzinsen. Sie stellen zwar auch stl. Nebenleistungen dar, sind als besonders ausgestaltete steuergesetzliche Druckmittel aber kein laufzeitabhängiges Entgelt für eine Kapitalnutzung (BFH v. 14.1.1992 – IX R 226/87, BStBl. II 1992, 464).

Steuerzahlungskredite:

► **Erbschaft- und Schenkungsteuer:** Schuldzinsen für einen Kredit zur Finanzierung der beim unentgeltlichen Erwerb eines ertragbringenden WG anfallenden Erbschaft- und Schenkungsteuer sind nach Auffassung des BFH keine WK der entsprechenden Einkunftsart (zB BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27). Im Gegensatz zu den vergleichbaren Fallgestaltungen der zwischenzeitlich aufgegebenen Sekundärfolgen-Rspr. (s. unter „Erbauseinandersetzung und Erbfolge“) hat die Rspr. bei Steuerzahlungskrediten den mittelbaren Erwerbszusammenhang nie ausreichen lassen.

► **Einkommen- und Vermögensteuer:** Da Aufwendungen im Zusammenhang mit der Finanzierung estl. nicht abziehbarer Steuern ebenfalls dem Abzugsverbot der § 12 Nr. 3 unterliegen, führen kreditfinanzierte ESt.- und VStZahlungen, selbst wenn die Steuerbelastung auf klar erkennbaren Einkunftsgrundlagen und -quellen beruht, nicht zum WKAbzug hinsichtlich der als Folgekosten anfallenden Schuldzinsen (BFH v. 28.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342). Umgekehrtes gilt bei Finanzierungskosten für abziehbare Steuern (zB GrSt.) bzw. für stl. Nebenleistungen hierzu (zB Säumniszuschlag zu GrESt.).

Stückzinsen wendet der Erwerber eines festverzinslichen Wertpapiers auf, um die seit dem vorherigen Zinstermin bis zum Anschaffungszeitpunkt entstandene Zinsforderung zu erwerben. Nach allgemeiner Auffassung können Stückzinsen vom Erwerber als negative Einnahmen abgezogen werden, seit dem 1.1.1994 im Jahr des Abflusses. Stückzinsen sind somit aus stl. Sicht keine Schuldzinsen iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1.

Schätzgebühren im Zusammenhang mit der Beleihung von zu Einkunftszielungszwecken eingesetztem Grundbesitz gehören zu den WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 (vgl. BFH v. 19.8.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212).

Teilzahlungszuschläge: s. „Ratenkredite“.

Umschuldungskosten zur Erlangung eines günstigeren Kredits oder zur Ablösung eines Kredits sind grundsätzlich WK (s. nur BFH v. 29.10.1985 – IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143).

Vermittlungsprovisionen: s. unter „Finanzierungsprovisionen und -gebühren“.

Versicherungsbeiträge:

► *Rentenversicherungen, gesetzlich:* Schuldzinsen für eine kreditfinanzierte Nachentrichtung freiwilliger Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung stellen in vollem Umfang vorweggenommene WK (s. allg. Anm. 371) bei den sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a dar. Dies gilt unabhängig von dem zeitlichen Zusammenhang mit den Rentenzahlungen und der Frage, ob der Versicherungsfall tatsächlich eintritt; die Überschusserzielungsabsicht des Stpfl. wird unterstellt. Trotz der Beschränkung der Einnahmebesteuerung auf den Ertragsanteil kommt § 3c nicht zur Anwendung, da der Zweck der Kreditaufnahme nicht in der Finanzierung der Kapitalrückzahlung, sondern des Anspruchs auf Rentenzahlung besteht.

BFH v. 21.7.1981 – VIII R 32/80, BStBl. II 1982, 41; v. 5.5.1993 – X R 128/90. BStBl. II 1993, 867, zum vergleichbaren Fall der Finanzierung des ehelichen Versorgungsausgleichs, § 22 Anm. 85.

► *Rentenversicherungen, privat:* Während Rspr. und FinVerw. bei der Refinanzierung der gesetzlichen Rentenversicherung die Überschusserzielungsabsicht unterstellen, muss der Stpfl. im Fall einer privaten Rentenversicherung stets seine Absicht nachweisen, auf die voraussichtliche Dauer der Versicherung einen Totalüberschuss zu erzielen. Nach der insoweit zutreffenden Rspr. genügt hierbei ein „bescheidener“ Überschuss (zB BFH v. 15.12.1999 – X R 23/95, BStBl. II 2000, 267 mwN m. Anm. MEYER-SCHARENBERG, DStR 2000, 670; BFH v. 9.5.2000 – VIII R 77/97, BStBl. II 2000, 660, jeweils betr. sofort beginnende Rentenversicherung gegen Einmalbetrag in einer Fremdwährung; zu diesen Versicherungen ausführl. OFD Berlin v. 29.12.1998, DStR 2000, 687).

► *Kapitallebensversicherungen:* Sind die außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus einer Kapitallebensversicherung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 stpfl., gilt hinsichtlich der Finanzierungskosten das Gleiche wie für private Rentenversicherungen; entscheidendes Kriterium ist die Absicht des Stpfl., einen Totalüberschusses zu erzielen (zB BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825); s. aber ab VZ 2009 § 20 Abs. 9. Sind die Erträge aus der Kapitallebensversicherung dagegen *stfrei*, ist ein WKAbzug der Finanzierungskosten ausgeschlossen (zB BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698).

Dient eine Kapitallebensversicherung der Rückzahlung von Darlehen, die zum Erwerb von Mietgrundstücken aufgenommen worden sind, so sind die Zinsen für ein zur Finanzierung der Versicherungsbeiträge aufgenommenes Darlehen als WK bei den Einkünften aus VuV abziehbar. Schließt der Erwerber eines Grundstücks zur Sicherung des Kaufpreises eine Risikolebensversicherung ab, so führen allerdings die Prämien nicht zu WK (BFH v. 25.2.2009 – IX R 62/07, BStBl. II 2009, 459).

► *Sonstige Versicherungen:* Bei den übrigen Sach- und Personenversicherungen (Gebäudeversicherung, Pkw.-Haftpflichtversicherung, Unfallversicherung usw.) richtet sich die Beurteilung der Schuldzinsen nach dem WKCharakter der kreditfinanzierten Versicherungsbeiträge (s. auch Anm. 420).

Versicherungsdarlehen: Für den Schuldzinsenabzug gelten nach Maßgabe des wirtschaftlichen Erwerbszusammenhangs die allgemeinen Grundsätze, und zwar unabhängig von der Person des Darlehensgebers.

Verzugszinsen sind trotz der vom Schuldner erzwungenen Kapitalüberlassung in vollem Umfang als Entgelt für eine Kapitalüberlassung auf Zeit und damit als Zinsen anzusehen (zB BFH v. 30.1.1996 – IX R 83/90, BFH/NV 1996, 542 mwN). Sie sind als WK abziehbar, wenn sie mit einer Einkunftsart in wirtschaft-

lichem Zusammenhang stehen (BFH v. 14.4.1992 – VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275). Das ist nach der uE angreifbaren Auffassung der Rspr. grundsätzlich nicht der Fall, wenn die Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Prozess zur Abwehr von Gefahren für das der Einkunftszielung dienende Vermögen entstanden sind (BFH v. 10.10.1995 – VIII R 56/91, BFH/NV 1996, 304 mwN).

Vorfalligkeitsentschädigungen, die dem Schuldner für die vorzeitige Kündigung eines zu Erwerbszwecken eingesetzten Darlehens seitens des Kreditinstituts in Rechnung gestellt werden, fallen als Kreditnebenkosten unter den stl. Schuldzinsenbegriff (s. nur BFH v. 29.10.1985 – IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143). Ihre Abziehbarkeit als WK richtet sich danach, aus welchem Grund der Stpfl. das Darlehen vorzeitig gekündigt hat. Beabsichtigt er, dasselbe Erwerbsvermögen weiterhin zur Einkunftszielung einzusetzen, handelt es sich bei der Vorfalligkeitsentschädigung um abziehbare Umschuldungskosten (BFH v. 6.12. 2005 – VIII R 34/04, BStBl. II 2006, 265).

Soll das Vermögen dagegen veräußert oder sonst außerhalb der Erwerbssphäre genutzt werden, ist die Behandlung umstritten. Nach der Rspr. ist in diesen Fällen – abgesehen vom Anwendungsbereich der §§ 17, 23, 20 – der wirtschaftliche Zusammenhang mit Einkünften nicht (mehr) gegeben. Die Vorfalligkeitsentschädigung soll mit einem nicht stbaren Vorgang im Vermögensbereich bzw. in der Privatsphäre zusammen hängen.

BFH v. 25.1.2000 – VIII R 95/97, BStBl. II 2000, 458 mwN; v. 24.5.2000 – VI R 147/99, BStBl. II 2000, 476; v. 19.2.2002 – IX R 36/98, BStBl. II 2003, 126; v. 15.1. 2008 – IX B 166/07, BFH/NV 2008, 567; v. 23.9.2003 – IX R 20/02, BStBl. II 2004, 57; v. 6.12.2005 – VIII R 34/04, BStBl. II 2006, 265.

Stellungnahme: Die Rspr. betont selbst, dass die Vorfalligkeitsentschädigung Bestandteil der auf die (verkürzte) Gesamtauflaufzeit des Kredits bezogenen Gegenleistung des Darlehensnehmers für die Inanspruchnahme des Fremdkapitals und damit kein Schadenersatz für die vorzeitige Vertragsbeendigung ist (s. BFH v. 25.2.1999 – IV R 55/97, BStBl. II 1999, 473). Die vorzeitige Vertragsbeendigung ist zwar Auslöser für die Aufwendungen, der wirtschaftliche Erwerbszusammenhang besteht jedoch zu der zurückliegenden, aus der Sicht des Darlehensgebers zu niedrig verzinsten, Kapitalüberlassung. Die Aufwendungen entfallen auf die Zeit der einnahmeverzielungsbezogenen Nutzung des kreditfinanzierten Erwerbsvermögens und können damit uE wie rückständige Schuldzinsen (s. Anm. 372) stets als nachträgliche WK abgezogen werden (glA SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 91).

Die Vorfalligkeitsentschädigung ist dagegen auch nach der Rspr. abziehbar, wenn die Aufwendungen als vorweggenommene WK für den Erwerb neuen, dem Erzielen von Einkünften dienenden Vermögens zu beurteilen sind. Hierfür muss der Stpfl. bereits bei der Veräußerung im Vorhinein so unwiderruflich über den verbleibenden Restkaufpreis verfügen, dass er ihn unmittelbar in seiner Verwendung zum Erzielen von Einkünften mit konkretem Erwerbsvermögen festlegt (BFH v. 23.4.1996 – IX R 5/94, BStBl. II 1996, 595; v. 19.2.2002 – IX R 36/98, BStBl. II 2003, 126: Verrechnung mit Disagioerstattung zulässig; v. 14.1. 2004 – IX R 34/01, BFH/NV 2001, 1091: einschränkend).

Wertpapiere, Beteiligungen und andere Kapitalvermögenswerte: Zinsaufwendungen für Darlehen zum Erwerb von GmbH-Beteiligungen, Aktien, festverzinslichen Wertpapieren uä. bilden unabhängig von den kalenderjährlichen Einnahmen entsprechend dem Veranlassungsprinzip WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 regelmäßig bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (zur Ausnahme siehe unter „Aktien“), falls längerfristig („auf Dauer gesehen“; unbestimmter Rechts-

begriff) ein steuerrelevanter Überschuss erzielt werden kann; die Absicht zur Realisierung nicht stbarer Wertsteigerungen in der Vermögensebene darf nur nicht im Vordergrund des Engagements stehen (zu Einzelheiten s. Anm. 375). Auch wenn das Verhältnis zwischen stpfl. Ertrag und nicht stbarer Wertsteigerung feststeht, sind die Zinsen gänzlich entweder der Vermögensphäre oder der Kapitalnutzung zuzuordnen. Die gleichen Beurteilungsgrundsätze gelten bei der Finanzierung anderer Kapitalvermögenswerte (zB typische stille Beteiligung, Investmentanteile, Berlindarlehen oÄ.). Zu beachten ist ab VZ 2009 § 20 Abs. 9.

Wegen des Schuldzinsenabzugs bei wesentlichen Beteiligungen iSd. § 17 und stpfl. privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 s. Anm. 375. Muss der Gesellschafter einer KapGes. den Anspruch auf Rückgewähr einer ihm zugewendeten vGA verzinsen, handelt es sich um WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (BFH v. 25.5.1999 – VIII R 59/97, BStBl. II 2001, 226, m. Anm. KEMPERMANN, FR 1999, 947).

Werden in einem einheitlichen Erwerbsvorgang Wertpapiere teils mit Kredit, teils mit Eigenmitteln angeschafft, ist die Kapitalanlage nicht in einen eigen- und einen fremdfinanzierten Anteil aufzuteilen (BFH v. 8.7.2003 – VIII R 43/01, BStBl. II 2003, 937).

Bei der Prüfung der Überschusserzielungsabsicht stellt die Rspr. grundsätzlich auf das einzelne Wertpapier ab (zB BFH v. 24.3.1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18). Erwirbt der Stpfl. verschiedene Wertpapiere bei einheitlicher Finanzierung, müssen die Zinsen auf die einzelnen Wertpapiere aufgeteilt werden (zB durch Verhältnisrechnung, Zinsstaffelmethode, Schätzung, zu Einzelheiten s. LEU, DStZ 1990, 89). Eine Aufteilung ist dagegen nicht erforderlich, wenn gleichartige Wertpapiere teils mit Eigenmitteln und teils mit Kreditmitteln finanziert werden.

Wertsicherungsklausel: Zusatzvereinbarung, die insbes. bei längerfristigen Ratenzahlungen die realen Wertverluste der Forderung aufgrund Zeitablaufs ausgleichen soll. Ergibt sich aufgrund der Klausel eine Mehrzahlung, ist der gesamte Erhöhungsbetrag wegen seines Kapitalnutzungscharakters als Schuldzinsen zu behandeln. Die wertmäßige Entwicklung des erworbenen WG ist von der Wertsicherungsklausel völlig losgelöst, so dass die ursprünglichen AK unberührt bleiben (BFH v. 16.1.1979 – VIII R 38/76, BStBl. II 1979, 334).

Zinsbegrenzungsprämien bei variabel verzinslichen Darlehen gehören – ebenso wie das Damnum – zu den laufzeitbezogenen zinsähnlichen Aufwendungen (BFH v. 24.11.1999 – X R 144/96, BStBl. II 2000, 263). Aufgrund des Abflussprinzips (§ 11 Abs. 2) ist die Prämie grundsätzlich in voller Höhe im Zeitpunkt ihrer Zahlung als WK abziehbar (BMF v. 19.4.2000, BStBl. I 2000, 484).

Zugewinnausgleich: Entsprechend der sog. Sekundärfolgen-Rspr. bei kreditfinanzierten Erbfallschulden (s. unter „Erbauseinandersetzung und Erbfolge“) erkannte die frühere Rspr. Schuldzinsen für einen Kredit zur Abgeltung einer Zugewinnausgleichsforderung (§ 1378 BGB) als WK an, soweit sie im Zusammenhang mit Erwerbsvermögen standen (BFH v. 24.1.1989 – IX R 111/84, BStBl. II 1989, 706).

Diese Rspr. hat der BFH – ebenso wie bei kreditfinanzierten Erbfallschulden – zwischenzeitlich aufgegeben, da er mangels gegenständlicher Konkretisierung eine erwerbsbezogene Veranlassung der Schuldzinsen verneint.

Grundlegend BFH v. 8.12.1992 – IX R 68/89, BStBl. II 1993, 434; v. 23.3.1993 – IX R 4/87, BFH/NV 1993, 597; v. 11.5.1993 – IX R 25/89, BStBl. II 1993, 751, jeweils betr. VuV; v. 13.7.1993 – VIII R 41/92, BFHE 173, 22, betr. Kapitalvermögen, mit Sonderproblem Verzugszinsen; dagegen bejaht die Rspr. eine gegenständliche Konkretisierung bei der Finanzierung des ehelichen Versorgungsausgleichs (BFH v. 5.5.1993 – X R 128/90, BStBl. II 1993, 867; krit. dazu KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. C 179g).

Einstweilen frei.

386–389

3. Renten und dauernde Lasten als Werbungskosten (Nr. 1 Satz 1)

a) Allgemeines

390

Zu den WK iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 gehören neben Schuldzinsen auch auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, so weit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (wegen Schrifttumsnachweisen s. § 22 Anm. 100).

Bedeutung: Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 regelt die Grundqualifikation bestimmter wiederkehrender Leistungen als Erwerbsaufwendungen bei den Überschusseinkünften. Gegenüber Abs. 1 Satz 1 hat Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 ausschließlich deklaratorischen Inhalt, so dass die allgemeinen Grunderfordernisse und Abgrenzungen des Veranlassungsprinzips gelten. Zur Abgrenzungsfunktion des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 betr. Leibrenten als spezieller Rentenform s. Anm. 400.

Geltungsbereich: Wegen des erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhangs mit einer Einkunftsart scheiden *Unterhalts- und Versorgungsleistungen* (s. dazu § 10 Anm. 70) für den WKAbzug aus. Dagegen bilden vor allem solche wiederkehrenden Leistungen Erwerbsaufwendungen, die als teil- oder vollentgeltliche Gegenleistungen für den Erwerb von zu Einkunftszielungszwecken eingesetzten WG (zB Mietwohngrundstücken) oder zur Ablösung von solche WG betreffende Nutzungsrechten (zB Nießbrauch) vereinbart worden sind. In der Praxis handelt es sich insbes. um *Veräußerungsleibrenten* oder veräußerungsbedingte *dauernde Lasten*; Veräußerungszeitrenten werden von der Rspr. dagegen regelmäßig als Raten aufgefasst und behandelt (s. Anm. 391). Darüber hinaus kommen als WK auch durch die Einkunftszielung veranlasste wiederkehrende *Schadensersatzleistungen* in Betracht. Renten und dauernde Lasten, die keine WK sind, können uU als SA gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a oder als agB iSd. § 33 geltend gemacht werden.

Abzugsberechtigung: Der Stpfl. kann als WK nur solche wiederkehrenden Leistungen abziehen, die er als Schuldner bzw. als dessen Rechtsnachfolger aus besonderen Verpflichtungsgründen geleistet hat; zur Problematik von Drittaufwendungen vgl. allg. Anm. 43.

b) Begriff und Abgrenzung der auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten

aa) Begriff der Renten und dauernden Lasten

391

Renten iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 sind auf Lebenszeit (sog. Leibrenten) oder für eine gewisse Dauer (sog. Zeitrenten) regelmäßig wiederkehrende, gleichmäßige, nach Zahl oder Wert bestimmte Leistungen (Aufwendungen), die in Geld oder vertretbaren Sachen bestehen und auf einem einheitlichen Rechtsgrund oder Entschluss beruhen. Durch die Loslösung des Rentenbegriffs vom Zivilrecht hat das einschränkende zivilrechtl. Merkmal des Rentenstammrechts strechl. keine Bedeutung mehr (vgl. zu den einzelnen Begriffsmerkmalen und Ausprägungsformen § 22 Anm. 267). Die Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel,

die längerfristig ausgerichtete Zahlungen vor einer Verschlechterung des Geldwerts schützen soll, steht dem Rentenmerkmal der Gleichmäßigkeit nicht entgegen (zu Einzelheiten § 22 Anm. 267; s. auch BFH v. 13.10.1993 – X R 81/91, BFH/NV 1994, 620). Eine einheitliche Rente ist nicht in eine Zeitrente und in eine durch den Ablauf der Mindestlaufzeit aufschiebend bedingte Leibrente aufzuspalten (BFH v. 19.8.2008 – IX R 56/07, BStBl. II 2010, 24).

Dauernde Lasten: Eine dauernde Last ist ebenso wie die Rente durch eine regelmäßige Wiederkehr gekennzeichnet, untererscheidet sich von der Rente aber dadurch, dass die einzelnen Leistungen nicht in gleichmäßiger Höhe anfallen (§ 10 Anm. 101).

Raten (zB Kaufpreisraten) liegen vor, wenn ein der Höhe nach fest bestimmter Anspruch zB aus Gründen der Zahlungserleichterung in Teilleistungen zu erbringen ist. Sie sind nach obiger Begriffsbestimmung den Renten (gleichmäßig) oder dauernden Lasten (abänderbar) zuzuordnen. Aus historischen Gründen betrachtet die Rspr. Raten jedoch nicht als wiederkehrende Leistungen (RFH v. 7.5.1930 – VI A 827/27, RStBl. 1930, 578; v. 27.1.1944 – IV 157/43, RStBl. 1944, 363; § 10 Anm. 101). Der in den einzelnen Raten enthaltene Zinsanteil kommt für einen WKAbzug iSd. Abs. 1 Nr. 1 (Schuldzinsen) in Betracht (BFH v. 29.10.1974 – VIII R 131/70, BStBl. II 1975, 173 und Anm. 385 „Forderungsstundung“). Auf gleiche Weise verfährt die Rspr. mit in Zeitrenten enthaltenen Zinsanteilen (BFH v. 24.4.1970 – VI R 212/69, BStBl. II 1970, 541; v. 7.4.1992 – VIII R 59/89, BStBl. II 1992, 809; v. 26.11.1992 – X R 187/87, BStBl. II 1993, 298).

Bedeutung der Abgrenzung: Während Leibrenten gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 mit dem tabellenmäßig festgelegten Zinsanteil (Ertragsanteil) einkunfts-mindernd berücksichtigt werden können (s. Anm. 400), muss bei Zeitrenten, dauernden Lasten und Raten der allein abziehbare Zinsanteil pro rata temporis bestimmt werden; der Wortlaut des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1, der bei Zeitrenten und dauernden Lasten für eine volle Abziehbarkeit spricht, ist insoweit einschränkend auszulegen (dazu Anm. 396). Mithin hat die Zuordnung von Zeitrenten zu den Raten oder den Renten keine Bedeutung für den WKAbzug.

392 bb) Besonderer Verpflichtungsgrund

Für den WKAbzug von Renten und dauernden Lasten ist neben dem Zusammenhang mit einer Einkunftsart (dazu Anm. 393) das Vorliegen eines besonderen Verpflichtungsgrunds als weiteres Tatbestandsmerkmal zwingend erforderlich (Gleiches gilt für § 10 Abs. 1 Nr. 1a; s. eingehend § 10 Anm. 77). Rechtsgrundlage hierfür sind im WKBereich vor allem vertragliche Vereinbarungen (zB bei erwerbsbezogenen Veräußerungsrenten) oder gesetzliche Vorschriften (etwa bei Schadensrenten); freiwillig eingegangene vertragliche Vereinbarungen schließen wegen § 12 Nr. 2 den WKAbzug von vornherein aus. Als besondere Verpflichtungsgründe kommen auch Hoheitsakte, letztwillige Verfügungen oder andere testamentarische Vereinbarungen in Betracht. Hinsichtlich der zu beachtenden Formvorschriften s. § 10 Anm. 77.

393 c) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart

Auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten können nur als WK berücksichtigt werden, soweit sie mit einer Überschusseinkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für solchermaßen bestimmte wiederkehrende Leistungen ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 lex specialis

gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1, allerdings lediglich mit deklatorischem Inhalt, so dass die allgemeinen Grundsätze des Veranlassungsprinzips mit den entsprechenden verfahrensrechtl. Nachweisgeboten gelten (vgl. auch Anm. 357). Dies bedeutet aus der Sicht des Verpflichteten:

Wiederkehrende Leistungen stehen mit einer Überschusseinkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang, wenn sie auf einer Erwerbshandlung beruhen (zB wiederkehrende Schadensersatzleistungen) oder Gegenleistung für die Erlangung oder Nutzbarmachung von Erwerbsvermögen sind.

Rechtsgeschäfte unter fremden Dritten, bei denen wiederkehrende Leistungen die Gegenleistung für erlangtes Erwerbsvermögen sind, begründen nach der Rspr. aufgrund ihrer Entgeltlichkeit einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den wiederkehrenden Leistungen und der betroffenen Überschusseinkunftsart. Zu denken ist hier insbes. an die Übertragung von Vermögensgegenständen (zB Mietwohngrundstücke) und an die Einkunftszielung ermöglichte Rechtsverzichte (zB Nießbrauchs-, Wohnrechte). Bei Rechtsgeschäften zwischen fremden Dritten vermutet die Rspr. ein Gegenleistungsverhältnis und damit den wirtschaftlichen Zusammenhang als Grundvoraussetzung für den WKAbzug.

BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; v. 18.10.1994 – IX R 46/88, BStBl. II 1995, 169; Erwerb gegen dauernde Last; v. 10.7.1990 – IX R 138/86, BFH/NV 1991, 227; Erwerb gegen Leibrente.

Bei *Rechtsgeschäften unter Angehörigen* nimmt die Rspr. dagegen widerlegbar an, dass nicht die Gegenleistung in Form des Erwerbsvermögens, sondern der Unterhalts- oder Versorgungsgedanke (zur Abgrenzung beider Begriffe s. § 10 Anm. 38) im Vordergrund steht. Mangels Gegenleistungsverhältnisses zwischen wiederkehrenden Leistungen und erworbenem Erwerbsvermögen verneint die Rspr. einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einkunftszielung; eine Aufteilung in WK und SA bzw. nicht abziehbaren Zuwendungen iSd. § 12 Nr. 2 lässt sie nicht zu (BFH v. 5.11.2004 – X R 55/99, BStBl. II 2004, 706, mwN; § 10 Anm. 74). Haben die Parteien ausnahmsweise wie unter fremden Dritten ein unter Ausgleich widerstreitender Interessen entgeltliches Rechtsgeschäft abgeschlossen, ist dagegen der WKAbzug der wiederkehrenden Leistungen möglich.

Zu den WK betr. Rechtsgeschäften wie unter fremden Dritten vgl. BFH v. 13.10.1993 – X R 81/91, BFH/NV 1994, 620 mwN; v. 14.2.1996 – X R 106/91, BStBl. II 1996, 687, jeweils betr. Leibrente; v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676, betr. Zeitrente; v. 25.11.1992 – X R 148/90, BFH/NV 1993, 586; v. 16.12.1997 – IX R 11/94, BStBl. II 1998, 718 zur Vermögensübergabe auf Nichtverwandte.

Besonderheiten gelten bei im Rahmen von *Erbauseinandersetzungen und vorweggenommenen Erbfolgen* vereinbarten wiederkehrenden Leistungen („Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen“; s. dazu § 10 Abs. 1 Nr. 1a). Ein Unterhalts- oder Versorgungsmotiv wird hier bei Leistungen an den Vermögensübergeber oder dessen Ehegatten (vorweggenommene Erbfolge) oder an den überlebenden Ehegatten und einen familienfremden Dritten (Erbfall) angenommen. Bei Ausgleichszahlungen in wiederkehrender Form an erb berechtigte Geschwister vermutet die Rspr. dagegen wegen der unterschiedlichen Interessenlagen einen Gegenleistungscharakter; die Leistungen sind also entsprechend den Rechtsgeschäften unter fremden Dritten zu behandeln.

Wiederkehrende Leistungen, die mit bei der Veranlagung außer Betracht bleibenden Einkünften zusammenhängen, bilden auf Basis des Veranlassungsprinzips keine WK oder sind zumindest nicht als WK abziehbar. Ebenso wie bei

Schuldzinsen ist ein allein rechl. Zusammenhang zwischen wiederkehrenden Leistungen und Erwerbsvermögen nicht ausreichend.

Zusammenhang mit bestimmter Einkunftsart: Der Veranlassungszusammenhang besteht in aller Regel zu einer bestimmten Überschusseinkunftsart und zu einer Einkunftsquelle (etwa einer vermieteten Immobilie), bei der die wiederkehrenden Leistungen im Rahmen der Einkunftsvermittlung in Abzug zu bringen sind (zur Höhe des Abzugs s. Anm. 396). Wegen der langfristigen Ausrichtung wiederkehrender Leistungen dürfte auch bei vorab entstandenen Renten und dauernden Lasten zumindest die betroffene Einkunftsart von vornherein feststehen; zwingend ist dies aber aus steuersystematischen Gründen nicht (zu vorbereitenden WK allg. vgl. Anm. 162–166). Bei einkunftsartenübergreifender Begründung einer wiederkehrenden Leistung ist eine Aufteilung ggf. im Wege der Schätzung zulässig und geboten (zB Erwerb von Immobilien und Kapitalvermögen gegen Leibrente).

Zeitlicher Zusammenhang: Der WKAbzug verlangt keinen zeitlichen Zusammenhang mit steuerrelevanten Einnahmen (s. Anm. 154). Renten und dauernde Lasten mit WKCharakter kommen daher in Gestalt vorab entstandener, laufender oder nachträglicher Aufwendungen vor, wobei entsprechend dem Veranlassungsprinzip die allgemeinen Beurteilungsgrundsätze gelten (dazu eingehend Anm. 161–172). Der Veranlassungszusammenhang kann im Zeitablauf wechseln (zB bei Rentenzahlungen nach Immobilienveräußerungen, vgl. BFH v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339). Vorab entstandene WK liegen etwa vor bei Kauf eines Baugrundstücks auf Leibrentenbasis; bei einer derartigen Fallkonstellation kommen auch abziehbare Fehlaufwendungen in Betracht (zB bei finanziierungsbedingter Aufgabe der ursprünglich bestehenden Bebauungsabsicht; vgl. betr. Schuldzinsen Anm. 371 und allg. Anm. 165). Entsprechend der restriktiven Schuldzinsen-Rspr. des BFH (s. Anm. 372) sind nach Verwertung der Einkunftsgrundlage (zB durch Verkauf, Schenkung, Zwangsversteigerung) fortzuzahlende wiederkehrende Leistungen nicht mehr als WK abziehbar. UE ist demgegenüber zwischen der zwingenden (WKAbzug) und freiwilligen Fortführung (kein WKAbzug) der wiederkehrenden Leistungen zu unterscheiden (zu Einzelheiten s. Anm. 372).

Nachweiserfordernisse: Widerspricht die Absicht des StpfL bei Begründung der wiederkehrenden Leistungsverpflichtung den o.g. Vermutungsregeln, muss er seine tatsächliche Motivation in substantierter Form darlegen und gegebenenfalls beweisen. Besonders strenge Maßstäbe gelten hier bei der Ablösung unentgeltlich eingeräumter Nutzungsrechte (vgl. BFH v. 30.8.1994 – X R 2/91, BFH/NV 1995, 291 mwN).

394–395 Einstweilen frei.

d) Durchführung des Werbungskostenabzugs

396 aa) Höhe des Abzugs

Da Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 ausdrücklich nur für Leibrenten eine Abzugsbegrenzung der Höhe nach vorschreibt (s. Anm. 400), gilt für die anderen Gestaltungsformen wiederkehrender Leistungen (Zeitrenten und dauernde Lasten) nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 dem Grundsatz nach eine unbeschränkte Abziehbarkeit (zu den steuergesetzlich festgelegten Abzugsverbote und -beschränkungen s. als Überblick Anm. 216, 217). Entgegen dem Gesetzeswortlaut beschränken Rspr., Verwaltung und Teile des Schrifttums jedoch auch bei Zeit-

renten und dauernden Lasten im Rahmen von Erwerbsgeschäften die Abziehbarkeit (zu Einzelheiten s.u.).

Erwerbsbezogene Leibrenten kann der Verpflichtete gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 nur mit einem tabellenmäßig festgelegten Ertragsanteil einkunftsmindernd berücksichtigen. Dieser pauschal ermittelte Zinsanteil ergibt sich aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a und § 55 Abs. 2 EStDV. Zu Einzelheiten der Ermittlung s. Anm. 400; im Übrigen gelten die für die Rentenbesteuerung beim Empfänger festgelegten Grundsätze.

Tilgungsanteile einer Leibrente: Die Abzugsbeschränkung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 besagt nichts über den WKAbzug des in den einzelnen Leibrentenzahlungen enthaltenen Tilgungsanteils. So bildet bei Veräußerungsleibrenten der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ermittelte Barwert die AK des erworbenen WG, die bei Abnutzbarkeit über die *Absetzung für Abnutzung* gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. geltend gemacht werden können. Der Rentenbarwert wird hierzu nach der zutreffenden Auffassung der Rspr. gem. §§ 13, 14 BewG ermittelt (BFH v. 13.10.1993 – X R 81/91, BFH/NV 1994, 620, mwN; v. 9.2. 1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 149 ff.). Der Wegfall der Rente durch Tod des Rentenberechtigten lässt die ursprünglich ermittelten AK unberührt; es handelt sich insbes. um kein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47).

Tilgungsanteile einer Leibrente können unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 1 auch *sofort abziehbare WK* sein. Zu denken ist hier etwa an wiederkehrende Schadensersatzleistungen in Leibrentenform, größere Erhaltungsmaßnahmen an einem Mietgebäude, die vom Stpf. über Leibrentenzahlungen beglichen werden, oder Abstandszahlungen in Form von Leibrenten, die bei Einmalzahlung sofort abziehbare WK wären (BFH v. 25.2.1975 – VIII R 115/70, BStBl. II 1975, 730).

Erwerbsbezogene Zeitrenten und dauernde Lasten unterliegen anders als Leibrenten nicht der Abzugsbeschränkung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2. Trotzdem verneint die Rspr. bei derartigen Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung den vollen WKAbzug des Zahlungsbetrags.

Bei *Zeitrenten* erreicht sie dies durch eine Behandlung der Leistungen als Ratenzahlungen, so dass private Veräußerungszeitrenten in der Besteuerungspraxis nicht anzutreffen sind (vgl. BFH v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676 mwN; zur Ermittlung der als WK abziehbaren Zinskomponente s. Anm. 385 „Forderungsstundung“).

Erwerbsbezogene *dauernde Lasten* ordnet die Rspr. zwar den wiederkehrenden Leistungen zu, verneint jedoch den uneingeschränkten WKAbzug. Sie begründet dies damit, dass Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 für die dort genannten Aufwendungen keine über die Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 hinausgehende gesonderte (vorrangige) Abzugsmöglichkeit regelt, sondern nur beispielhaft Anwendungsfälle der allgemeinen WKDefinition aufzählt. Aus diesem Grund soll im Fall von Anschaffungen gegen dauernde Last die insoweit vorrangige Norm des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 den vollen Abzug der Zahlungen ausschließen und eine Verteilung des Barwerts der dauernden Last auf die Gesamtnutzungsdauer im Wege der *Absetzung für Abnutzung* vorschreiben (grundlegend BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; v. 18.10.1994 – IX R 46/88, BStBl. II 1995, 169). Lediglich der in den Leistungen enthaltene Zinsanteil ist nach Nr. 1 sofort abziehbar. Diese Rspr. wird zwar von der FinVerw. akzeptiert (BMF v. 16.9.2004,

BStBl. I 2004, 922 Tz. 65 ff.), ist jedoch zu Recht nicht unumstritten (s. SCHMIDT/ DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 98; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. C 164 ff.).

397 **bb) Zeitpunkt des Abzugs**

Die in den wiederkehrenden Leistungen enthaltenen WKAnteile sind gem. § 11 Abs. 2 im Kj. der Zahlung abzuziehen (sog. Abflussprinzip; vgl. eingehend Anm. 220–222). Dies gilt auch im Fall von Voraus- und Nachzahlungen, soweit im Einzelfall nicht ein Gestaltungsmisbrauch vorliegt. Bei Zahlung wiederkehrender Leistungen um das Jahresende muss die Sonderregelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 beachtet werden.

Bei Vereinbarung erwerbsbezogener wiederkehrender Leistungen zwischen einander nahe stehenden Personen ist die tatsächliche Vertragsdurchführung besonders zu prüfen (s. allg. § 2 Anm. 170 ff., zu wiederkehrenden Leistungen § 22 Anm. 100).

398–399 Einstweilen frei.

400 **4. Begrenzung des Abzugs für Leibrenten auf den Ertragsanteil (Nr. 1 Satz 2)**

Rechtsentwicklung und Bedeutung: Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 enthält für Leibrenten (zum Begriff s. Anm. 391; § 22 Rn. 262 ff.) eine spezielle Abzugsbegrenzung im WKBereich, die mit Geltung ab dem VZ 1955 durch das StNG v. 16.12.1954 eingefügt wurde (zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit s. BFH v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339 [341]). Die Vorschrift ist insoweit konstitutiv, als sie die Anwendung einer bestimmten, gesetzlich pauschalierter Berechnungsform des in erwerbsbezogenen Leibrenten enthaltenen Zinsanteils vorschreibt (SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 118 ff.; zur unterschiedlichen Abziehbarkeit wiederkehrender Leistungen s. Anm. 396). Gesetzestechisch bedient sich Nr. 1 Satz 2 aus Vereinfachungsgründen der Rechtsverweisung.

Verweisung auf § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb: Nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb gehören zu den wiederkehrenden Bezügen iSd Nr. 1 Satz 1 der Vorschrift ua. Leibrenten. Diese Bezüge unterliegen nicht mit ihrem vollen Betrag der Besteuerung. Leibrenten, die nicht der Basisversorgung zuzurechnen sind und die damit nicht unter § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa fallen und bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind, unterliegen gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb mit dem Ertragsanteil der Besteuerung; § 22 Anm. 260, 301 ff.; zur Öffnungsklausel nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 s. § 22 Anm. 311 ff.

Die Ermittlung des Ertragsanteils bei Leibrenten bestimmt sich nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Sätze 3–5. Satz 4 der Vorschrift enthält eine Tabelle, aus der der Prozentsatz des Ertragsanteils abgelesen werden kann (im Einzelnen § 22 Anm. 324). Nach Satz 5 der Vorschrift ist in bestimmten Fällen die Ertragsermittlung durch eine RechtsVO zu regeln. Dies ist durch § 55 EStDV geschehen (s. im Einzelnen § 22 Anm. 327; zu den nicht geregelten bzw. besonderen Fällen der Ermittlung des Ertragsanteils s. § 22 Anm. 328 ff.).

Werbungskostenabzug: Nach Nr. 1 Satz 2 ist bei Leibrenten nur der (Ertrags-)Anteil als WK abziehbar, der sich nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb ergibt. Insofern korrespondieren stpfl. Einnahmen und WKAbzug der Höhe nach (BFH v. 19.8.2008 – IX R 56/07, BStBl. II 2010, 24; v.

16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339 auch zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung). Da die abziehbaren WK den Einnahmen entsprechen müssen, wird wegen der Einzelheiten auf § 22 Anm. 324–325 verwiesen.

Erhöhen sich bei einer erwerbsbezogenen Leibrente die zu leistenden Zahlungen aufgrund einer Wertsicherungsklausel (zur Vereinbarkeit mit dem Rentencharakter s. Anm. 391), so kann von dem Mehrbetrag nur der bei Beginn der Rente ursprünglich tabellenmäßig festgelegte Ertragsanteil als WK berücksichtigt werden (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339; s. aber § 22 Anm. 324). Die anteilige Erhöhung des Rentenbarwerts lässt allerdings die AK des erworbenen WG und damit ggf. die AfA-Bemessungsgrundlage unberührt (s. hierzu SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 152).

Einstweilen frei.

401–409

II. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2

410

Überblick: Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 regelt als lex specialis die WK-Qualifikation für drei Aufwendungsbereiche:

- Steuern vom Grundbesitz,
- sonstige öffentliche Abgaben und
- Versicherungsbeiträge.

Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzung ist, dass sich die Aufwendungen auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen müssen, die dem Stpf. zur Einnahmerzielung dienen.

Rechtsentwicklung: *Vorläuferregelungen*, die für sämtliche Einkunftsarten galten, enthielten § 13 Nr. 1a EStG 1920 und § 16 Abs. 5 Nr. 1 EStG 1925.

Durch EStG 1934 wurde in § 9 Satz 3 Nr. 2 die heutige Gesetzesfassung eingeführt; sie blieb seither unverändert.

Bedeutung: Steuersystematisch ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 ein Anwendungsfall des allgemeinen WK-Begriffs mit ausschließlich deklaratorischem Inhalt.

Es gelten die objektiven und subjektiven Kriterien des Veranlassungsprinzips, wobei systementsprechend eine Abgrenzung zu den wirtschaftsgutbezogenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie zur Privatsphäre vorzunehmen ist (s. eingehend Anm. 421). Der in Abs. 1 Nr. 2 genannte vermögensmäßige Bezugspunkt der öffentlichen Abgaben und Versicherungsbeiträge (Gebäude und Gegenstände) lässt die WK-Qualifikation unbeeinträchtigt (s. allg. zu Aufwendungen auf die Vermögensphäre Anm. 185–188). Einen konstitutiven Aussagegehalt erlangt Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 uE dadurch nicht.

Die Regelungsaufgabe der Nr. 2 erstreckt sich ausschließlich auf die WK-Grundqualifikation öffentlicher Abgaben und Versicherungsbeiträge. Die Durchführung des WK-Abzugs ergibt sich aus der allgemeinen Rechtsfolgeanordnung des Abs. 1 Satz 2 (vgl. eingehend Anm. 210–236 mit Hinweis auf die bestehenden Abzugsverbote, zB § 3c). Es handelt sich um *mittelbare* WK, die beim Stpf. zumindest hinsichtlich der öffentlichen Abgaben zwangswise anfallen; die Herstellung des Erwerbszusammenhangs erfolgt über eine entsprechende Nutzung des Gebäudes oder (sonstigen) Gegenstands (zur Abgrenzung ge-

genüber unmittelbaren WK vgl. Anm. 152; s. auch Anm. 187: Beispiel für substanzbezogene WK).

Trotz der zT ungenauen Gesetzterminologie (Ausgaben statt Aufwendungen; Gebäude sind auch Gegenstände iSd. § 90 BGB; Grund und Boden wird anders als Gebäude nicht gesondert erwähnt) und der sprachlich nicht eindeutigen Worbeziehungen (vgl. RFH v. 19.12.1929, RStBl. 1930, 108 f. betr. § 16 Abs. 5 Nr. 1 EStG 1925) entspricht Abs. 1 Nr. 2 Halbs. 2 dem allgemeinen Veranlassungsprinzip.

Geltungsbereich: Nr. 2 gilt für sämtliche Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7, soweit eine erwerbsbezogene Gegenstandsnutzung erfolgt. Der Schwerpunkt in der Besteuerungspraxis liegt bei der Einkunftsart VuV, zumal Grundbesitz und Gebäude als Tatbestandsmerkmale besonders erwähnt werden. Bei den in Nr. 2 aufgeführten öffentlichen Abgaben und Versicherungsbeiträgen kann es sich um vorab entstandene, laufende oder nachträgliche WK handeln; insoweit gelten die allgemeinen von der Rspr. entwickelten Abgrenzungskriterien (s. eingehend Anm. 161–172).

411–416 Einstweilen frei.

2. Die von Nr. 2 erfassten Aufwendungen

417 a) Grundsätzliches

Wie auch der Wortlaut von Nr. 2 verdeutlicht, stellt der Terminus „öffentliche Abgaben“ den Oberbegriff dar für Steuern, Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben; daneben sind Versicherungsbeiträge als WK abziehbar. Gemeinsame Grundvoraussetzung für eine Abziehbarkeit ist stets die Veranlassung durch eine stl. relevante und in Überschusserzielungsabsicht unternommene Tätigkeit.

418 b) Steuern vom Grundbesitz

Steuern vom Grundbesitz sind öffentliche Abgaben, die als Besteuerungsgegenstand an das Innehaben von Grundbesitz anknüpfen und daher nicht oder nur in geringem Maße die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. als Zurechnungssubjekt berücksichtigen (sog. Real- oder Objektsteuer iSd. § 3 Abs. 2 AO).

Einzelfälle:

► **Grundsteuer:** Unter Abs. 1 Nr. 2 fallen zB die Grundsteuer einschließlich etwaiger Kirchensteuer-Zuschläge, sofern diese nicht ausnahmsweise als *Personensteuer* ausgestaltet sind, wie zB die südbadische Ortskirchensteuer (vgl. dazu BFH v. 4.6.1964 – IV 378/62, HFR 1964, 376) – anders bei Erhebung ohne Rücksicht auf die Konfession des Grundbesitzentäters (RFH v. 14.6.1928, RStBl. 1928, 343). Soweit die Qualifikation von KiSt. als WK ausscheidet, ist allerdings ein Abzug als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 möglich. Zur Zweitwohnungsteuer s. BFH v. 15.10.2002 – IX R 58/01 (BStBl. II 2003, 287).

► **Steuerliche Nebenleistungen:** Nach der Abziehbarkeit der Steuern richtet sich auch die der stl. Nebenleistungen iSv. § 3 Abs. 3 AO (vgl. BFH v. 30.1.1996 – IX R 83/90, BFH/NV 1996, 524 – Aussetzungszinsen zur GrESt.). Verspätungs- und Säumniszuschläge zur Grundsteuer fallen daher bei erwerbsbezogener Veranlassung unter Nr. 2.

► **Zur Abziehbarkeit ausländischer Steuern** vgl. BFH v. 2.10.1963 – I 308/61 U, BStBl. III 1964, 5 (dort: „taxe mobiliere sur revenus immobiliers étranges“ als nicht abziehbare Personensteuer).

► *Nicht zu den Steuern vom Grundbesitz gehören* vor allem die sog. Personensteuern. Vorbehaltlich der gesetzlich vorgesehenen Ausnahme für Kirchensteuern (§ 10 Abs. 1 Nr. 4) handelt es sich um nicht abziehbare Ausgaben gem. § 12 Nr. 3. Daher gehören Vermögensteuern und Erbschaftsteuern, auch soweit sie sich auf zur Überschusserzielung eingesetztes Immobilienvermögen erstrecken, nicht zu den Steuern vom Grundbesitz; § 12 Nr. 3 nimmt insofern eine konstitutive Wesentlichkeitswertung vor (vgl. Anm. 28).

Die GrESt. ist ebenfalls keine Steuer vom Grundbesitz und darum nicht als WK absetzbar.

c) Sonstige öffentliche Abgaben

419

Sonstige öffentliche Abgaben in Gestalt von Gebühren, Beiträgen und Sonderabgaben bilden im Verausgabungsjahr zu berücksichtigende WK gem. Nr. 2, soweit sie im Wesentlichen durch die erwerbsbezogene Nutzung des Gegenstands veranlasst sind oder Erhaltungsaufwendungen darstellen und nicht primär der allgemeinen Werterhöhung von Grund und Boden oder Gebäuden dienen. Die sich auf Grund und Boden (zB Kanalbaubeiträge, Anliegerbeiträge) oder Gebäude (zB Anschlussgebühren) beziehenden öffentlichen Abgaben stellen als AK oder HK eines WG keine WK dar (BFH v. 15.2.1989 – X R 6/86, BFH/NV 1989, 494; v. 14.3.1989 – IX R 138/88, BFH/NV 1989, 633; v. 11.12.2003 – IV R 40/02, BStBl. II 2004, 282). Beiträge zur Finanzierung erstmals durchgeführter Erschließungsmaßnahmen rechnet die Rspr. den AK von Grund und Boden zu. Werden hingegen vorhandene Erschließungseinrichtungen ersetzt oder modifiziert, so führen Erschließungsbeiträge nicht zu nachträglichen AK, es sei denn, das Grundstück wird durch die Maßnahme „in seiner Substanz oder in seinem Wesen“ verändert (BFH v. 22.3.1994 – IX R 52/90, BStBl. II 1994, 842). Sonstige öffentliche Abgaben auf Gebäude sind bspw. die von öffentlich-rechtl. Körperschaften eingeforderten Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben, zB Kanalisations-, Müllabfuhr- und Straßenreinigungsgebühren. Geldbeträge, die der Stpfl. an die Gemeinde zur Ablösung der bauordnungsrechtl. Stellplatzpflicht zahlt, können sonstige öffentliche Abgaben sein. Das gilt jedoch nicht, wenn es sich um HK eines Gebäudes handelt (s. im Einzelnen BFH v. 6.5.2003 – IX R 51/00, BStBl. II 2003, 710).

Öffentliche Abgaben auf sonstige Gegenstände, die der Einnahmeerzielung dienen, liegen vor, wenn der Gegenstand als Arbeitsmittel zu qualifizieren ist (zB die Kfz.- Steuer, wenn das Kfz. als Arbeitsmittel anzusehen ist).

d) Versicherungsbeiträge

420

Erwerbsbezogenheit: Auch Versicherungsbeiträge müssen nach dem Veranlassungsprinzip erwerbsbedingt entstanden sein (vgl. BFH v. 12.11.1985 – IX R 70/84, BStBl. II 1986, 337 [340 unter 3.], s. aber zu gemischten Aufwendungen unten). Soweit Aufwendungen für eine Versicherung WK sind, stellen Versicherungsleistungen grds. stpfl. Einnahmen dar; oftmals fallen aber WK aus der Beseitigung des versicherten Schadens in ähnlicher Höhe an (vgl. BFH v. 1.12. 1992 – IX R 36/86, BFH/NV 1993, 472).

Versicherungsbeiträge sind WK iSv. Nr. 2, wenn durch eine Sach- oder Haftpflichtversicherung ein den Gegenstand betreffendes einkünftebezogenes Risiko (zB Ausfall von Mieteinnahmen, Ersatz eines ansonsten zu WK führenden Schadens) abgedeckt wird. Dies gilt zB für *Feuer-, Wasser-, Sturm-, Ölhaftpflicht-, Glasbruch-, Eigentümerhaftpflicht-, Mietausfallwagnis-*, für die *Bauwesenversicherung* (vgl.

zu Letzterer BFH v. 25.2.1976 – VIII B 81/74, BStBl. II 1980, 294) und Rechtsschutzversicherung (vgl. KOEURIUS, FR 1986, 584). Auch Versicherungen gegen Diebstahl oder Beschädigung von Arbeitsmitteln sind abziehbar (vgl. SCHMIDT/ DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 103).

Versicherungen für sonstige Gegenstände können vorliegen, soweit der Gegenstand als Arbeitsmittel genutzt wird (s. schon Anm. 419): zB Kraftfahrzeugversicherungen einschl. Kraftfahrzeug-Rechtsschutzversicherung.

Nicht abziehbar als WK nach Nr. 2 sind hingegen grds. die Prämien für personenbezogene Versicherungen (zB Risikolebens-, Unfall-, private Haftpflicht- oder allgemeine Rechtsschutzversicherung). Aufwendungen für Unfallversicherungen führen allerdings ausnahmsweise nach Abs. 1 Satz 1 zu WK, wenn mit ihnen ausschließlich ein erwerbsbezogenes Risiko abgesichert werden soll (zB Fahrer-Versicherung für Berufskraftfahrer; vgl. BMF v. 18.2.1997, BStBl. I 1997, 278 Tz. 1.1); anderenfalls kommt ein SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a in Betracht (BMF v. 28.10.2009, BStBl. I 2009, 1275). Ebenfalls keine WK sind Versicherungsbeiträge zu einer Lebensversicherung, mit deren Kapital ein Darlehen zurückgezahlt werden soll. Kapitalrückzahlungen, und damit der ganze Versicherungsvertrag, sind dem Privatbereich zuzurechnen (BFH v. 7.8.1990 – IX R 139/86, BFH/NV 1991, 94). Auch eine Hausratversicherung bezieht sich auf private Zwecke iSv. § 12 Nr. 1 (Absicherung des eigenen Hausrats) und gehört daher zur privaten Lebensführung (vgl. BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519, unter 4.).

Gemischte Versicherungen: Bei Aufwendungen – auch bei öffentlichen Abgaben –, die sowohl privat als auch erwerbsbezogen veranlasst sind, kommt grundsätzlich eine Aufteilung der Prämien in Betracht. Diese Auffassung hat die Rspr. schon vor Aufhebung des sog. Aufteilungs- und Abzugsverbots (s. BFH v. 21.9. 2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) vertreten.

Deckt eine Versicherung gleichzeitig sowohl private als auch erwerbsbezogene Unfallrisiken ab, ist der Beitrag nach den Angaben des Versicherungsnehmers aufzuteilen, welcher Anteil des Gesamtbeitrags das berufliche Unfallrisiko abdeckt (vgl. auch BMF v. 18.2.1997, BStBl. I 1997, 278 Tz. 1.3; vgl. BFH v. 19.2. 1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519; vgl. auch FISCHER, DB 1997, 1306). Im Zweifel ist, soweit eine genaue Zuordnung nicht möglich ist, der als WK anzusetzende Teil uE mit 50% des Gesamtaufwands zu schätzen, soweit eine erhebliche berufliche Mitveranlassung feststeht. Entsprechendes muss für Reisegepäckversicherungen, bei denen das Gepäck sowohl auf beruflichen als auch auf privaten Reisen versichert ist, gelten (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519). In gleicher Weise ist bei einer Rechtsschutzversicherung, die die Kosten von beruflichen und von privaten Rechtsstreitigkeiten abdeckt, die Prämie aufzuteilen. Der StpfL kann durch eine Bescheinigung der Versicherungsgesellschaft nachweisen, welcher Prämienanteil nach der Schadensstatistik auf den beruflichen Rechtsschutz entfällt (BFH v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346; BMF v. 23.7.1998, FR 1998, 909); anderenfalls werden auch hier im Zweifel 50% der Aufwendungen anzuerkennen sein.

► *Todesfallrisikoversicherungen bei Bausparverträgen bzw. Hypothekendarlehen* decken trotz des Zusammenhangs mit den Einkünften aus VuV ein (allgemeines) privates Risiko ab. Soweit die Rspr. in der Vergangenheit unter Hinweis auf das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot einen teilweisen Abzug der Beiträge als WK ausgeschlossen hat (BFH v. 29.10.1985 – IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143; v. 29.10.1985 – IX R 14/81, BFH/NV 1986, 403; v. 28.1.1986 – IX R 70/82,

BFH/NV 1986, 334), hat sich diese Rspr. nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 21.9.2009 erledigt. UE sind auch diese Beiträge in Zukunft iHv. 50% als WK nach Nr. 2 abziehbar.

3. Der Einnahmeerzielung dienende Gebäude oder Gegenstände

421

Steuern vom Grundbesitz, öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge sind nach Abs. 1 Nr. 2 nur soweit als WK abziehbar, als sie sich auf Gebäude oder Gegenstände beziehen, die dem Stpf. zur Erzielung von Einnahmen dienen oder zu dienen bestimmt sind. Diese Tatbestandsvoraussetzung hat nur deklaratorische Bedeutung, da sie sich aus den allgemeinen Grundvoraussetzungen des WK-Begriffs ergibt (vgl. Anm. 410).

Bei leer stehenden Häusern bzw. unvermieteten Grundstücken fehlt ein solcher Veranlassungszusammenhang, sofern nicht vorab entstandene oder nachträgliche WK vorliegen, zB wenn sich der Stpf. ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung bemüht und deshalb seine auf dauerhaftes Vermieten gerichtete Einkunftszielungsabsicht trotz daneben entfalteter Verkaufsaktivitäten nicht endgültig aufgegeben hat (BFH v. 9.7.2003 – IX R 102/00, BStBl. II 2003, 940, und Anm. 170 ff.). Jedenfalls aber bei Objekten, die ausschließlich der Vermögensanlage dienen, scheidet ein WK-Abzug aus (BFH v. 11.12.1959 – VI 230/58 U, BStBl. III 1960, 67). Bei Grundstücken, die Baugelände sind und dem Eigentümer als Vermögensanlage dienen, ist die gezahlte Grundsteuer bei fehlender Überschusserzielungsabsicht nach dem sog. Wesentlichkeitsgrundsatz auch nicht in Höhe von etwa erzielten Zwischennutzungen abziehbar (aA RFH v. 19.12.1929, RStBl. 1930, 108; BFH v. 11.12.1959 – VI 230/58 U, BStBl. III 1960, 67).

Einstweilen frei.

422–429

III. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 3

430

Überblick: Zu den Werbungskosten gehören gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3

- Beiträge
 - zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden,
 - deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist.
- Der Bezug des tatbestandsmäßig einschränkenden Relativsatzes ist sprachlich mehrdeutig, dürfte sich nach dem Sinnzusammenhang aber auf sämtliche Berufsverbandsformen einschl. Berufsstände erstrecken. *Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal* des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 ist wegen seines deklaratorischen Aussagegehalts (s.u.) die ausschließliche oder weit überwiegende erwerbsbezogene Veranlassung der Berufsverbandsbeiträge.

Rechtsentwicklung: Die besondere Erwähnung von Berufsverbandsbeiträgen als WK erfolgte erstmals in § 9 Satz 3 Nr. 3 EStG 1934, der wörtlich mit der heutigen Gesetzesfassung übereinstimmt. Davor war die stl. Abziehbarkeit beruflicher Verbandsbeiträge im SABereich geregelt (s. § 17 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1925; vgl. auch BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368, 370, mit Hinweis auf die von der Gesetzeslage abweichende Rspr. vor dem EStG 1934: RFH v. 19.10.1927, StuW 1927 Sp. 813 Nr. 570).

Bedeutung: Nach hM enthält Nr. 3 keinen Ausnahmetatbestand gegenüber dem allgemeinen WK-Begriff, sondern hat als *lex specialis* rein deklaratorischen Charakter (ausdrückl. BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368 [370]; v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33). Berufsverbandsbeiträge müssen zur Erlangung der WK-Qualität ganz oder weit überwiegend durch eine stbare Erwerbstätigkeit objektiv und idR auch subjektiv wirtschaftlich veranlasst sein; nicht nur unwesentlich mitveranlassende private Lebensführungsgesichtspunkte sind steuerschädlich (zB Spendenmotive, Zahlungen mit Zuwendungscharakter an politische Parteien). Im Ergebnis wird der Erwerbszusammenhang von Berufsverbandsbeiträgen nicht unwiderlegbar vom Gesetzgeber vermutet; es gelten vielmehr die allgemeinen Beurteilungskriterien.

Geltungsbereich: Nr. 3 erstreckt sich ausschließlich auf den Abzug der Berufsverbandsbeiträge als WK. Wegen des Grundsatzes der Deckungsgleichheit von BA und WK (s. Anm. 23) sind Beiträge an Berufsverbände bei den Gewinn- und Überschusseinkünften unter identischen Voraussetzungen abziehbar (BFH v. 18.9.1984 – VIII R 324/82, BStBl. II 1985, 92). Obgleich Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 von „Berufs“-Verbänden spricht, beschränkt sich der Anwendungsbereich nicht auf § 19. Die Regelung gilt im Grundsatz für sämtliche Überschusseinkunftsarten (zB Beiträge zum Grundbesitzverein als WK bei § 21; Beitragszahlungen an einen Schutzverband der Kapitalanleger: WK bei § 20). Der Schwerpunkt in der Besteuerungspraxis liegt allerdings deutlich bei den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit, und zwar bezogen auf sämtliche Berufsgruppen (zB Beiträge zu den Gewerkschaften durch Chemiearbeiter, Metallarbeiter usw.; Beiträge angestellter Freiberufler zur Anwalts-, Ärzte-, Steuerberater- oder Wirtschaftsprüferkammer; Industrie- und Handelskammerbeiträge; Beiträge zum Beamten- und Richterbund).

431–434 Einstweilen frei.

2. Abziehbare Beiträge zu Berufsverbänden

435 a) Berufsstände und sonstige Berufsverbände

Zur Begründung der WKEigenschaft iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 müssen die Beiträge an Berufsstände und sonstige Berufsverbände geleistet werden, deren Zwecke nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sind; die stl. Beurteilung von Beiträgen zu anderen Vereinigungen richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen. Berufsverband ist der *Oberbegriff*, der die „Berufsstände“ umfasst. Diese Auslegung ergibt sich auch aus dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 („sonstige Berufsverbände“).

Berufsstände: Dieser Begriff bezeichnet spezielle berufsständische Vereinigungen wie Ärzte-, Anwalts- und Steuerberaterkammern, aber auch Zusammenschlüsse ohne die Eigenschaft einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (zB Deutscher Anwaltsverein, Bundesverband der Steuerberater e.V.).

Berufsverbände: Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 enthält keine Definition dieses Begriffs. Nach der Rspr. ist ein Berufsverband ein Zusammenschluss natürlicher oder juristischer Personen zur Wahrnehmung allgemeiner, aus der beruflichen oder unternehmerischen Tätigkeit erwachsender ideeller und wirtschaftlicher Interessen eines Berufsstands oder Wirtschaftszweigs (BFH v. 27.4.1990 – VI R 35/86, BFH/NV 1990, 701; v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 379). Dabei sind Berufsverbände alle Interessenvertretungen, die mit der Erzielung von Einnahmen im Zusammenhang stehen, auch wenn die Tätigkeit zur Erzielung solcher Einnahmen nicht als „Beruf“ im eigentlichen Sinn anzusehen ist. Es kann

sich um eine beliebige Erwerbstätigkeit handeln. Neben Unternehmern aller Fachrichtungen kommen Gewerbetreibende oder Freiberufler, ArbN oder Beamte als Mitglieder von Berufsverbänden in Betracht. Der Personenverband kann entweder öffentlich.-rechtl. oder privatrechtl. Charakter haben (idR ausgestaltet als rechtsfähiger oder nichtrechtsfähiger Verein).

Für die Anerkennung als Berufsverband ist nicht allein der Satzungszweck, der die Wahrnehmung allgemeiner ideeller oder wirtschaftlicher Interessen der Mitglieder eines Berufs- oder Wirtschaftszweigs erfordert, entscheidend. Notwendig ist darüber hinaus, dass die tatsächliche Verbandstätigkeit mit dem Satzungszweck übereinstimmt (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33). Im Zweifel wird die tatsächliche Geschäftsführung entscheidend sein.

Nach Auffassung des BFH ist darüber hinaus erforderlich, dass der jeweilige Verband die berufs- oder betriebsspezifischen Belange von Gruppen verfolgt, denen der betroffene Stpfl. angehört, dh. der Verband muss unmittelbar die eigenen berufs- und betriebsspezifischen Belange des Stpfl. vertreten (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33; v. 2.10.1992 – VI R 11/90, BStBl. II 1993, 53; H 9.3 LStH; uE fragl.; krit. auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. 6a).

Beispiele: Gewerkschaften, Beamtenbund, Haus- und Grundbesitzervereine, Institut der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Marburger Bund (für angestellte Ärzte), Rechtsanwaltskammer (für angestellte Rechtsanwälte), Rentenvereinigungen, Verband der Lehrer an beruflichen Schulen, Marketing-Club (unter bestimmten Vorauss., BFH v. 27.4.1990 – VI R 35/36, BFH/NV 1990, 701), Wirtschaftsrat der CDU e.V. (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33), Ärztekammer, Architektenkammer; Verband deutscher Ingenieure (VDI; FG Ba.-Württ. v. 22.2.2002 – 12 K 119/01, juris, rkr.).

► *Abgrenzung zum Verband mit allgemein-politischer Zweckrichtung:* Die politische Tätigkeit und das Bestreben, politische Machtträger im Interesse der Verbandsmitglieder zu beeinflussen, ist dem Wesen des Berufsverbands immanent. Verfolgt der Verband, an den die Beiträge geleistet werden, jedoch im Wesentlichen allgemein-politische Zwecke und werden die Mittel des Verbands in erheblichem Maße zur Unterstützung politischer Parteien verwendet, können die Beiträge nicht der Erwerbssphäre zugeordnet werden (s. § 4 Abs. 6 iVm. § 9 Abs. 5; BFH v. 2.10.1992 – VI R 11/90, BStBl. II 1993, 52; v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33; v. 1.7.1994 – VI R 50/93, BFH/NV 1995, 22; SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 104). Soweit der BFH zur Begründung insoweit auch auf § 12 Nr. 1 Satz 2 Bezug genommen hat, kann dem nach Aufhebung des sog. Abzugs- und Aufteilungsverbots nicht mehr zugestimmt werden (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

Kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb: Der Zweck des Berufsverbands darf nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sein. Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist in § 14 AO definiert (vgl. die entsprechenden Kommentierungen hierzu). Danach beinhaltet er eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Der Verband nimmt hier am allgemeinen, auf dem Austausch von Leistung und Gegenleistung beruhenden wirtschaftlichen Verkehr teil. Als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wäre der Berufsverband Konkurrent zu Unternehmen mit gleichem Geschäftsbetrieb, so dass eine mittelbare Förderung durch Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 den Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG tangieren würde.

Kein Berufsverband iSd. Nr. 3 sind: Automobilclub (BFH v. 27.2.1959 – VI 271/57 U, BStBl. III 1959, 230); Industrieclub bei ArbN (BFH v. 16.12.1981 – I

R 140/81, BStBl. II 1982, 465); Lohnsteuerhilfverein (BFH v. 29.8.1973 – I R 234/71, BStBl. II 1974, 60); Mieterverein (BFH v. 17.5.1966 – II 190/64, BStBl. III 1966, 525); politische Parteien (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92 aaO); Versorgungseinrichtungen eines Berufsverbands (BFH v. 13.4.1972 – IV R 88-89/69, BStBl. II 1972, 730).

436 **b) Beiträge**

Beiträge iSd. Nr. 3 sind Leistungen, die *auf satzungsmäßiger Verpflichtung* beruhen oder *freiwillig* über die Pflichtbeiträge hinaus erbracht werden. Ein erkennbarer mittelbarer Erwerbszusammenhang reicht aus, wobei es sich bei den Beiträgen um einmalige oder wiederkehrende Leistungen handeln kann. Die Mitgliedschaft im Berufsverband ist zwar der Regelfall, nach dem Wortlaut des Gesetzes jedoch kein zwingendes Tatbestandserfordernis. Eine individuell zurechenbare Gegenleistung des Berufsverbands nimmt der Leistung des Stpfl den Charakter als Beitrag.

Keine Beiträge iSd. Nr. 3 sind:

- *Sonstige Aufwendungen* anlässlich der Mitgliedschaft in einem Berufsverband, zB für gesellschaftliche Veranstaltungen, die Teilnahme an Tagungen und Sitzungen, für der Förderung des Allgemeinwesens dienende Verbandstagungen (vgl. auch R 9.3 LStR).
- *Aufwendungen mit Leistungsaustauschcharakter*: Ebenso sind Beitragsteile, die mittelbar der Finanzierung besonderer privater Verbandsleistungen dienen, nicht nach Nr. 3 berücksichtigungsfähig, zB Rechtsschutz, Alters- und Krankheitsvorsorge (evtl. SA), Sterbegeldumlage (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 27.5.1981, EFG 1982, 70). Im Einzelfall ist jedoch eine Aufteilung der Aufwendungen im Schätzungswege denkbar.
- *Verdeckte Zuwendungen oder Durchlauffspenden an politische Parteien* sind idR nicht beruflich veranlasst. Abgrenzungsprobleme ergeben sich hinsichtlich der Frage, in welchem Umfang Verbände auch allgemein-politische Zwecke unterstützen dürfen, und bezüglich der subjektiven Vorstellungen des Stpfl. Der WKAbzug ist ausgeschlossen, wenn der Stpfl. wusste oder für ernsthaft möglich gehalten und in Kauf genommen hat, dass die Geschäftsführung eines Verbands mit seinen satzungsgemäßen Zielen nicht übereinstimmt. Dabei können ua. Name und Programm des Verbands auf ein bewusstes Inkaufnehmen einer berufsverbandsschädlichen Mittelverwendung hindeuten.

437 **c) Erwerbszusammenhang**

Die Beiträge müssen nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sein (s. auch Anm. 430; FG Saarl. v. 14.3.2005 – 1 K 30/02, juris, rkr.). Hierfür muss der Verband, an den die Beiträge geleistet werden, nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung weit überwiegend die spezifischen beruflichen Interessen des Stpfl. vertreten. Dadurch wird der erforderliche Zusammenhang zwischen der Beitragszahlung und der Erwerbstätigkeit des Stpfl. hergestellt. Die erwerbsbezogene Förderung ist für den beitragszahlenden Verbandsangehörigen oder sonstigen Stpfl. nur mittelbarer Art.

438–439 Einstweilen frei.

IV. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4

Schrifttum: JACHMANN, Die geplante Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, DAR 1997, 185; RICHTER/THEILE, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: Ein Vorschlag zur Verwirklichung einkommensteuerlicher Entscheidungsneutralität, StuW 1998, 351; MORSCH, Der Werbungskostenabzug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – Zur Neuregelung durch Einführung einer Entfernungspauschale, DStR 2001, 245; PASCH/HÖRETH/RENN, Die neue Entfernungspauschale – ein steuerrechtlicher Missgriff: Zweifelsfragen zur Anwendung der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5, Abs. 2 EStG, DStZ 2001, 305; SÖHN, Entfernungspauschale ohne Aufwendungen?, FR 2001, 950; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Die verkehrsmittelabhängige Entfernungspauschale: Kritische Darstellung und Kommentierung, DStZ 2001, 533; HöCK, Entlastungswirkung der Entfernungspauschale – Mehr Belastungsgleichheit oder gleicherweise Lastenverteilung?, DB 2002, 1020; THOMAS, Die Alibifunktion von Vereinfachungsbekenntnissen am Beispiel der Entfernungspauschale, DStZ 2002, 877; HANS, Verfassungrechtliche Aspekte der geplanten Absenkung der „Pendlerpauschale“, ZRP 2003, 385; WOLF/SCHÄFER, Ist die Entfernungspauschale wirklich eine Subvention?, DB 2003, 2402; BALMES/v. COLLENBERG, Die Neuregelung für Zwischenheimfahrten nach der Entfernungspauschale: Zu pauschal pauschaliert, BB 2004, 1251; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Köln 2004; HENNICHHS, Die Fahrtkostenpauschale – ein willkommenes Gegenfinanzierungsinstrument unter dem Banner des Subventionsabbaus?, BB 2004, 584; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Die Entfernungspauschale – Subvention oder Werbungskosten, FR 2004, 385; DRENSECK, Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip, FR 2006, 1; OFFERHAUS, Abschaffung der Pendlerpauschale verfassungswidrig?, BB 2006, 129; TIPKE, Hüttet das Nettoprinzip!, Festschr. Raupach, Köln 2006, 177; KARRENBROCK/FEHR, Die einkommensteuerliche Behandlung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, DStR 2006, 1303; NIERMANN, Die Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten ab VZ 2007, StuW 2006, 339; STAHL SCHMIDT, Ist die Änderung der Entfernungspauschale verfassungswidrig?, FR 2006, 918; BECK, Zur Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten zwischen Wohnung und Erwerbsstätte im amerikanischen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 78; BRENNER, Die Kürzung der Pendlerpauschale auf dem Prüfstand des Verfassungsrechts, DAR 2007, 441; DZIADKOWSKI, Das Werkstor in der globalisierten Arbeits- und Steuerwelt, ZSteu. 2007, 477; LANG, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3; LEISNER-EGENSPERGER, Umbau des Einkommensteuerrechts – Neuorientierung bei den gemischten Erwerbsaufwendungen, BB 2007, 639; TIPKE, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, BB 2007, 1525; WERNSMANN, Die Neuregelung der Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß, DStR 2007, 1149; TIPKE, Verteidigung des Nettoprinzips, DB 2008, 263; HEY, Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmenssteuerrecht, DStR 2009, 2561; LEHNER, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, 185; NIERMANN, Das Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale, DB 2009, 753; WEBER-GRELLET, Unzulässige Diskriminierung von Nahpendlern, DStR 2009, 349; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Entfernungspauschale – sachgerechte Vereinfachung und Typisierung?, FR 2009, 746.

a) Überblick zu Nr. 4

440

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 regelt den WKA Zug für bestimmte Fahrt aufwendungen eines ArbN.

Nr. 4 Satz 1 ist Grundtatbestand und besagt, dass Aufwendungen eines ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (unabhängig von dem gewählten Beförderungsmittel) WKA sind.

Nr. 4 Sätze 2–4 regeln die konstitutiv wirkende Abzugsbeschränkung der in Satz 1 genannten Aufwendungen durch die Entfernungspauschale. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden ab VZ 2001 grundsätzlich nur mittels einer verkehrsmittelunabhängigen Pauschale berücksichtigt.

- *Satz 2* regelt Inhalt und Umfang der Entfernungspauschale und das Verhältnis zu den tatsächlich angefallenen Aufwendungen.
- *Satz 3*: Ausgenommen von der Entfernungspauschale sind bei Flügen die reine Flugstrecke und Strecken mit stfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32.
- *Satz 4*: Für die Berechnung der Entfernungspauschale ist verkehrsmittelunabhängig grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte maßgeblich.

Nr. 4 Satz 5 regelt die Anrechnung stfreier Sachbezüge auf die Entfernungspauschale.

Nr. 4 Satz 6 regelt den Abzug von Aufwendungen iSd. Satzes 1, wenn der Stpfl. über zwei Wohnungen verfügt und von diesen abwechselnd zur Arbeitsstätte fährt.

Ergänzungsregelungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 mit teils einschränkendem, teils erweiterndem Charakter enthalten:

- *Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4–7* betr. Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf.: Abgeltung der Aufwendungen durch eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale von grundsätzlich 0,30 €.
- *Abs. 2 Sätze 1 und 2*: Abs. 2 Satz 1 bestimmt ausdrücklich, dass mit der Entfernungspauschale verkehrsmittelunabhängig sämtliche Aufwendungen iSd. Satzes 1 abgegolten werden. Davon lässt Satz 2 für den Fall eine Ausnahme zu, dass für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel höhere Aufwendungen anfallen.
- *Abs. 2 Sätze 3 und 4*: Sozial motivierte Sonderregelung für Körperbehinderte. Statt der Entfernungspauschale können die tatsächlichen Aufwendungen in Ansatz gebracht werden.
- *Abs. 3*: Erweiterung des Anwendungsbereichs auf NichtArbN mit Überschusseinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7.

Regelung im Betriebsausgabenbereich: s. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6.

441 b) Rechtsentwicklung der Nr. 4

Die Rechtsentwicklung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 ist wechselhaft und spiegelt verschiedene verkehrspolitische, soziale und fiskalische Erwägungen des Gesetzgebers wider (s. BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234).

Seit dem EStG 1920 gehören zu den WK auch notwendige Ausgaben, die den Stpfl. durch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsen sind (§ 13 Nr. 1 Buchst. d; erster Vorläufer des heutigen § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4; instruktiv dazu auch BFH v. 18.2.1966 – VI 219/64, BStBl. III 1966, 386). Ohne materielle Änderung wurde die Vorschrift im EStG 1925 (§ 16 Abs. 5 Nr. 4) sowie im EStG 1934 (§ 9 Satz 3 Nr. 4) weitergeführt und sprachlich modifiziert. Eine im Wesentlichen inhaltsgleiche, speziell auf ArbN ausgerichtete Regelung enthielt § 20 Abs. 2 Satz 4 LStDV 1934 v. 19.11.1934 (RStBl. 1934, 1489).

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Mit Wirkung ab 1.1.1955 wurde das Erfordernis der Notwendigkeit der Fahrtkosten in § 9 Satz 3 Nr. 4 gestrichen. Beabsichtigt war damit, der fortschreitenden Motorisierung

des Verkehrs stl. Rechnung zu tragen (s. Bericht des FinAussch., BTDrucks. II/961, 5). Darüber hinaus erkannte der Gesetzgeber die Abziehbarkeit von Fahrtkosten bei Benutzung eines eigenen Kfz. an. Allerdings sollte aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung durch eine RechtsVO die Festlegung von Pauschbeträgen erfolgen (Ermächtigungsgrundlage).

- *Doppelte Beschränkung des Abzugs durch § 26 EStDV 1955* (gleichlautend § 20 Abs. 2 Nr. 2 LStDV 1955) in Ausfüllung der steuergesetzlichen Ermächtigung;
- *Pauschbeträge*: Bei Benutzung eines eigenen Kfz. wurde der Abzug der (gewöhnlichen) Aufwendungen durch im Regelfall kostendeckende Pauschbeträge limitiert, die der Verordnungsgeber unwiderleglich typisierte: pro Entfernungskilometer 0,50 DM für Kraftwagen, 0,22 DM für Motorrad oder Motorroller, 0,12 DM für Fahrrad mit Motor.
- *Entfernungsbegrenzung*: Gemäß § 26 Abs. 1 EStDV konnten die Fahrtaufwendungen nur bis zu einer Entfernung von 40 km zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als WK abgezogen werden, außer wenn die Entfernungsüberschreitung durch zwingende persönliche Gründe zu rechtfertigen war.

StÄndG v. 5.10.1956 (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Der Gesetzgeber erweiterte die Vorschrift um eine Ermächtigung zur Festsetzung eines besonderen Pauschbetrags für Kleinstkraftwagen; § 26 EStDV wurde entsprechend ergänzt.

StÄndG v. 23.12.1966 (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2): Mit Wirkung ab 1.1.1967 erfolgte eine Neufassung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 insofern, als die Regelungen in den Rechtsverordnungen modifiziert in das Gesetz übernommen wurden (zur ersatzlosen Aufhebung des § 26 EStDV s. ÄndVO v. 4.4.1968, BStBl. I 1968, 504).

► *Entfernungsbegrenzung*: ausnahmslose Festschreibung der Entfernungsbegrenzung von 40 km; zwingende persönliche Gründe für die Wahl einer weiter entfernten Wohnung wurden unbeachtlich.

► *Pauschbeträge*: Der Abzug von Fahrtaufwendungen mit dem eigenen Kfz. wurde im Interesse der Rechtssicherheit erstmals im Gesetz abschließend geregelt (Wegfall der Ermächtigung). Gleichzeitig wurde die Anzahl der Pauschbeträge auf zwei vermindert, verbunden mit einer betragsmäßigen Herabsetzung (pro Entfernungskilometer 0,36 DM für Kraftwagen, 0,16 DM für Motorrad oder Motorroller).

► *Begründung*: Die Reduzierung der Pauschbeträge beruhte vor allem auf verkehrspolitischen Überlegungen, um die Verkehrsschwierigkeiten in den Ballungsräumen durch Verminderung der Attraktivität des eigenen Fahrzeugs abzumildern (Verlagerung auf öffentliche Verkehrsmittel). Daneben waren finanzpolitische und steuertechnische Gründe (Vergleich mit der Rechtslage in USA und Großbritannien) maßgeblich (vgl. BTDrucks. V/1068, 23 f. und V/1187, 6 unter Bezugnahme auf verkehrspolitische Vorschläge einer Sachverständigenkommission, BTDrucks. IV/2661, 87–89). Die Kürzung des Kilometer-Pauschbetrags von 0,50 DM auf 0,36 DM wurde als verfassungsmäßig bestätigt (BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BStBl. II 1970, 140).

StÄndG 1971 v. 23.12.1970 (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Mit Wirkung ab 1.1.1971 Wegfall der Entfernungsbegrenzung auf 40 km für alle Arten von Verkehrsmitteln.

Begründet wurde die Streichung mit struktur- und arbeitsmarktpolitischen Gründen sowie der Beseitigung verwaltungsmäßiger Schwierigkeiten (s.

BTDrucks. VI/917 und VI/1313; vgl. auch BFH v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221 f. [224]: Beseitigung stl. Schranken zur verbesserten Mobilität der ArbN). Der Gesetzgeber maß dem Fortfall der Entfernungsbegrenzung keine finanziellen Auswirkungen auf die Konjunkturlage bei (BTDrucks. VI/1313).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Stufenweise Erhöhung der Kilometerpauschalen und Übernahme verschiedener Abzugsbeschränkungen und auf der BFH-Rspr. beruhender Verwaltungsregelungen in das Gesetz; Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 betr. die Kfz.-Gestellung durch den ArbG entfiel. Mit Wirkung ab 1.1.1990 (erste Stufe der Anhebung der Kilometerpauschale galt ab 1.1.1989) ergaben sich im Einzelnen folgende Änderungen:

► *Satz 2:* Arbeitstägliche Zwischenheimfahrten konnten nur berücksichtigt werden, soweit sie durch einen zusätzlichen Arbeitseinsatz außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit oder durch eine mindestens vierstündige Arbeitszeitunterbrechung veranlasst waren.

► *Satz 3:* Fahrten zur Arbeitsstätte von der weiter entfernt liegenden Wohnung waren nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildete und nicht nur gelegentlich aufgesucht wurde.

► *Satz 4:*

▷ Anhebung der Kilometer-Pauschbeträge pro Entfernungskilometer bei Nutzung eines eigenen Kfz: für 1989 0,43 DM bei Kraftwagen, 0,09 DM bei Motorrad oder Motorroller; ab 1990 0,50 DM bei Kraftwagen, 0,22 DM bei Motorrad oder Motorroller.

▷ Die Kilometer-Pauschbeträge galten auch für zur Nutzung überlassene Kfz.

StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): Stufenweise Erhöhung der Kilometerpauschalen: für 1991 0,58 DM bei Kraftwagen, 0,26 DM bei Motorrad und Motorroller (Rechtsgrundlage: § 52 Abs. 13 Satz 2); ab 1992 0,65 DM bei Kraftwagen, 0,30 DM bei Motorrad und Motorroller (Rechtsgrundlage: § 52 Abs. 13 Satz 1).

► *Begründung:* Ausgleich der besonderen Mehrbelastungen der Fernpendler durch die Erhöhung der Mineralölsteuer im Rahmen des SolidG v. 24.6.1991 (BTDrucks. 12/219; BTDrucks. 12/402; BTDrucks. 12/562).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Anhebung der Kilometerpauschalen ab VZ 1994 auf 0,70 DM bei Benutzung eines Kraftwagens und auf 0,33 DM bei Benutzung eines Motorrads oder Motorrollers (zur zeitlichen Anwendung s. § 52 Abs. 13).

► *Begründung:* Mit der erneuten Anhebung der Kilometer-Pauschbeträge sollten die aus der Mineralölsteuererhöhung resultierenden Kosten der Fernpendler, die keine öffentlichen Verkehrsmittel in Anspruch nehmen können, ausgeglichen werden (BTDrucks. 12/5630).

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF sollten ab VZ 2001 die Beträge von 0,70 DM auf 0,36 € bzw. von 0,33 DM auf 0,17 € umgestellt werden. Diese Änderung hat, da Art. 1 Nr. 10 StEuglG noch vor seinem In-Kraft-Treten am 1.1.2001 (Art. 38 Abs. 1 StEuglG) durch das Ges. zur Einführung einer Entfernungs pauschale v. 21.12.2000 (s.u.) geändert wurde, keine Wirkung erlangt.

Gesetz zur Einführung einer Entfernungs pauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): Ersetzung der bisherigen Kilometerpauschbeträge bei Fahrten mit einem eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kfz. durch ei-

ne verkehrsmittelunabhängige gestaffelte Entfernungspauschale von 0,70 DM bzw. 0,80 DM je Entfernungskilometer mit Wirkung ab VZ 2001. Die Vorschrift wurde völlig neu gefasst (s. zur Begründung Anm. 442, 456). Durch Änderung des StEuglG wurde gleichzeitig die Umstellung auf den Euro ab VZ 2002 geregelt (Art. 2 des Gesetzes). Die Werte von 0,70 DM, 0,80 DM bzw. 10 000 DM wurden auf 0,36 €, 0,40 € bzw. 5 112 € umgestellt.

StÄndG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Durch Einfügung der Wörter „im Kalenderjahr“ in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 wurde klargestellt, dass es sich bei dem Höchstbetrag von 10 000 DM um einen Jahresbetrag handelt (s. Anm. 457). Ferner wurde Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 ein Halbsatz angefügt. Auch diese Ergänzung sollte der Klarstellung dienen (s. dazu Anm. 459).

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): In Satz 2 wurde die Entfernungspauschale auf einheitliche 0,30 €/km mit Wirkung ab VZ 2004 abgesenkt; ferner wurden die Sätze 3 und 5 neu gefasst und Satz 6 aufgehoben. Die Kürzung der Entfernungspauschale erfolgte „als Maßnahme zur Haushaltkskonsolidierung“ bzw. zum „Subventionsabbau“ aufgrund einer Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum HBeglG 2004 (BTDrucks. 15/2261, 3; zur formellen Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes vgl. GUTIKE/OBLAU, BB 2005, 190 mit Hinweis auf BVerfG 2 BvR 412/04).

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Die Vorschrift wurde mit Wirkung ab VZ 2007 aufgehoben. Gleichzeitig wurde Abs. 2 neu gefasst (s. im Einzelnen BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888). Abs. 2 Sätze 1 und 2 lauteten:

„Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten. Zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist ab dem 21. Entfernungskilometer für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, für jeden vollen Kilometer der Entfernung eine Entfernungspauschale von 0,30 € wie Werbungskosten anzusetzen, höchstens jedoch 4 500 € im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4 500 € ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt.“

EntfPauschG v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Wiederherstellung der bis VZ 2006 geltenden Gesetzeslage rückwirkend ab VZ 2007 durch erneute Einfügung der Nr. 4 und Änderung des Abs. 2, nachdem das BVerfG die durch StÄndG 2007 vorgenommene Änderung für verfassungswidrig erklärt hatte (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888; zur Gesetzesbegründung s. BTDrucks. 16/12099, 1). Zu den verfahrensrechtlichen Folgerungen der Entscheidung des BVerfG s. BMF v. 23.4.2009, BStBl. I 2009, 539; NIERMANN, DB 2009, 753; BFH v. 26.2.2009 – VI R 17/07, BStBl. II 2009, 421).

c) Bedeutung der Nr. 4

aa) Gesetzessystematik und -zweck

442

Steuersystematische Bedeutung der Vorschrift: Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind die estl. Bemessungsgrundlage mindernde Erwerbsausgaben. Es handelt sich um WK iSd Abs. 1 Satz 1. Die Kosten sind nach der neuen Rspr. des BFH, der uneingeschränkt zuzustimmen ist, allein beruflich veranlasst (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/08, BStBl. II 2008, 234).

Der Weg zur Arbeitsstätte ist notwendige Voraussetzung zur Erzielung von Einkünften. Da der ArbN regelmäßig nicht am Ort seiner beruflichen Tätigkeit

wohnt und auch nicht wohnen kann, kann er nur tätig werden, wenn er sich zur Arbeitsstätte begibt. Denkt man sich die Erwerbstätigkeit weg, entfallen die für den Weg zur Arbeitsstätte erforderlichen Aufwendungen. Der beruflich bedingte Veranlassungszusammenhang wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass die Erwerbstätigkeit grundsätzlich erst in der Arbeitsstätte ausgeübt wird. Denn auch Aufwendungen, die, wie Fahrtkosten, der Vorbereitung der Erwerbstätigkeit dienen, sind zweifellos WK. Selbst wenn der Stpf. noch keine Einnahmen erzielt, liegen (vorab entstandene) WK vor, sofern die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen stehen.

Als WK haben die Fahrtkosten nicht den Charakter einer stl. Förderung oder Subvention (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234). Subventionsgehalt hat die Entfernungspauschale nur insoweit, als diese seit 2001 nicht mehr an tatsächlichen Kosten anknüpft, sondern auch dem gewährt wird, der nur mitfährt oder zu Fuß geht oder mit dem Rad fährt.

Bei den Kosten handelt es sich nicht um gemischte Aufwendungen (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234). Soweit das BVerfG von einer privaten Mitveranlassung ausgeht, wird damit nicht die tatbestandliche Qualifikation der Fahrtkosten nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 in Frage gestellt. Das BVerfG ist vielmehr der Auffassung, dass in einem verfassungsrechtlichen, die einfachgesetzliche Regelung übersteigenden Sinn wegen der regelmäßig „privaten“ Wahl des Wohnorts die Fahrtkosten auch privat mitveranlasst seien (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888).

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 hat als Spezialregelung im Verhältnis zur Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 dem Grunde nach ausschließlich deklaratorischen Aussagegehalt und entspricht dem Nettoprinzip. Die Vorschrift ist kein Ausnahmefall, sondern Anwendungsbeispiel des allgemeinen WK-Begriffs. Dies gilt jedoch nur, wenn dem Stpf. tatsächlich Aufwendungen entstanden sind. Dies ist jedoch nicht Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Entfernungspauschale (s.u.).

Soweit die Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 für die Wege zur selben Arbeitsstätte je Arbeitstag nur einmal und pauschaliert berücksichtigt wird, kommt dieser Bestimmung wegen ihrer zwingenden abzugsbeschränkenden Wirkung im Verhältnis zur generellen Rechtsfolgeanordnung des Abs. 1 Satz 1 (der Höhe nach) konstitutive Bedeutung zu (KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. F 3).

Entfernungspauschale: Mit Wirkung ab VZ 2001 ist an die Stelle der bisherigen Kilometer-Pauschbeträge die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale getreten. Anlass für die Gesetzesänderung v. 21.12.2000 (s. Anm. 440) waren die gestiegenen Treibstoffkosten im Herbst 2000. Nach der Gesetzesbegründung entspricht die Entfernungspauschale Umweltgesichtspunkten, weil sie die Chancengleichheit zwischen den Verkehrsträgern erhöht und die Benutzung von Kfz. nicht bevorzugt. Außerdem soll sie die Bildung von Fahrgemeinschaften honorieren, weil sie für Fahrer und jeden Mitfahrer gilt (BTDrucks. 14/4242, 5). Daneben wird die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale auch unter Vereinfachungsgesichtspunkten bejaht (KIRCHHOF/v. BECKERATH IX, § 9 Rn. 223).

► *Systembruch:* Die Gewährung der Entfernungspauschale erfolgt nicht nur, wenn für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der Pkw., das Motorrad oder der Motorroller benutzt wird oder der Weg mit öffentlichen Verkehrs-

mitteln zurückgelegt wird, sondern auch, wenn der Weg zu Fuß, als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft (kostenlos) oder mit dem Fahrrad bewältigt wird. Entscheidend ist somit nicht, dass dem ArbN Aufwendungen für den Weg zur Arbeitsstätte entstanden sind (so aber – verwirrend – BFH v. 12.11.2009 – VI R 59/07, BFH/NV 2010, 631). Maßgeblich ist nur, dass der ArbN die Arbeitsstätte aufsucht. Dies gilt auch dann, wenn der ArbG dem ArbN ein Fahrzeug überlässt und diese ArbGLEistung nach § 8 Abs. 3 stfrei ist (Rabattfreibetrag zB bei Mietwagenunternehmen; zur Anrechnung s. BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 1.9).

Dieses Ergebnis ist bedenklich. Es offenbart zunächst einen Systembruch innerhalb des Abs. 1. Danach setzen WK ua. das Entstehen von Aufwendungen voraus. Der Begriff „Aufwendungen“ in Abs. 1 Satz 1 deckt sich mit dem Begriff „Ausgaben“ und lässt sich als „vermögensmindernder Abfluss von Gütern in Geld und Geldeswert“ definieren (Anm. 65; STAPPERFEND, Festschr. Kruse, 2001, 533 [550]). Fiktive Kosten sind keine Aufwendungen in diesem Sinne.

Im Übrigen ist die stl. Privilegierung fiktiver Aufwendungen bzw. WK stsystematisch nicht zu rechtfertigen. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ermitteln sich die Einkünfte aus den sog. privaten Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 aus dem Überschuss der Einnahmen über die WK. Nur WK bilden gegenüber den Einnahmen die negative Komponente bei der Einkünfteermittlung (s. Anm. 6; § 9a Anm. 3).

UE ist ein Vereinfachungszweck als generell annehmbarer Normzweck einer Pauschalregelung (s. § 9a Anm. 3) hier nicht gegeben bzw. so gering, dass dies einen Systembruch nicht rechtfertigt und vom Gesetzgeber auch nicht einmal als „Scheinbegründung“ herangezogen wurde. Von einem Vereinfachungszweck kann nur ausgegangen werden, wenn ein bestimmter durchschnittlicher Aufwand anzunehmen und es dem Stpfl. nicht zuzumuten ist, ihn im Einzelnen zu belegen. Das ist in den Fällen fiktiver Aufwendungen nicht der Fall.

Die mit der Entfernungspauschale beabsichtigte stl. Privilegierung von Stpfl., die keine Aufwendungen für die Wege zur Arbeitsstätte haben, beinhaltet eine verkappte Stbefreiung. Sie gehört daher, wenn überhaupt, in den § 3.

Zweck der Typisierung: Mit der geltenden gesetzlichen Typisierung der Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch die Kilometer- bzw. Entfernungspauschale werden verschiedene Zielsetzungen verfolgt, an denen sich die Rechtsanwendung im Einzelfall orientieren muss.

Vgl. mit Rückgriff auf die Entwicklungsgeschichte der Vorschrift zur Kilometerpauschale BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785; v. 3.12.1974 – VI R 189/72, BStBl. II 1975, 354; v. 20.5.1980 – VI R 241/77, BStBl. II 1980, 582 (589); v. 20.12.1982 – VI R 64/81, BStBl. II 1983, 306; v. 2.11.1984 – VI R 38/83, BStBl. II 1985, 139; v. 11.7.1986 – VI R 39/83, BStBl. II 1986, 866; v. 11.9.1987 – VI R 189/84, BStBl. II 1988, 12; v. 20.11.1987 – VI R 6/86, BStBl. II 1988, 443 (445); eingehend auch Hess. FG v. 17.3.1983, EFG 1983, 556, rkr.; zur Rechtsentwicklung s. auch Anm. 441.

Die Pauschalierungsregelung nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 steht in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Denn unverzichtbare Bedingung ist insoweit auch die exakte Erfassung von Erwerbsaufwendungen (zu den verfassungsrechtl. Bedenken s. Anm. 443).

Nach Auffassung des BVerfG ist der Gesetzgeber berechtigt, im Interesse eines praktischen Gesetzesvollzugs mit generalisierenden, typisierenden und pauschlierenden Regelungen die „typische“ private Mitveranlassung von Wegekos-

ten bei der Bestimmung abziehbaren Aufwands zu berücksichtigen und solche Regelungen unter verkehrs-, siedlungs- und umweltpolitischen Aspekten auszustalten (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888; s. auch BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BFH/NV 2010, 1767; uE zu weitgehend; krit. zu dieser „Verlegenheitssentenz“ auch LANG, StuW 2007, 3).

443 bb) Verfassungsmäßigkeit

Das objektive Nettoprinzip (vgl. zur Bedeutung BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888; s. auch BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BFH/NV 2010, 1767) verlangt grundsätzlich die exakte Erfassung von Erwerbsbezügen und Erwerbsaufwendungen. Pauschalierungen werden diesem Grundsatz nicht gerecht. Sie haben Begünstigungseffekte, wenn sie im Einzelfall zu hoch sind, und Sonderbelastungseffekte, wenn sie, wie vor allem in den Fällen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, den StAbzug höherer Aufwendungen nicht zulassen. Allerdings ist nach Auffassung des BVerfG der Gesetzgeber zu einer reinen Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im EStRecht von Verfassungs wegen nicht verpflichtet. Der Gleichheitssatz fordert nicht, dass der Gesetzgeber stets den gewillkürten Aufwand berücksichtigen müsse; der materiellen Gleichheit kann es auch genügen, wenn der Gesetzgeber für bestimmte Arten von Aufwendungen nur den Abzug eines typisierten Betrags gestattet. Dem Gesetzgeber steht insoweit ein weiter Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum zu (BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518 mwN; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888; krit. dazu zu Recht HEY, DStR 2009, 2561: „Stereotype“). Nach Auffassung des BFH erweist sich die abzugsbegrenzende Regelung der Nr. 4 als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip (BFH v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BFHE 225, 449, mwN).

Stellungnahme: Ist es danach nicht geboten, die Fahrtkosten in der tatsächlich entstandenen Höhe zum Abzug zuzulassen (DRENSECK, FR 2006, 1), so muss die gesetzliche Typisierung jedoch ihrerseits verfassungsgemäß sein. Eine verfassungsgrechtl. Rechtfertigung von Typisierung und Pauschalierung setzt voraus, dass der Gesetzgeber tatsächlich den typisierten Fall realitätsgerecht erfasst und den typischen Fall als Maßstab zugrunde gelegt hat. Damit ist eine beliebige, willkürliche und empirisch nicht begründete Änderung und vor allem Herabsetzung der Fahrtkostenpauschalen nicht vereinbar, wie es der Fiskalgesetzgeber seit Jahren praktiziert (HENNRICH, BB 2004, 584; LANG, StuW 2007, 1; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2004, 385; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 221 ff.). UE durchbricht nach diesen Grundsätzen die derzeitige, die wahren Kosten wesentlich unterschreitende „Pauschale“ das objektive Nettoprinzip (ELICKER aaO; FG Saarl. v. 22.3.2007, EFG 2007, 853).

444–446 Einstweilen frei.

447 d) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1:

► *Aufwendungen für Auswärtsaktivität* und Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte schließen sich gegenseitig aus. Die Fahrtkosten bei Auswärtsaktivität können als Reisekosten gem. Abs. 1 Satz 1 uneingeschränkt geltend gemacht werden. Die Wegekosten bei sämtlichen Erscheinungsformen der Aus-

wärtstätigkeit (zur Begriffsbestimmung s. Anm. 287) fallen nicht in den Anwendungsbereich der Nr. 4. Die Abzugsbeschränkung betrifft nur die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (vgl. im Einzelnen Anm. 297).

Macht ein ArbN bei einer Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aus beruflichen Gründen einen Umweg, so ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalls zu prüfen, ob das Aufsuchen der Arbeitsstätte oder das Dienstgeschäft im Vordergrund steht. Ist eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte trotz dienstlich veranlassten Umwegs anzunehmen, sind nur die Kosten des Mehrwegs in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen nach Abs. 1 Satz 1 zu berücksichtigen (BFH v. 12.10.1990 – VI R 165/87, BStBl. II 1991, 134; v. 25.3.1988 – III R 96/85, BStBl. II 1988, 655; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 112; H 9.10 „Dienstliche Verrichtungen auf der Fahrt“ LStH).

► *Mehrere Arbeitsstätten*: Hat der ArbN bei einem ArbG mehrere Arbeitsstätten und legt er an einem Tag den Weg von der Wohnung zur Arbeitsstätte 1, sodann den Weg zur Arbeitsstätte 2 und von dort den Weg zur Wohnung zurück, so gilt Folgendes: Halbe Entfernungspauschale für den Weg von der Wohnung zur Arbeitsstätte 1; tatsächliche Kosten für den Weg von der Arbeitsstätte 1 zur Arbeitsstätte 2; halbe Entfernungspauschale für den Weg von Arbeitsstätte 2 zur Wohnung zurück (H 9.10 „Fahrtkosten“ LStH). Dies gilt auch dann, wenn der ArbN in mehreren Arbeitsverhältnissen zu verschiedenen ArbG steht und die mehreren Arbeitsstätten täglich nacheinander anfährt (SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 116; aA BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 1.8).

Verhältnis zu den anderen Nummern des Abs. 1 Satz 3 (Nr. 1–3, 6–7): Stsystematisch hat Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als lex specialis bei Erfüllung der einschlägigen Tatbestandsvoraussetzungen Vorrang vor Nr. 1–3, 6–7 (zu Nr. 6 s. BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; zu Nr. 1 s. BFH v. 30.11.1979 – VI R 83/77, BStBl. II 1980, 138).

► *Stellungnahme*: UE gilt die Vorrangstellung nicht im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 7, dh. Fahrtkosten sind in tatsächlich entstandener Höhe bei finalem Wertzusammenhang in die abschreibbaren HK einzubeziehen (gJA SEITRICH, BB 1986, 2309 f.; aA BFH v. 9.7.1965 – VI 153/64 U, BStBl. III 1965, 509; FG Köln v. 12.6.1986, EFG 1986, 555, rkr.; s. auch Anm. 657 betr. Abs. 3): Zum einen handelt es sich bei Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 um eine Sondervorschrift, die bilanzstl. Aktivierungsgrundsätze in den Bereich der Überschusseinkünfte einbringt, sich auf die AfA als abstrakte Aufwendungsart bei vorangegangenem Herstellungsvorgang bezieht und gegenüber Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–6 abweichende spezielle Zielsetzungen verfolgt; zum anderen gebietet auch der pauschalierungsbezogene Zweck des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 keine Anwendung auf HK.

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 5: Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf. unterliegen den in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4 und 5 genannten Abzugsbeschränkungen. Nr. 4 kommt unmittelbar nicht zur Anwendung (Anm. 491).

► *Wahlrecht*: ArbN mit dHf., die Aufwendungen für wöchentlich mehrere Fahrten haben, steht ein Wahlrecht zu. Sie können lediglich die Aufwendungen für – dann allerdings sämtliche – tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als WK geltend machen. Oder sie machen die Aufwendungen zwar nur für eine tatsächlich durchgeführte Familienheimfahrt pro Woche, dann aber zusätzlich Unterkunftskosten geltend (s. Anm. 491; R 9.10 Abs. 1 LStR iVm. H 9.11 [5–10] LStH). ArbN, die ihre individuelle berufliche Tätigkeit nicht an dauerhaft angelegten regelmäßigen Arbeitsstätten, sondern typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten ausüben und dabei an

einer auswärtigen Einsatzstelle vorübergehend eine Unterkunft beziehen, stand nach früherer Rspr. ein Wahlrecht zwischen den Rechtsfolgen einer dHf. und denen der Einsatzwechseltätigkeit zu. Diese Rspr. hat der BFH aufgegeben (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782).

Verhältnis zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte: Bezieht der Stpfl. auch Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3, kann eine Abgrenzung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits- und Betriebsstätte erforderlich sein. Beim Zusammentreffen von Fahrten zwischen Wohnung, Arbeits- und Betriebsstätte ist eine schätzungsweise Aufteilung nach Teilstrecken auf die Einkunftsarten durchzuführen (BFH v. 25.2.1988 – IV R 135/85, BStBl. II 1988, 766 zu Nr. 4 aF).

Verhältnis zu § 3 Nr. 2: Führt ein ArbN in dem Zeitraum, für den er Konkursausfallgeld erhält, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch, sind die Aufwendungen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als WK abziehbar (BFH v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199).

Verhältnis zu § 3 Nr. 32: s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 (Anm. 458).

Verhältnis zu § 8 Abs. 2 Satz 3: Nach der Rspr. des BFH stellt die Zuschlagsregelung einen Korrekturposten zum WKAbzug nach Nr. 4 dar und kommt deshalb nur insoweit zur Anwendung, wie der ArbN den Diesntwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzt (BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887; v. 4.4.2008 – VI R 68/05, BStBl. II 2008, 890; v. 22.9.2010 – VI R 57/09, DStR 2010, 2627; v. 22.9.2010 – VI R 54/09, DStR 2010, 2623).

Verhältnis zu § 39a: Der Eintrag auf der LStKarte (zur Übergangsregelung für 2011 s. § 52b idF des JStG 2010) ist bei entsprechendem Nachweis nicht auf den Höchstbetrag nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 von 4 500 € beschränkt.

Verhältnis zu § 40 Abs. 2: Nach § 40 Abs. 2 Satz 2 kann der ArbG die LSt. mit einem Pauschsteuersatz von 15 % für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse zu den Aufwendungen des ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erheben, soweit diese Bezüge den Betrag nicht übersteigen, den der ArbN nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als WK geltend machen kann (s. dazu im Einzelnen § 40 Anm. 45 ff.; zur Rechtslage nach der Entscheidung des BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2707, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888 s. BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 5). Der Pauschbetrag kommt bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Fahrzeugs und auch bei Benutzung anderer Verkehrsmittel mit Ausnahme öffentlicher Verkehrsmittel zur Anwendung.

Die nach § 40 Abs. 2 Satz 2 durch den ArbG pauschal besteuerten Bezüge mindern die nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 abziehbaren WK des ArbN. Unterschreitet der vom ArbG gewährte Zuschuss die nach Nr. 4 abziehbaren Beträge, kann der ArbN den Differenzbetrag als WK geltend machen (s. § 40 Anm. 49).

448–449 Einstweilen frei.

2. Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Nr. 4 Satz 1)

450 a) Aufwendungen des Arbeitnehmers; Fahrtkostenersatz

Aufwendungsbeispiel: Nach dem Wortlaut der Vorschrift müssen dem Stpfl. zur Begründung des WKAbzugs für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Aufwendungen entstanden sein (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1). Seit 1.1.2001

werden Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Ansatz einer verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale abgegolten (Nr. 4 Satz 2). Bei Flügen sind nur die tatsächlichen Kosten abziehbar (Nr. 4 Satz 3). Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können über den abziehbaren Betrag der Entfernungspauschale hinaus gehende tatsächliche Aufwendungen des ArbN berücksichtigt werden (Abs. 2 Satz 2).

Die Pauschbetragsregelung gilt unabhängig davon, ob dem ArbN überhaupt Aufwendungen für den Weg zur Arbeitsstätte entstehen. Sie greift nämlich auch, wenn die Strecke zu Fuß zurückgelegt wird oder der ArbN eine kostenlose (Mit-)Fahrgelegenheit nutzt. Nr. 4 enthält insoweit nicht nur eine systemfremde Regelung (s. Anm. 442 f.), sondern steht auch im Widerspruch zum Wortlaut von Nr. 5 Satz 1 (glA SÖHN, FR 2001, 950). Denn Aufwendungen sind Ausgaben, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Ihr Abfluss muss eine tatsächliche Vermögensminderung beim Stpfl. bewirken.

Für die Frage des Abzugs von Aufwendungen ist es unerheblich, ob der ArbN auf die Inanspruchnahme einer vom ArbG unentgeltlich zur Verfügung gestellten Beförderungsmöglichkeit verzichtet (BFH v. 25.9.1970 – VI R 85/68, BStBl. II 1971, 55). Angemessenheitsbegrenzungen für die Aufwendungshöhe bestehen grundsätzlich nicht. So kann der Stpfl. die Autoklasse bzw. Wagenklasse bei Bahnfahrten frei wählen. Allerdings ist Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 zu beachten.

Arbeitnehmer: Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 erstreckt sich seinem Wortlaut nach nur auf ArbN (Begriffsdefinition: § 1 LStDV). Aus Gleichbehandlungsgründen wird der Anwendungsbereich durch § 9 Abs. 3 auf sämtliche Stpfl. mit Überschusseinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 erweitert (eingehend Anm. 650, 654).

Fahrtkostenersatz: Vergütungen des ArbG zum Ersatz der Aufwendungen des ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind stpfl. Arbeitslohn (WKersatz; s. dazu § 3 Allg. Anm. 16). Entsprechendes gilt, wenn der ArbG den ArbN durch Bereitstellung einer Transportmöglichkeit unentgeltlich oder verbilligt befördert. Bei der unentgeltlichen oder verbilligten Sammelbeförderung ist die Stfreiheit nach § 3 Nr. 32 zu beachten. Auch die unentgeltliche bzw. verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den ArbG an den ArbN für dessen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte führt zu Lohnzufluss. Die Bewertung des Vorteils bestimmt sich nach § 8 Abs. 2 Sätze 3, 4 (s. Anm. 447).

Einstweilen frei.

451

b) Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

aa) Begriff der Wohnung

452

Wohnung: Nach Auffassung des BFH ist der Wohnungsbummel als gesetzliches Tatbestandsmerkmal weit auszulegen. Es sollen sämtliche Sachverhalte erfasst werden, in denen einem Stpfl. berufsbedingt Fahraufwendungen von einer irgendwie gearteten Unterkunft zum Arbeitsplatz und zurück entstehen (BFH v. 25.3.1988 – VI R 207/84, BStBl. II 1988, 706; v. 26.8.1988 – VI R 92/85, BStBl. II 1989, 144; v. 20.12.1982 – VI R 64/81, BStBl. II 1983, 306 [309 f.]; v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221 [223]; Regelmäßigkeit der Fahrten ist nicht erforderlich). Ungeachtet der individuellen Ausstattung und Einrichtung ist Wohnung daher jeder Wohn- und Schlafraum, der einem Stpfl. – meist für längere Zeit – als ständige Unterbringung außerhalb der Arbeitszeit dient

(R 9.10 Abs. 1 Sätze 1, 2 LStR). Allerdings ist zu beachten, dass eine eher provisorische Unterkunft zwar eine „Wohnung“ darstellen kann, im Fall der Auswärtstätigkeit Nr. 4 jedoch nicht zur Anwendung kommt (BFH v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793; s. Anm. 447).

Nach Auffassung des BFH muss es sich um eine eigene Wohnung des Stpfl. handeln (BFH v. 26.8.1988 – VI R 92/85, BStBl. II 1989, 144; ausdrückl. noch aA BFH v. 25.3.1988 – VI R 207/84, BStBl. II 1988, 706). Eine eigene Wohnung ist schon anzunehmen, wenn der Stpfl. an ihr ein Mitbenutzungsrecht hat (BFH v. 12.9.2000 – VI R 165/79, BStBl. II 2001, 29; FG Köln v. 24.10.2000, EFG 2001, 130, rkr.). Aufwendungen für Fahrten von einer anderen Unterkunft sind danach zwar nicht nach Nr. 4 zu berücksichtigen, aber in vollem Umfang nach Abs. 1 Satz 1. Soweit der BFH in seiner früheren Rspr. die Auffassung vertreten hat, dass in diesem Fall ein WKAabzug ganz ausscheidet (BFH v. 26.8.1988 – VI R 92/85, BStBl. II 1989, 144; v. 25.3.1988 – VI R 207/84, BStBl. II 1988, 706), widerspricht dies dem objektiven Nettoprinzip und der Bedeutung der Nr. 4 als lediglich abzugsbegrenzende Norm.

Aufwendungen eines ArbN für Fahrten von der Arbeitsstätte zu einem sowohl außerhalb der Arbeitsstätte als auch außerhalb der eigenen Wohnung gelegenen Arbeitszimmer sind ebenfalls nach Abs. 1 Satz 1 abziehbar. Nr. 4 kommt nicht zur Anwendung (FG Ba.-Württ. v. 26.2.1988, EFG 1988, rkr.). Zur Wohnung als regelmäßiger Arbeitsstätte s. Anm. 453.

Mehrere Wohnungen: Die Wahl der Wohnung steht dem ArbN frei. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 enthält insoweit keine Einschränkungen. Für den Fall, dass ein ArbN mehrere Wohnungen hat, von denen er sich abwechselnd zu seiner Arbeitsstätte begibt, gilt Nr. 4 Satz 6 (s. Anm. 462; R 9.10 Abs. 1 Satz 3 LStR).

453 bb) Begriff der Arbeitsstätte

Der Grundtatbestand des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 mit seiner abzugsbeschränkenden Wirkung (zur Rechtfertigung s. Anm. 442) erfasst nur Fahrten, die als Ausgangs- oder Zielort die Arbeitsstätte des Stpfl. betreffen. Dies erfordert Abgrenzungen einerseits zu nicht abziehbaren Privatfahrten, andererseits zu den übrigen beruflich veranlassten Fahrten, insbes. im Rahmen einer Auswärtstätigkeit, die keinen Abzugsbegrenzungen unterliegen (s. auch Anm. 447). Die Rspr. verlangt einschränkend zum Gesetzeswortlaut entsprechend den Reisekostengrundsätzen und mit identischem Begriffsinhalt eine regelmäßige Arbeitsstätte iS eines Dauererelements (BFH v. 8.7.1983 – VI R 156/79, BStBl. II 1983, 679; v. 20.11.1987 – VI R 6/96, BStBl. II 1988, 443; v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785; FISSENEWERT, DB 2006, Beil. 6, 32; s. auch R 9.4 Abs. 3 LStR). Die Arbeitsstätte muss nicht zum Zweck eines Arbeitseinsatzes aufgesucht werden (BFH v. 26.2.2003 – VI R 30/02, BStBl. II 2003, 495).

Regelmäßige Arbeitsstätte und Tätigkeitsmittelpunkt iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 ist nach der Rspr. des BFH jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des ArbG, der der ArbN zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, dh. fortdauernd und immer wieder aufsucht; dies ist regelmäßig der Betrieb des ArbG oder ein Zweigbetrieb (BFH v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822, mwN; v. 17.6.2010 – VI R 35/08, BFH/NV 2010, 1912, mwN). Die Tätigkeitsstätte in einer betrieblichen Einrichtung des Kunden des ArbG ist nicht die regelmäßige Arbeitsstätte des ArbN mit der Folge des unbeschränkten Abzugs der Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte (BFH v. 10.7.2008 – VI R 21/07, BStBl. II 2009,

818; v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822; BMF v. 21.12.2009, BStBl. I 2010, 21).

Es ist im Hinblick auf die vom BFH für zulässig erklärte typisiernde Betrachtungsweise nicht von Belang, in welchem Umfang der ArbN an der regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird. Der Betrieb des ArbG ist auch dann als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen, wenn der Betrieb morgens oder abends nur aufgesucht wird, um die täglichen Aufträge entgegenzunehmen, Bericht zu erstatten, über die Aufträge abzurechnen oder um mit einem Dienstwagen fortzufahren (BFH v. 11.5.2006 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; v. 11.5.2005 – VI R 15/04, BStBl. II 2005, 788). Maßgebend ist, ob der Betriebssitz durch das wiederholte Anfahren des ArbN eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den weiteren Tätigkeitsorten erlangt. Deshalb kann im Einzelfall eine regelmäßige Arbeitsstätte auch dann anzunehmen sein, wenn der ArbN den Betriebssitz regelmäßig nur an einem Tag in der Woche anfährt (BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887; uE fraglich; krit. auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 115; ALBERT, FR 2009, 274).

Die Tätigkeit auf einem Schiff begründet mangels Ortsgebundenheit des Arbeitsplatzes keine regelmäßige Arbeitsstätte (BFH v. 16.11.2005 – VI R 12/04, BStBl. II 2006, 267; v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378; zur Fahrtätigkeit s. BFH v. 18.6.2009 – VI R 61/06, BStBl. II 2010, 564).

Wechselnde Einsatzorte sind jeweils keine regelmäßigen Arbeitsstätten. Deshalb gilt für den Weg zwischen Wohnung und wechselnden Einsatzstellen nicht die Entfernungspauschale; abziehbar sind deshalb die tatsächlichen Kosten (BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785).

Eine auswärtige Tätigkeitsstätte, die selbst keine regelmäßige Arbeitsstätte ist, wird nach der Rspr. des BFH nicht durch bloßen Zeitablauf von 3 Monaten zur regelmäßigen Arbeitsstätte bzw. zum Tätigkeitsmittelpunkt iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (BFH v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378).

Wird eine Auswärtstätigkeit mit dem Dienstfahrzeug von der Arbeitsstätte aus angetreten und fährt der ArbN nach Erledigung der auswärtigen Tätigkeit unmittelbar seine Wohnung an, so endet die Reise an der Wohnung des ArbN. Die morgendliche Rückführung des Dienstfahrzeugs zur Arbeitsstätte ist eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (BFH v. 20.12.1991 – VI R 116/89, BStBl. II 1992, 308).

Ein Leiharbeitnehmer verfügt typischerweise nicht über eine regelmäßige Arbeitsstätte (BFH v. 17.6.2010 – VI R 35/08, BFH/NV 2010, 1912; teilw. aA BMF v. 21.12.2009, BStBl. I 2010, 21). Das bedeutet, dass die Kosten für die Wege von der Wohnung zur jeweiligen Tätigkeitsstätte unbeschränkt nach Abs. 1 Satz 1 in Abzug gebracht werden können.

Weiträumiges Arbeitsgebiet: s. dazu Anm. 287.

Mehrere Arbeitsstätten: s. Anm. 287.

Wohnung bzw. häusliches Arbeitszimmer als regelmäßige Arbeitsstätte: Grds. kann auch die Wohnung ortsgebundener Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit und damit regelmäßige Arbeitsstätte sein, wenn der ArbN dort ein eigenes Büro bzw. häusliches Arbeitszimmer unterhält (BFH v. 12.12.1988 – VI R 139/84, BFH/NV 1988, 439 mwN; v. 29.4.2003 – VI R 86/99, BStBl. II 2003, 749). Etwas anderes soll gelten, wenn der Stpfl. im Betrieb des ArbG (auch) seine regelmäßige Arbeitsstätte hat; in diesem Fall soll das häusliche Arbeitszimmer keine weitere Arbeitsstätte darstellen. Die Fahrten von der Wohnung zum Betrieb unterfallen Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (BFH v. 12.1.2006 – VI B 61/05, BFH/NV

2006, 739; zur Frage der Betriebsstätte s. BFH v. 19.8.1998 – XI R 90/96, BFH/NV 1999, 41, mwN; s. dazu Anm. v. BORNHAUPT, DStZ 1999, 100). Auch wenn die Wohnung ansonsten – über das Büro bzw. häusliche Arbeitszimmer hinaus – auch beruflich genutzt wird, soll sie nur dann keine regelmäßige Arbeitsstätte sein, wenn durch nach außen erkennbare Umstände die häusliche Privatsphäre zugunsten eines eindeutig betrieblichen Bereichs zurücktritt (BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, DStR 2010, 2623; uE fraglich).

Ausbildungsstätte: Die Frage, ob eine Ausbildungsstätte im Rahmen eines Dienstverhältnisses regelmäßige Arbeitsstätte ist, entscheidet sich nach allgemeinen Grundsätzen. Deshalb kann eine Ausbildungsstätte im Rahmen eines Dienstverhältnisses bei beruflichen Lehrgängen, Ausbildungsverhältnissen, Abordnungen oder Fortbildungsmaßnahmen den Charakter einer regelmäßigen Arbeitstätte haben, wenn es sich um eine betriebliche Einrichtung des ArbG handelt und der Stpf. diese dauerhaft, dh. über einen längeren Zeitraum aufsucht (OFD Münster v. 13.2.2009, DStR 2009, 432). Etwas anderes gilt, wenn der Stpf. außerhalb eines Dienstverhältnisses eine beruflich veranlasste Bildungsmaßnahme durchführt. Die Ausbildungsstätte ist keine regelmäßige „Arbeitsstätte“ (BFH v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825 zu einem im Übrigen vollbeschäftigte ArbN; s. dazu H 9.10 „Fahrtkosten“ LStH). Fahrtkosten sind somit nach Abs. 1 Satz 1 unbeschränkt abziehbar. Soweit der BFH in seiner früheren Rspr. die Auffassung vertreten hat, dass auch eine Ausbildungsstätte eine regelmäßige Arbeitsstätte iSd Nr. 4 sein kann (BFH v. 22.7.2003 – VI R 190/97, BStBl. II 2004, 886, mwN), kann dem nicht gefolgt werden.

454 cc) Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Nach der Neufassung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 durch das Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (s. Anm. 441) sind Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte WK. Bis zur Neufassung war in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 von „Fahrten“ die Rede. Die Entfernungspauschale kann je Arbeitstag für die Wege zur selben Arbeitsstätte nur einmal berücksichtigt werden (Nr. 4 Satz 2; s. Anm. 457). Die Ersetzung des Begriffs „Fahrten“ durch „Wege“ soll lediglich verdeutlichen, dass die Entfernungspauschale auch Stpf. in Anspruch nehmen können, die zu Fuß gehen (s. Anm. 456). Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte maßgebend (Nr. 4 Satz 4; s. dazu Anm. 459). Nr. 4 enthält im Übrigen bezüglich der Entfernung der Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte keine Einschränkungen (zur früheren Rechtslage s. Anm. 441). Aus dem allgemeinen WK-Begriff des Abs. 1 Satz 1 lässt sich ebenfalls kein Tatbestandsmerkmal entnehmen, das die Anwendung der Entfernungspauschale davon abhängig macht, ob ein ArbN bei dem von ihm regelmäßig benutzten Beförderungsmittel arbeitstäglich die Fahrten zwischen Wohnung und der Arbeitsstätte auf sich nehmen würde, um seiner Arbeit am Beschäftigungsort nachgehen zu können (BFH v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221).

Wahl des Beförderungsmittels: Dem ArbN steht es frei, mit welchem privaten oder öffentlichen Verkehrsmittel er die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durchführt (Kfz., öffentliche Verkehrsmittel, Flugzeug, Taxi; BFH v. 20.5.1980 – VI R 241/77, BStBl. II 1980, 582 betr. Taxi; v. 13.12.1985 – VI R 143/81, BFH/NV 1986, 211 betr. Flugzeug; zum Einsatz eines Motorboots s. BFH v. 10.5.2001 – IV R 6/00, BStBl. II 2001, 575). Der Stpf. kann auch verschiedene Beförderungsmittel miteinander kombinieren (BFH v. 26.3.2009 – VI

R 25/08, BFH/NV 2009, 1619; BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 1.6). Die Entfernungspauschale, mit der die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte veranlassten Aufwendungen abgegolten sind, ist zudem verkehrsmittelunabhängig. Sie greift also auch ein, wenn die Strecke zu Fuß, per Fahrrad oder als Teilnehmer einer (kostenlosen) Fahrgemeinschaft zurückgelegt wird (Anm. 442). Lediglich für Flugstrecken gilt die Entfernungspauschale nicht (Nr. 4 Satz 3; s. Anm. 458).

Einstweilen frei.

455

3. Abgeltung der Aufwendungen durch die Entfernungspauschale (Nr. 4 Satz 2)

a) Systemwechsel durch Einführung der Entfernungspauschale

456

Bis VZ 2000 konnten gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Benutzung eines Kraftwagens mit einem Kilometer-Pauschbetrag von 0,70 DM, bei Benutzung eines Motorrads oder Motorrollers mit 0,33 DM je Entfernungskilometer berücksichtigt werden.

Bei Benutzung anderer Verkehrsmittel konnten die tatsächlichen Kosten als WK abgesetzt werden. Mangels Kosten waren zu Fuß oder als Mitglied einer Fahrgemeinschaft zurückgelegte Wege nicht zu berücksichtigen. Aufgrund der Neuregelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 durch das Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (s. Anm. 441) sind die bisherigen Kilometer-Pauschbeträge durch eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale ersetzt worden. Eine Differenzierung der jeweiligen Pauschalen entsprechend dem Aufwand des genutzten Verkehrsmittels wird dabei nicht vorgenommen (zur Begründung des Systemwechsels s. BTDrucks. 14/4242).

b) Höhe der Entfernungspauschale

457

Berechnung: Die Entfernungspauschale beträgt für jeden vollen km der kürzesten Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab VZ 2004 einheitlich 0,30 €. Die Entfernungspauschale wird unabhängig davon gewährt, ob und welches Verkehrsmittel genutzt wird (s. Anm. 456). Maßgeblich ist nur, dass der Stpfl. die Arbeitsstätte aufsucht. Die Entfernungspauschale erhalten deshalb auch ArbN, die ihren Weg zur Arbeit zu Fuß, mit dem Fahrrad, dem Motorrad oder mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen (zu Flügen s. Anm. 458). Bei Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist die Entfernungspauschale auch dann anzusetzen, wenn die entstandenen Kosten unter der Pauschale liegen. Allerdings ist der Höchstbetrag von 4 500 € zu beachten.

Abgeltung von Aufwendungen: Die Entfernungspauschale wird „zur Abgeltung dieser Aufwendungen“ gewährt. Gemeint sind damit die in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 genannten Aufwendungen des ArbN für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Entsprechende Aufwendungen werden dabei unterstellt, so dass die Entfernungspauschale auch dann in Anspruch genommen werden kann, wenn dem ArbN keine Aufwendungen für den Weg zur Arbeitsstätte entstanden sind (s. Anm. 456, 442).

Durch den Ansatz der Entfernungspauschale sind grundsätzlich alle Aufwendungen abgegolten, die im Zusammenhang mit den Wegen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stehen. Tatsächliche Aufwendungen können grundsätzlich nicht geltend gemacht werden. Lediglich bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können über den abziehbaren Betrag der Entfernungspauschale hinaus-

gehende tatsächliche Aufwendungen berücksichtigt werden (Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 642). Bei Behinderten können zudem höhere Kfz.-Kosten angesetzt werden (Abs. 2 Satz 3; s. Anm. 643).

Die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale hat zur Folge, dass außergewöhnliche Aufwendungen nicht zusätzlich als WK angesetzt werden können. Das ergibt sich auch aus Abs. 2 Satz 1. Diese Vorschrift ist, systematisch fragwürdig, insoweit als Ergänzung zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 zu verstehen (s. im Einzelnen Anm. 641).

► *Fahrgemeinschaften*: Die Entfernungspauschale soll nach der Gesetzesbegründung die Bildung von Fahrgemeinschaften honорieren (BTDdrucks. 14/4242, 5). In der Tat kann, da die Höhe des tatsächlichen Aufwands unbedeutlich ist, jeder Teilnehmer einer Fahrgemeinschaft unabhängig von der Art der Fahrgemeinschaft die Entfernungspauschale für sich in Anspruch nehmen. Dies gilt auch bei Ehegatten oder anderen Familienangehörigen, die einen gemeinsamen Weg zur Arbeitsstätte zurücklegen (PASCH/HÖRETH/RENN, DStZ 2001, 305). Maßgebend für die Ermittlung der Entfernungspauschale ist für jeden Teilnehmer der Fahrgemeinschaft die für ihn kürzeste Straßenverbindung zwischen seiner Wohnung und der Arbeitsstätte ohne Berücksichtigung von Umwegstrecken (s. Nr. 4 Satz 4 und Anm. 459). Im Fall einer wechselseitigen Fahrgemeinschaft ist allerdings die Kostendeckelung von 4 500 € zu beachten. Die Begrenzung der Entfernungspauschale auf 4 500 € gilt nämlich lediglich bei der Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens nicht. Deshalb ist zu differenzieren, an welchen Tagen der einzelne Teilnehmer der Fahrgemeinschaft Fahrer und wann er Mitfahrer war (BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 1.5).

► *Umwege*: s. Anm. 459.

► *Vergütungen*: Das Entgelt für die regelmäßige Mitnahme eines Arbeitskollegen auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kann zu Einkünften aus sonstigen Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 führen (BFH v. 15.3.1994 – X R 58/91, BStBl. II 1994, 516). Dabei können Aufwendungen für Umwegstrecken zum Abholen der Mitfahrer in Abzug gebracht werden (BMF v. 11.1.2001, BStBl. I 2001, 95).

Für jeden Arbeitstag: Die Entfernungspauschale kann für jeden Arbeitstag für die Wege zur selben Arbeitsstelle nur einmal geltend gemacht werden. Dies folgt aus der Bestimmung, dass mit der Pauschale „für jeden Arbeitstag“ die Aufwendungen abgegolten sind (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2; Abs. 2 Satz 1). Der Gesetzgeber geht dabei von einem arbeitstäglichen Hin- und Rückweg aus. Übernachtet der Stpf. an der Arbeitsstätte, steht ihm für Hin- und Rückweg jeweils nur die halbe Entfernungspauschale zu. Hat der Arbn mehrere Arbeitsstätten und kehrt er von der ersten Arbeitsstätte zunächst zur Wohnung zurück, so gilt für den Weg von dort zur nächsten Arbeitsstätte die Entfernungspauschale ohne Einschränkungen (BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 1.8).

► *Zusätzliche Fahrten*: Die in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 aF enthaltene Ausnahme für zusätzliche Fahrten an einem Arbeitstag bei einer Arbeitszeitunterbrechung von mindestens vier Stunden oder wegen eines zusätzlichen Arbeitseinsatzes außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit ist mit Einführung der Entfernungspauschale entfallen (s. BFH v. 11.9.2003 – VI B 101/03, BStBl. II 2003, 893). Nach der Gesetzesbegründung soll diese Maßnahme der Vereinfachung dienen und berücksichtigen, dass durch zusätzliche Fahrten nicht unbedingt zusätzliche Kosten anfallen, wie zB bei Zeitkarten für die Benutzung öffentlicher Verkehrs-

mittel (BTDucks. 14/4242, 6). UE stellt die Streichung von Zwischenheimfahrten für die Stpfl., denen bei Benutzung eines Kraftwagens tatsächlich entsprechende Aufwendungen entstanden sind, eine ungerechtfertigte Härte dar, die zudem der gesetzgeberischen Absicht, die zusätzliche Belastung der Kfz.-Nutzer durch die erhöhten Treibstoffkosten mittels Einführung der Entfernungspauschale abzufedern (s. Anm. 442), widerspricht.

Begrenzung auf 4500 €: Die Entfernungspauschale ist der Höhe nach ab VZ 2004 grundsätzlich auf 4500 € begrenzt. Der ursprüngliche Betrag von 10000 DM (ab VZ 2001) entsprach in etwa dem Preis einer Jahresnetzkarre (1. Klasse) der Deutschen Bahn AG. Mit dieser Kostendeckelung soll ein unverhältnismäßiges Überschreiten des WKAnsatzes im Verhältnis zu den tatsächlichen Aufwendungen vermieden werden (PASCH/HÖRETH/RENN, DStZ 2001, 305). Über die Begrenzung von 4500 € hinaus ist ein Abzug möglich, wenn der ArbN als Fernpendler für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seinen eigenen oder einen zur Nutzung überlassenen Kraftwagen nutzt (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2). Nach Abs. 2 Satz 2 können zudem auch höhere Aufwendungen als 4500 € bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel berücksichtigt werden. Bei dem Höchstbetrag von 4500 € handelt es sich um einen Jahresbetrag, der unabhängig von der Zahl der Arbeitstage im Kj. gilt. Dies ist durch Einfügung der Wörter „im Kalenderjahr“ durch das StÄndG 2001 v. 20.12.2001 klargestellt worden (s. Anm. 441; BTDucks. 14/7341, 10).

► *Nutzung eines Kraftwagens:* Soweit der ArbN für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen eigenen oder einen ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt, kann er einen höheren Betrag als 4500 € ansetzen (Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2). Die Ausnahme ist auf die Nutzung eines Kraftwagens (idR Pkw.) beschränkt. Sie gilt somit nicht für die Nutzung von Motorrädern bzw. Motorrollern. Die Grenze von 4500 € wird schon erreicht bei einer Entfernung der Arbeitsstätte von der Wohnung von ca. 80 km. Hier führt die Anwendung der Entfernungspauschale von 0,30 € zum WKAbzug eines höheren Betrags als 4500 €.

Ein „eigener“ Kraftwagen ist bei zivilrechtl. oder wirtschaftlichem Eigentum anzunehmen (§ 39 AO; BFH v. 20.5.1980 – VI R 241/77, BStBl. II 1980, 582). Das Eigentum liegt im Allgemeinen beim jeweiligen Fahrzeughalter als Einzelperson, kann sich aber auch auf mehrere Personen als Gemeinschaft (Gesamthands- oder Bruchteilsgemeinschaft) erstrecken).

Zur Nutzung überlassen ist ein nicht im Eigentum des ArbN stehender Kraftwagen, wenn dieser ihn geliehen, gemietet oder geleast hat (BFH v. 12.11.2009 – VI R 59/07, BFH/NV 2010, 631: zweifelnd bei Abholfahrten). Das trifft auch dann zu, wenn das Fahrzeug vom ArbG unentgeltlich oder teilentgeltlich überlassen wird (R 9.10 Abs. 2 LStR; s. zur lsl. Behandlung § 8 Abs. 2 Sätze 3 ff.). Auf die Dauer der Anmietung kommt es nicht an. Auch bei einer nur kurzfristigen Anmietung, etwa im Fall der Reparatur des eigenen Kraftwagens, ist eine Überlassung zur Nutzung anzunehmen.

► *Nachweis:* Soweit den Höchstbetrag überschreitende Aufwendungen geltend gemacht werden, gilt uE keine besondere Nachweispflicht. Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist bei Benutzung des Kraftwagens ein höherer Ansatz als 4500 € nicht davon abhängig, dass höhere Kosten nachgewiesen werden. Maßgeblich ist nur die Nutzung eines Kraftwagens (APITZ, FR 2001, 461). ArbN, die eine Entfernungspauschale von mehr als 4500 € geltend machen, müssen deshalb idR nur in üblicher Form glaubhaft machen, dass sie Fahrten zwischen Wohnung

und Arbeitsstätte mit einem Kraftwagen zurückgelegt haben (BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 1.3).

► *Soweit:* Die Ausnahmeregelung der Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2 greift nur, soweit der ArbN einen eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt (s. auch Abs. 2 Satz 2; Anm. 642). Wenn der ArbN sämtliche Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf diese Weise zurücklegt, ist die Anwendung unproblematisch. Schwieriger ist es in Mischfällen, dh. beim Zusammentreffen der Nutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens einerseits und anderer, der Deckelung unterliegender Fortbewegungsmöglichkeiten andererseits. Dies kann sowohl in zeitlicher Hinsicht der Fall sein (der Stpfl. fährt einen Teil des Jahres mit dem Pkw., während der übrigen Zeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln) als auch bezogen auf die einzelne Fahrt (der Stpfl. fährt mit dem Pkw. zum Bahnhof, von dort mit dem Zug zum Zielort und von dort mit dem Bus zur Arbeitsstätte = park-and-ride). Dies führt zu Problemen sowohl hinsichtlich der Aufteilung der Streckenanteile als auch hinsichtlich der Berücksichtigsreihenfolge (s. dazu BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619; FG Rhld.-Pf. v. 15.5.2008, EFG 2009, 154, rkr.; BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 1.6).

458 4. Keine Entfernungspauschale bei Nutzung von Flugzeugen und bei Sammelbeförderung (Nr. 4 Satz 3)

Nach dem durch das HBeglG 2004 neu gefassten Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 (s. Anm. 441) gilt die Entfernungspauschale nicht für Flugstrecken und Strecken mit stfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32.

Bei der Benutzung des Flugzeugs soll es beim Abzug der tatsächlichen Kosten bleiben. Grund für diese Regelung ist offensichtlich die Besorgnis des Gesetzgebers, dass bei Anwendung der Entfernungspauschale die StEntlastung höher ausfallen könnte als die tatsächlichen Kosten (BTDdrucks. 14/4435, 9). Der Gesetzgeber will zumindest in diesem Bereich Mitnahmeeffekte vermeiden. Allerdings bleibt unklar, warum er davon nicht generell Gebrauch gemacht hat. Denn auch bei Benutzung anderer Verkehrsmittel kann die StErsparnis mittels Entfernungspauschale die tatsächlichen Kosten übersteigen (s. Anm. 456). Der BFH hat die Verfassungsmäßigkeit der Regelung bejaht (BFH v. 26.3.2009 – VI R 42/07, BStBl. II 2009, 724).

► *Für eine Flugstrecke:* Die Ausnahmeregelung betrifft lediglich die reine Flugstrecke, nicht auch die An- und Abfahrten zum Flughafen. Hier gilt die Entfernungspauschale (BMF v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994 Tz. 1.2).

► *Linienflugzeuge:* Fraglich ist, ob die Ausnahmeregelung des Satzes 3 der Nr. 4 nur auf die mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Linienflugzeuge) zurückgelegten Flugstrecken Anwendung findet. Zwar wollte der Gesetzgeber mit der Regelung stl. Mitnahmeeffekte bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel verhindern. Auch ist richtig, dass bei Benutzung eines eigenen Flugzeugs die tatsächlichen Kosten idR erheblich höher sind als die Entfernungspauschale (SCHMIDT/DRESECK XXIX. § 9 Rn. 125). Andererseits ergibt sich aus dem Wortlaut keine Beschränkung auf Linienflugzeuge. Das spricht dafür, Nr. 4 Satz 3 auch bei Benutzung von Privat- und Charterflugzeugen anzuwenden (LBP/STARK/ZIMMER, § 9 Rn. 912).

► *Rechtsfolge:* Die Regelung der Nr. 4 Satz 2 (korrekterweise: Halbs. 1) gilt für Flugstrecken nicht. Der Ansatz der Entfernungspauschale scheidet deshalb insoweit aus. Das hat unausgesprochen zur Folge, dass sich der WKAAbzug nach der

Grundvorschrift der Nr. 4 Satz 1 richtet. Der Stpf. kann also die tatsächlichen Kosten des Flugs in Ansatz bringen. Daneben kann für die An- und Abfahrt zum bzw. vom Flughafen die Entfernungspauschale angesetzt werden (s.o.). Da Nr. 4 Satz 3 die Regelung über die Entfernungspauschale nach Satz 2 von der Geltung für Flugstrecken einschränkungslos ausnimmt, gilt auch nicht die Abzugsdeckelung von 4500 €. Der Stpf. kann deshalb die Flugkosten in voller Höhe und unbegrenzt in Abzug bringen. Dies widerspricht allerdings dem Anliegen des Gesetzgebers, Aufwendungen für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur pauschaliert zum Abzug zuzulassen (PASCH/HÖRETH/RENN, DStZ 2001, 305).

Sammelbeförderung: Bis VZ 2003 wurden ArbGLEistungen in Form stfreier Sammelbeförderung (§ 3 Nr. 32) nicht auf die Entfernungspauschale angerechnet (Nr. 4 Satz 5 aF). Diese stsystematisch nicht gerechtfertigte Regelung (vgl. dazu PASCH/HÖRETH/RENN, DStZ 2001, 309) hat der Gesetzgeber durch das HBeglG 2004 beseitigt (BTDucks. 15/1502, 30; zu § 3 Nr. 32 s. BFH v. 29.1. 2009 – VI R 56/07, BFH/NV 2009, 917). Danach kann nunmehr bei Sammelbeförderung der ArbN die Entfernungspauschale nicht zusätzlich in Anspruch nehmen (zur Anrechnung von ArbGLEistungen auf die Entfernungspauschale s. BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 1.9; NIERMANN, DB 2007, 17), wie Nr. 4 Satz 3 ausdrücklich anordnet (s. auch Anm. 460).

5. Bestimmung der Wegstrecke (Nr. 4 Satz 4)

459

Maßgebend für die Bestimmung der Entfernung iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 1 ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Dabei ist der volle Kilometerbetrag der Entfernung maßgebend (s. Anm. 457). Die Regelung soll der Vereinfachung dienen (BTDucks. 14/4435, 9). Nach dem durch das StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (s. Anm. 441) angefügten Halbs. 2 kann eine andere als die kürzeste Straßenverbindung zugrunde gelegt werden, wenn diese offenkundig verkehrsgünstiger ist und vom ArbN regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wird. Mit dieser der Klarstellung dienenden Bestimmung sollte dokumentiert werden, dass die bis VZ 2000 geltende Rechtslage fortbesteht, also auch im VZ 2001 Anwendung fand (BTDucks. 14/7341, 10; s. zur Entstehungsgeschichte FG Ba.-Württ. v. 30.3.2009, EFG 2009, 926, rkr.; FG Saarl. v. 9.7.2008 – 2 K 2326/05, juris, rkr.). Nach Nr. 4 Satz 4 Halbs. 2 idF bis VZ 2000 war die kürzeste benutzbare Straßenverbindung maßgeblich. Dabei wurde auch eine von der kürzesten Straßenverbindung abweichende Straßenverbindung berücksichtigt, wenn sie offensichtlich verkehrsgünstiger war und vom ArbN regelmäßig benutzt wurde (BFH v. 10.10.1975 – VI R 33/74, BStBl. II 1975, 852).

Straßenverbindung: Für die Entfernungsbestimmung ist ausschließlich auf die Straßenverbindung abzustellen. Dies gilt unabhängig von dem tatsächlich benutzten Verkehrsmittel, also auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, selbst wenn die Schienenverbindung weiter ist (FG Ba.-Württ. v. 30.3.2009, EFG 2009, 926, rkr.). Selbst für Fußgänger ist auf die Straßenverbindung abzustellen (BTDucks. 14/4242, 6; FG München v. 28.5.2008 – 10 K 2680/07, juris, rkr.). Die Maßgeblichkeit der Straßenverbindung hat zur Folge, dass die einmal festgestellte Entfernung für die Verbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unabhängig von einem Wechsel des Verkehrsmittels ist. Zum Verfahren bei Fährverbindung s. BMF v. 31.8.2009 (BStBl. I 2009, 891 Tz. 1.4).

„Kürzeste“ Straßenverbindung: Anzusetzen ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Das gilt auch dann, wenn der Stpf.

auf dem Weg zur Arbeitsstätte verschiedene Verkehrsmittel benutzt. So sind eventuelle Mehrkilometer, die sich bei der Kombination von Pkw. und Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel ergeben (zB park-and-ride), nicht anzuerkennen (FG München v. 28.5.2008 – 10 K 2680/07, juris, rkr.; SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 111). Auch Umwegfahrten können stl. insoweit nicht geltend gemacht werden. Dies ist zB für Teilnehmer einer Fahrgemeinschaft von Bedeutung. Umwegfahrten, um Mitfahrer aufzunehmen, oder Umwegfahrten zu einem Treffpunkt aller Mitfahrer sind nicht absetzbar, was uE der gesetzgeberischen Absicht, Fahrgemeinschaften zu fördern, widerspricht. Für beruflich veranlasste Umwegfahrten kommt allerdings der Abzug der tatsächlichen Kosten nach Abs. 1 Satz 1 in Betracht.

► *Ermittlung der kürzesten Straßenverbindung*: Der Stpf. ist gehalten, die kürzeste Straßenverbindung zu ermitteln und ggf. gegenüber dem FA glaubhaft zu machen. Dies kann im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten und beim Stpf. und dem FA zu einem unangemessenen Aufwand führen. Insbes. in den Fällen, in denen der Stpf. nicht oder nicht nur ein Fahrzeug benutzt, ist der Ermittlungsaufwand erheblich (s. WESSELBAUM-NEUGEBAUER, DStZ 2001, 533). Das Gesetz lässt offen, wie der Stpf. die Ermittlung der kürzesten Straßenverbindung in diesen und anderen Fällen durchführen soll. Routenplaner helfen nicht in jedem Fall weiter. So können bekanntlich verschiedene Routenplaner zu verschiedenen Entfernungswerten führen (zum Einsatz von Routenplanern s. FG Ba-Württ. v. 30.3.2009, EFG 2009, 926, rkr.; FG Saarl. v. 9.7.2008 – 2 K 2326/05, juris, rkr.). Ein zutreffendes Bild kann sich durch den Einsatz eines gerichtseigenen Prüfers ergeben (FG Düss. v. 23.3.2007, EFG 2007, 1014, rkr.).

► *Offensichtlich verkehrsgünstiger (Nr. 4 Satz 4 Halbs. 2)*: Eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom ArbN regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird.

Die Beurteilung, ob eine Umwegstrecke offensichtlich verkehrsgünstiger ist, soll nach dem Willen des Gesetzgebers unter Berücksichtigung der in BFH v. 10.10.1975 – VI R 33/74 (BStBl. II 1975, 852) aufgestellten Grundsätze vorgenommen werden (BTDrucks. 14/7341, 10; BFH v. 10.4.2007 – VI B 134/06, BFH/NV 2007, 1309; s. auch BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 1.4). Danach ist darauf abzustellen, welche Straßenverbindung im Rahmen des Zumutbaren für den ArbN benutzbar ist. Eine längere Strecke ist unschädlich, wenn der ArbN auf diese Weise die Arbeitsstätte regelmäßig schneller erreicht (BFH v. 10.4.2007 – VI B 134/06, BFH/NV 2007, 1309). Dabei sind neben den allgemeinen Verkehrsverhältnissen auch die städtebauliche Planung zur Vermeidung von innerstädtischen Verkehrsstauungen mit zu berücksichtigen. Werden zur Ableitung der Verkehrsströme kilometermäßig längere, aber zeitlich günstigere Verkehrsverbindungen durch Schnellstraßen geschaffen, so ist dies zu berücksichtigen (FG Düss. v. 23.3.2007, EFG 2007, 1014, rkr.).

UE ist im Rahmen der Zumutbarkeit auch von Bedeutung, dass die kürzere Strecke erhöhte Anforderungen an die Gesundheit und die Nerven des ArbN stellt.

Die alternative Strecke muss „offensichtlich“, also eindeutig günstiger sein. Geringfügige Zeitersparnisse (ca. 5 Minuten) erfüllen diese Voraussetzung nicht.

► *Regelmäßige Benutzung*: Die längere Fahrtstrecke muss nicht nur verkehrsgünstiger sein, sie muss auch vom ArbN regelmäßig tatsächlich benutzt werden. Wer also nicht als Autofahrer die Alternativstrecke benutzt, sondern mit öffentlichen

Verkehrsmitteln die Strecke zur Arbeit zurücklegt, kann die Regelung nicht in Anspruch nehmen. Allerdings vertritt die FinVerw. die Auffassung, dass die Regelung in den Fällen in Anspruch genommen werden kann, in denen der ArbN ein öffentliches Verkehrsmittel benutzt, dessen Linienführung über die verkehrsgünstigere Straßenverbindung geführt wird (BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 1.4; krit. dazu zu Recht FG Ba-Württ. v. 30.3.2009, EFG 2009, 926, rkr.), auch wenn zB der Bus auf der kürzeren Strecke gar nicht eingesetzt wird.

6. Anrechnung von Arbeitgeberleistungen (Nr. 4 Satz 5)

460

Jeder ArbN erhält die Entfernungspauschale unabhängig von der Höhe seiner Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Das gilt auch dann, wenn der ArbG dem ArbN ein Kfz. für diese Wege unentgeltlich oder verbilligt überlässt. Das ist unproblematisch, weil diese Überlassung als geldwerter Vorteil zu versteuern ist (s. dazu BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, DStR 2010, 2623).

Ein Abzug kommt zudem auch dann in Betracht, wenn der ArbG dem ArbN das Kfz. für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überlässt und diese ArbGLEistung nach § 8 Abs. 3 (Rabattfreibetrag) stfrei ist. Allerdings sind nach Nr. 4 Satz 5 diese stfreien Sachbezüge auf die Entfernungspauschale und den Höchstbetrag anzurechnen.

Minderung der Entfernungspauschale in den Fällen des § 8 Abs. 3: Da der sog. Rabattfreibetrag nur zur Anwendung kommt, wenn die Ware bzw. Dienstleistung des ArbG zu seiner Liefer- und Leistungspalette gehören (s. dazu BFH v. 1.10.2009 – VI R 22/07, BStBl. II 2010, 204, mwN; v. 16.2.2005 – VI R 46/03, BStBl. II 2005, 529), betrifft Satz 5 die Fälle, in denen die Beförderungsleistung zur Liefer- und Leistungspalette gehört (zB Mietwagenuntnehmen; s. BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 1.9).

Die Entfernungspauschale ist um die nach § 8 Abs. 3 stfreien Sachbezüge zu mindern (Nr. 4 Satz 5 Halbs. 1; zur Bewertung s. BFH v. 1.10.2009 – VI R 22/07, BStBl. II 2010, 204). Abweichend davon bestimmt Satz 5 Halbs. 2, dass in den Fällen, in denen der ArbG selbst Verkehrsträger ist (zB der Verkehrsbetrieb einer Gemeinde; NIERMANN, DB 2007, 17), der Preis anzusetzen ist, den ein dritter ArbG an den Verkehrsträger zu entrichten hätte (etwa für ein Jobticket).

Zuzahlungen des ArbN sind auf den Sachbezugswert anzurechnen (NIERMANN, DB 2007, 17). Nicht auf die Entfernungspauschale angerechnet werden Benzin-gutscheine des ArbG, die die Sachbezugsgrenze des § 8 Abs. 3 nicht übersteigen (NIERMANN, DB 2004, 100; aA BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 1.9).

Minderung der Entfernungspauschale gemäß § 40 Abs. 2 Satz 3: Der ArbG hat die Möglichkeit, Fahrtkostenzuschüsse an ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem Pauschsteuersatz von 15 % zu versteuern (§ 40 Abs. 2 Satz 2). Derart besteuerte Leistungen mindern ebenfalls den WKAbzug (§ 40 Abs. 2 Satz 3).

Bescheinigung des Arbeitgebers: s. § 41 Abs. 1 Satz 2 Nr. 6, 7 (BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 1.9).

Einstweilen frei.

461

462 7. Mehrere Wohnungen (Nr. 4 Satz 6)

Hat ein ArbN mehrere Wohnungen, von denen er sich abwechselnd zu seiner Arbeitsstätte begibt, können gem. Nr. 4 Satz 6 Aufwendungen von der weiter entfernt liegenden Wohnung unabhängig von Entfernungs- und Angemessenheitsbegrenzungen (keine arbeitstägliche Rückkehrmöglichkeit erforderlich; s. BFH v. 17.11.1989 – VI R 126/86, BFH/NV 1990, 498) sowie der Anzahl der wöchentlichen Fahrten nur berücksichtigt werden, wenn die Wohnung den örtlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen des ArbN bildet und somit zentraler Ausgangspunkt für alle beruflichen Aktivitäten ist (zur Rechtsnatur der Vorschrift s. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. F 140 ff.). Auch falls die weiter entfernt liegende Wohnung den örtlichen Lebensmittelpunkt bildet, sind Fahrtaufwendungen von der näher liegenden Wohnung zur Arbeitsstätte als WK zu berücksichtigen (BFH v. 10.11.1978 – VI R 21/76, BStBl. II 1979, 219). Ist die weiter von der Arbeitsstätte entfernt liegende Wohnung nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen des ArbN, ist die Entfernungspauschale inowiet zu gewähren, als sie für die Wege von der Erstwohnung zur Arbeitsstätte anzusetzen gewesen wäre (DRENSECK, DB 2007, Beil. 2 zu Heft 9, 26, unter Hinweis auf BFH v. 3.10.1985 – VI R 168/84, BStBl. II 1986, 95).

Bei Unterhaltung von Zweitwohnungen kann sich eine Konkurrenzsituation zwischen dHf. (Nr. 5) und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ergeben, für die eine Wahlmöglichkeit besteht (BFH v. 30.7.2009 – VI R 13/08, BFH/NV 2009, 1986; s. Anm. 491; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. F 160 ff.).

Ein Steuerpflichtiger hat mehrere Wohnungen, wenn er sie als Unterkunft zur Übernachtung nutzt und von dort seinen Arbeitsplatz aufsucht. Die Rechtsgrundlage für die Nutzung spielt keine Rolle (s. dazu und zum Wohnungsbegriff Anm. 452). Es kommt nicht darauf an, aus welchen Gründen der Stpf. die vom Arbeitsplatz weiter entfernt liegende Wohnung gewählt hat (BFH v. 2.12.1989 – VI R 190/85, BFH/NV 1989, 576). Auch die Entfernung zur Arbeitsstätte ist unmaßgeblich (BFH v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221).

Mittelpunkt der Lebensinteressen: Wo sich der örtliche Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet, ist Tatfrage und hängt von den Umständen des Einzelfalls ab (BFH v. 1.2.2007 – VI B 118/04, BStBl. II 2007, 538; v. 3.10.1985 – VI R 168/84, BStBl. II 1986, 95). Die Rechtsanwendung bedarf daher zum einen subtiler Differenzierungen; zum anderen sind zur Bewältigung des stl. Massenverfahrens verwaltungsseitige Typisierungen erforderlich. Maßgebend für den Lebensmittelpunkt sind die persönlichen Beziehungen zu diesem Ort (zB Bindung an Personen, Vereinszugehörigkeiten oder andere Aktivitäten; besondere persönliche Verwurzelung; Eigentum), die Art und Weise, wie diese Beziehungen aufrechterhalten werden, sowie eine gewisse zeitliche Verweildauer (keine nur gelegentlichen Besuchsfahrten; Zweitwohnung darf kein Provisorium sein; s. dazu BFH v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221; v. 1.2.2007 – VI B 118/04, BStBl. II 2007, 538; zu Aufenthalten in Wohnwagen in Feriengebieten s. FG Hamb. v. 16.10.1998, EFG 1999, 222, rkr.; v. 7.11.2007 – 5 K 42/06, juris, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 16.3.1994, EFG 1994, 784, rkr.). Der Lebensmittelpunkt kann innerhalb eines VZ wechseln (zB Wohnungswechsel in den Sommer- und Wintermonaten). Voraussetzung ist allerdings, dass der Aufenthalt von einer gewissen Dauer und zusammenhängend ist (BFH v. 10.11.1978 – VI R 127/76, BStBl. II 1979, 335; FG Köln v. 17.5.1994, EFG 1995, 14, rkr.).

► *Mittelpunkt der Lebensinteressen bei verheirateten Stpf.*, die nicht dauernd getrennt leben, ist regelmäßig dort, wo die Familie nicht nur vorübergehend wohnt (BFH

v. 20.12.1982 – VI R 64/81, BStBl. II 1983, 306; R 9.10 Abs. 1 Satz 4 LStR). Eine Zweitwohnung, die nur an den Wochenenden und in den Schulferien der Kinder benutzt wird, ist kein Lebensmittelpunkt (BFH v. 2.10.1985 – VI R 168/84, BStBl. II 1986, 95; FG Köln v. 17.5.1994, EFG 1995, 14, rkr.). Eheleute, die zwei gemeinsame Wohnungen haben und am selben Ort beschäftigt sind, können den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen am Ort der weiter von der Arbeitsstätte entfernt liegenden Wohnung haben (BFH v. 2.2.1979 – VI R 108/75, BStBl. II 1979, 338; Hess. FG v. 27.7.1989, EFG 1990, 57, rkr.; FG München v. 22.1.1991, EFG 1991, 605, rkr.).

► *Mittelpunkt der Lebensinteressen bei ledigen oder dauernd getrennt lebenden ArbN:* Ihr Lebensmittelpunkt befindet sich regelmäßig am Ort derjenigen Wohnung, von der aus sie sich überwiegend zur Arbeitsstätte begeben. Dies gilt nicht, falls anderorts besondere persönliche Beziehungen bestehen, zu deren Aufrechterhaltung sich der Stpfl. dort nachhaltig aufhält (BFH v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221; R 9.10 Abs. 1 Sätze 6 ff. LStR; zum eigenen Hausstand eines Ledigen im Rahmen einer dHf. s. Anm. 515). Nicht ausschlaggebend für die Annahme des örtlichen Lebensmittelpunkts ist es, ob der Stpfl. Eigentümer oder Mieter der weiter entfernt liegenden Wohnung ist oder ein Zimmer in der Wohnung seiner Eltern entgeltlich oder unentgeltlich nutzt. IdR deutet eine bescheidene Unterbringung am Beschäftigungsplatz etwa in einer Gemeinschaftsunterkunft (Kaserne; Baubaracken) darauf hin, dass sich der Lebensmittelpunkt woanders befindet (s. dazu auch OFD Köln v. 15.5.1986, FR 1986, 485 ua. betr. Zeitsoldaten). Maßgebend ist jeweils eine Einzelfallbetrachtung (BFH v. 1.2.2007 – VI B 118/04, BStBl. II 2007, 538).

Nicht nur gelegentliches Aufsuchen: Der ArbN darf die weiter entfernt liegende Wohnung nicht nur gelegentlich aufsuchen. Mit dieser durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 eingeführten Regelung (s. Anm. 441) wurde die bis dahin geltende Rspr. des BFH eingeschränkt. Der BFH hatte bis dahin bei Aufwendungen für Fahrten von der weiter entfernt liegenden Wohnung zur Arbeitsstätte den WKAbzug nur davon abhängig gemacht, dass die weiter entfernt liegende Wohnung den örtlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt. Deshalb waren die Familienheimfahrten von ArbN, die Aufwendungen für eine dHf. nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 nicht geltend machen konnten, als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anerkannt worden, ohne Rücksicht darauf, wie oft sie im Jahr stattfanden (BFH v. 8.11.1996 – VI R 43/94, BFH/NV 1997, 341).

Nach Auffassung der FinVerw. sucht ein verheirateter ArbN die entfernt liegende Wohnung erst bei mindestens 6 Besuchen mehr als nur gelegentlich auf (R 9.10 Abs. 1 Satz 5 LStR). Ein Lediger muss die Wohnung zweimal monatlich aufsuchen (R 9.10 Abs. 1 Satz 8 LStR). Der BFH lehnt demgegenüber solch starre Grenzen ab. Ob ein ArbN seine weiter entfernt liegende Wohnung „nicht nur gelegentlich“ aufsucht, ist vielmehr anhand einer Gesamtwürdigung zu beurteilen (BFH v. 26.11.2003 – VI R 152/99, BStBl. II 2004, 233; s. auch BFH v. 8.11.1996 – VI R 43/94, BFH/NV 1997, 341).

Kürzeste Straßenverbindung: Auch für die Fahrt von der weiter entfernt liegenden Wohnung zur Arbeitsstätte ist bei der Berechnung der Entfernungspauschale auf die kürzeste Straßenverbindung gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 abzustellen (s. dazu Anm. 459). Dies gilt auch dann, wenn der Stpfl. die Fahrt an der näher zur Arbeitsstätte gelegenen Zweitwohnung unterbricht, was zulässig ist. Eine dadurch bedingte Umwegstrecke ist nicht zu berücksichtigen. Davon war

auch schon vor VZ 2001 auszugehen (BFH v. 20.12.1991 – VI R 42/89, BStBl. II 1992, 306; v. 16.9.2009 – VI B 12/09, ZSteu. 2009, R 1097).

463–474 Einstweilen frei.

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

475 1. Rechtsentwicklung der Nr. 5

StÄndG v. 23.12.1966 (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2): Durch Einfügung von Nr. 5 in den Katalog von § 9 Abs. 1 wurde der Abzug von Mehraufwendungen für dHf. erstmals gesetzlich geregelt.

Ges. zur Änderung des EntwLStG und des EStG v. 21.5.1979 (BGBl. I 1979, 558; BStBl. I 1979, 681): Nr. 5 Satz 1 wurde neu gefasst und um den Halbs. 2 erweitert. („und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird“).

JStG 1996 v. 11.10.1985 (BGBl. I 1985, 1250; BStBl. I 1985, 438): Durch Einfügung von Satz 3 wurde der Abzug der Mehraufwendungen bei einer Beschäftigung am selben Ort auf insgesamt 2 Jahre begrenzt. Halbs. 2 von Satz 1 wurde wieder gestrichen. Über § 9 Abs. 5 wurde § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 6 für anwendbar erklärt.

Gesetz zur Einführung der Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): Zur Abgeltung der Aufwendungen für Familienheimfahrten wurde eine Entfernungspauschale von 0,80 DM für jeden vollen Kilometer eingefügt. Durch Änderung des StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3) war der Betrag ab 1.1.2002 auf 0,40 € umzustellen.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Wegfall der 2-Jahresfrist und Wiedereinfügung von Halbs. 2 in Satz 1 (s.o.). Satz 2 wurde um das Wort „nur“ ergänzt (s. dazu Anm. 500).

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Die Entfernungspauschale wurde auf 0,30 € gesenkt.

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Aufhebung von Nr. 5 Sätze 3–6. Durch Satz 7 des neu gefassten Abs. 2 wurde bestimmt, dass Aufwendungen für eine Familienheimfahrt einmal wöchentlich „wie“ WK abgesetzt werden konnten.

Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Nach der Entscheidung des BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua. (BVerfGE 122, 210) wurde auch im Rahmen der Nr. 5 die Gesetzeslage 2006 rückwirkend wieder hergestellt.

476 2. Bedeutung der Nr. 5

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 objektiven Nettoprinzips abziehbaren beruflichen Aufwendungen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BStBl. II 2003, 534; v. 9.12.2008 – 2 BvR

1/07 ua., BVerfGE 122, 210; BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BFH/NV 2004, 1593, mit Anm. BERGKEMPER, 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/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 140; aA SÖHN, Festschr. Offerhaus, 1999, 477). Denn Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BStBl. II 2003, 534; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210; v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, DB 2010, 1674).

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; KSM/ v. BORNHAUPT, § 9 Rn. G 5; LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 1002; SÖHN, Festschr. Offerhaus, 1999, 477), die nach der inzwischen aufgegebenen Rspr. des BFH (s. BFH v. 21.9.2009 – Grs 1/06, DB 2010, 101) grds. dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 unterlagen. 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 zweiten Haushalts 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 (DRENSECK, DB 1987, 2483; vgl. zu Bildungsaufwendungen BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403 unter II. 3. d; zu Hotelübernachtung s. BFH v. 5.8. 2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074). Die die Aufwendungen auslösende Handlung dient nur Erwerbszwecken. Die Aufwendungen sind deshalb nicht gemischt (glA SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 140; vgl. auch BFH v. 5.8. 2004 – VI R 40/03, BFH/NV 2004, 1593; v. 5.3.2009 – VI R 58/06, BStBl. II 2009, 1012).

Teils deklaratorische, teils konstitutive Norm: Nach der Rspr. des BFH ist Satz 3 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 Regelungsbereich von Nr. 5 soll danach stets dann, aber auch nur dann betroffen sein, wenn eine einheitliche Haushaltsführung auf zwei Haushalte aufgeteilt ist. Ist das so, soll Nr. 5 im Rang vorgehen (BFH v. 7.10.1994 – VI R 54/91, BFH/NV 1995, 386).

Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. Vielmehr stellt Nr. 5 nur einen Anwendungsfall des allgemeinen WK-Begriffs nach Abs. 1 Satz 1 dar. Das bringt Satz 3 zum Ausdruck. Dieser Satz beginnt: „Werbungskosten sind auch...“. Daraus geht hervor, dass hier nur einzelne Fälle von WK aufgezählt werden, dass aber die Möglichkeit, hier nicht behandelte Fälle nach Abs. 1 Satz 1 zu berücksichtigen, nicht berührt wird (s. zB BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074 zu Kosten für gelegentliche Hotelübernachtung am Ort

der regelmäßigen Arbeitsstätte). Auch der BFH hat die Mehraufwendungen bei dHf. iSd. Nr. 5 ursprünglich als einen Anwendungsfall des allgemeinen WK-Begriffs qualifiziert (BFH v. 9.11.1971 – VI R 96/70, BStBl. II 1972, 134; v. 14.2.1975 – VI R 125/74, BStBl. II 1975, 607; v. 2.9.1977 – VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26; s. im Einzelnen BERGKEMPER, DB 2006, Beil. Nr. 6, 45).

Das bedeutet, dass Nr. 5 gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 deklaratorischer Natur ist. Deshalb werden im Bereich der Nr. 5 auftretende Regelungslücken unter Heranziehung des allgemeinen WK-Begriffs geschlossen (BFH v. 28.1.1983 – VI R 136/79, BStBl. II 1983, 313).

Lediglich wegen ihres in verschiedener Hinsicht den WK-Abzug begrenzender Wirkung („Notwendigkeit“ der Kosten, 1 Familienheimfahrt wöchentlich, Entfernungspauschale) hat Nr. 5 in Sätzen 3 ff. konstitutiven Charakter (SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 140; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. G 4 ff.; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 341).

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/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 140; aA die hM, die eine konstitutive Bedeutung annimmt: vgl. etwa BFH v. 18.3.1988 – VI R 90/84, BStBl. II 1988, 988; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. G 5; SÖHN, Festschr. Offerhaus, 1999, 477; LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 1002).

Verhältnis zur Auswärtstätigkeit: Eine dHf. ist nur dann gegeben, wenn der ArbN die zweite Unterkunft am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte nimmt. Wird dagegen die Unterkunft am Ort der auswärtigen Baustelle für die Zeit der dort ausgeübten Tätigkeit genommen, handelt es sich nicht um eine dHf., sondern um eine Auswärtstätigkeit mit der Möglichkeit des Abzugs der tatsächlichen Kosten als WK gem. Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793).

Verhältnis zu § 32 Abs. 4 Satz 2: s. BFH v. 29.5.2008 – III R 33/06, BFH/NV 2008, 1664, mwN.

477–485 Einstweilen frei.

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

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

Nach Nr. 5 Satz 1 sind WK auch notwendige Mehraufwendungen, die einem ArbN wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten dHf. entstehen. Der Begriff der dHf. wird in Satz 2 erläutert.

Für den WK-Abzug ist 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. Nach der früheren Rspr. des BFH kam es entscheidend auf die im Einzelfall konkret erkennbaren privaten oder beruflichen Umstände an, die zur Gründung des zweiten Haushalts geführt haben, da nur insoweit eine Mehraufwendung 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). Nach dieser Rspr. war jeweils entscheidend, ob der Gründung des zweiten Haushalts ein beruflicher oder ein privater Anlass zugrunde gelegen hatte. Dabei war der Gesamtkomplex der die dHf. ergebenden Umstände auf ihre überwiegende Veranlassung bei Gründung des zweiten Haushalts zu untersuchen (BFH v. 2.12.1981 – VI R 167/79, BStBl. II 1982, 297). Deshalb schied regelmäßig dHf. aus, wenn der Stpfl. aus privaten Gründen unter Beibehaltung seiner bisherigen Wohnung am Beschäftigungsstand die Familienwohnung an einen anderen Ort verlegte (BFH v. 22.9.1988 – VI R 53/85, BStBl. II 1989, 293; BVerfG v. 14.12.1987 – 1 BvR 156/87, HFR 1988, 582). Zu den Ausnahmen von diesen Grundsätzen s. BFH v. 15.3.2007 – VI R 31/05 (BStBl. II 2007, 533 mwN).

Diese Rspr. hat der BFH mit BFH v. 5.3.2009 – VI R 58/06 (BStBl. II 2009, 1012) und v. 5.3.2009 – VI R 23/07 (BStBl. II 2009, 1016) aufgegeben. Eine beruflich begründete dHf. liegt danach vor, wenn aus beruflicher Veranlassung in einer Wohnung am Beschäftigungsstand ein zweiter (doppelter) Haushalt zum Hausstand des Stpfl. hinzutritt. Der Haushalt in der Wohnung am Beschäftigungsstand ist beruflich veranlasst, wenn ihn der Stpfl. nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort erreichen zu können. Auch dann, wenn ein Stpfl. seinen Haupthausstand aus privaten Gründen verlegt und eine bereits vorhandene oder neu eingerichtete Wohnung am Beschäftigungsstand als Zweithaushalt nutzt, findet die nunmehr dHf. ihre berufliche Veranlassung darin, dass ein weiterer Haushalt am Beschäftigungsstand aus beruflichen Gründen begründet wird.

Es kommt für die Frage, ob die dHf. beruflich begründet ist, nicht mehr auf den Gesamtkomplex aller unmittelbaren und mittelbaren Motive im Zusammenhang mit der Gründung eines zweiten Haushalts an. Maßgeblich ist nur, ob die – isoliert zu betrachtende – Gründung der Zweitwohnung beruflich veranlasst ist. Ob im Vorfeld auch private Motive eine Rolle gespielt haben, ob etwa der Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsstand verlegt worden ist, ist unerheblich.

Die Rechtsprechungsänderung ist zu begrüßen. Sie wird dem dem WKBegriff immamnenten Veranlassungsprinzip besser gerecht (BERGKEMPER, FR 2007, 847). Private Beweggründe, die zur Aufspaltung eines ursprünglich einheitlichen Hausstands bzw. zur Gründung eines neuen Haupthausstands geführt haben, betreffen einen vorgelagerten Sachverhalt, der den Veranlassungszusammenhang zwischen Gründung des Zweithaushalts und dem Beruf nicht beeinflusst (s. zum Veranlassungsprinzip BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234). Es bleibt dabei, dass die dHf. beruflich „begründet“ sein muss (zweifelnd BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 270; LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 1054). Das ist der Fall, wenn die Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsstand konkreten beruflichen Zwecken dient. Die private Wahl des Haupthausstands macht aus der beruflich veranlassten Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsstand und damit aus der aus beruflichem Anlass begründeten dHf. keine privat veranlasste.

Anwendungsbeispiele:

► Eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung 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 Beschäftigungsstands (R 9.11 Abs. 2 LStR; zur dHf. ohne Wechsel der Arbeitsstätte vgl. etwa BFH v. 9.3.1979 – VI R 223/77, BStBl. II 1979, 520; v. 16.12.1983 – VI R 93/81, BStBl. II 1984, 271). Bei jeder mit einem Ortswechsel verbundenen Aufnahme einer neuen Beschäftigung kann eine neue dHf. begründet werden

(BFH v. 26.8.1988 – VI R 111/85, BStBl. II 1989, 89). Bei verheirateten ArbN kann für jeden Ehegatten eine dHf. beruflich veranlasst sein, wenn die Ehegatten außerhalb des Orts ihres gemeinsamen Hausstands an verschiedenen Orten beschäftigt sind und am jeweiligen Beschäftigungsstand eine Zweitwohnung beziehen (BFH v. 6.10.1994 – VI R 136/89, BStBl. II 1995, 184; zur Beibehaltung des Familienwohnsitzes als Zweitwohnung vgl. BFH v. 2.10.1987 – VI R 149/84, BStBl. II 1987, 852).

► *Heirat*: Eine berufliche Veranlassung ist ferner gegeben, wenn beide Ehegatten vor ihrer Heirat an verschiedenen Orten berufstätig waren, an ihren Beschäftigungsstandorten wohnten und nach der Eheschließung eine der beiden Wohnungen zur Familienwohnung gemacht haben (BFH v. 4.10.1989 – VI R 44/87, BStBl. II 1990, 321).

Im Übrigen entsprach es auch ständiger höchstrichterlicher Rspr., dass eine dHf. grundsätzlich dann nicht aus beruflichem Anlass begründet wurde, wenn ein ArbN heiratete und neben seiner fortbestehenden Wohnung am Beschäftigungsstand mit seinem Ehegatten einen Hausstand an einem anderen Ort gründete. Die Rspr. hatte aber unter Hinweis auf Art. 6 Abs. 1 GG eine aus beruflichem Anlass begründete dHf. dann angenommen, wenn beide Ehegatten im Zeitpunkt der Eheschließung an verschiedenen Orten beruflich tätig waren, jeweils dort wohnten und anlässlich ihrer Heirat eine der beiden Wohnungen oder eine neue Wohnung an einem dritten Ort zum Familienhausstand machten (BFH v. 15.3.2007 – VI R 31/05, BStBl. II 2007, 533, auch zur Bedeutung dieser Rspr. für nicht verheiratete Personen; v. 6.3.2008 – VI R 3/05, BFH/NV 2008, 1314).

Dieser Rspr. kommt nach den Entscheidungen des BFH v. 5.3.2009 – VI R 58/09 (BStBl. II 2009, 1012) und v. 5.3.2009 – VI R 23/07 (BStBl. II 2009, 1016) keine Bedeutung mehr zu. Die Begründung einer dHf. nach der Heirat ist beruflich veranlasst, wenn ein Ehegatte am Beschäftigungsstand eine Zweitwohnung gründet oder beibehält, um von dort seinen Arbeitsplatz erreichen zu können. Voraussetzung ist jedoch, dass die Eheleute eine Familienwohnung begründen. Behalten sie nämlich nach der Heirat ihre bisherigen Wohnungen bei, ohne einen Familienwohnsitz zu begründen, so liegt keine dHf. vor (zur stl. Berücksichtigung der Besuchsfahrten s. NEBLUNG, DStR 2007, 1237). Haben sie jedoch an einem der beiden Beschäftigungsstandorte einen solchen begründet, ist es unschädlich, wenn dieser nachträglich an den anderen Beschäftigungsstand verlegt wird (BFH v. 30.10.2008 – VI R 10/07, BStBl. II 2009, 153). Ein Wechsel der Familienwohnung am gleichen Ort beendet die dHf. nicht, wenn der ArbN wegen Trennung die Familienwohnung verlässt und unter Beibehaltung der Zweitwohnung am Beschäftigungsstand am Familienwohnort eine neue Wohnung bezieht (BFH v. 4.4.2006 – VI R 11/02, BStBl. II 2006, 714).

► *Wegverlegung*: Die Wegverlegung des gemeinsamen Hausstands vom Beschäftigungsstand unter Beibehaltung oder Einrichtung einer Zweitwohnung am Beschäftigungsstand erfüllte nach früher Rspr. nicht die Voraussetzungen der Nr. 5 (sog. Wegverlegungsfälle). Diese Rspr. hat der BFH aufgegeben (BFH v. 5.3.2009 – VI R 58/09, BStBl. II 2009, 1012; v. 5.3.2009 – VI R 23/07, BStBl. II 2009, 1016 mwN; s.o.).

b) 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 Dauersachverhalts „doppelter Haushalt“ nicht. Die Frage, ob dem Stpfl. ein Umzug an den Beschäftigungsstandort 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 Zweijahresfrist 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 Beschäftigungsstandort verlegt wird bzw. der Hausstand des Stpfl. am Beschäftigungsstandort den Lebensmittelpunkt bildet (SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 154; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. G 211; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 390; vgl. auch Anm. 510). Ein besuchswise Aufenthalt der Familie am Beschäftigungsstandort kann allerdings die dHf. unberührt lassen (BFH v. 19.11.1989 – VI R 27/86, BStBl. II 1990, 308 mwN; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 391). Nach Beendigung der dHf. können nur noch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als WK geltend gemacht werden (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6).

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 aF gestrichen und damit die zeitliche Begrenzung bei Berücksichtigung einer dHf. beseitigt (s. Anm. 475). Der Wegfall dieser Frist ist Konsequenz der durch BVerfG 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; zur Verfassungsmäßigkeit der Überleitungs vorschrift s. BFH v. 10.10.2007 – VI B 13/07, BFH/NV 2008, 44).

c) Rechtsfolge: Abzug von notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten

490

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 Wesent-

lichkeitswertung 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. 476).

► *Notwendigkeit der Mehraufwendungen:* Das Notwendigkeitserfordernis besagt nach Auffassung des BFH insbes., dass die Mehraufwendungen nicht als überhöht iS eines Angemessenheitsvorbehalts beurteilt werden dürfen (vgl. BFH v. 9.8.2007 – VI R 10/06, BStBl. II 2007, 820; v. 9.8.2007 – VI R 23/05, BStBl. II 2009, 722; 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. Bedeutung hat das Merkmal insbes. für die Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsstandort (s. Anm. 491). Allerdings ist zu beachten, dass beruflich veranlasste Aufwendungen grundsätzlich unabhängig davon, ob sie notwendig, angemessen, üblich oder zweckmäßig sind, in voller Höhe als WK abziehbar sind. Davon macht Nr. 5 eine Ausnahme, was im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip nicht bedenkenfrei ist. Jedenfalls bestimmt sich das Notwendige nicht nach subjektiven Vorstellungen des Stpfl., sondern nach objektiven Maßstäben.

491 d) Die einzelnen Mehraufwendungen

Fahrtkosten:

► *Erstfahrt und Letztfahrt:* Kosten für die erste Fahrt zum Beschäftigungsstandort und für die letzte Fahrt vom Beschäftigungsstandort zum Ort des eigenen Hauses als zeitliche Grenzpunkte der beruflich veranlassten dHf. sind in tatsächlich entstandener Höhe abziehbar (R 9.11 Abs. 6, R 9.5 Abs. 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.; zu den Pauschbeträgen bei Auslandsaufenthalten s. Anh. 25 LStR). Verpflegungsmehraufwendungen sind danach nur für die ersten 3 Monate nach Begründung der dHf. iHv. maximal 24 € täglich abziehbar. Ein Einzelnachweis tatsächlicher Aufwendungen ist nicht möglich. Bei Unterbrechung der dHf. und Neubegründung beginnt die 3-Monatsfrist neu zu laufen (SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 156; FG Köln v. 11.12.2008, EFG 2009, 822, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 15/09). Zur Berechnung der 3-Monatsfrist s. R 9.11 Abs. 7 iVm. R 9.6 Abs. 4 LStR. Ist der dHf. eine längere Auswärtsstätigkeit vorangegangen, so soll die Dauer auf die Frist ange rechnet werden (R 9.11 Abs. 7 Satz 2 LStR; uE fraglich).

Kosten der Unterkunft: *Notwendige Kosten* der Unterkunft am inländ. Beschäftigungsstandort sind in nachgewiesener Höhe (BFH v. 12.9.2001 – VI R 72/97, BStBl. II 2001, 775) abziehbar, soweit sie nicht überhöht sind. Bei einer gemieteten Wohnung umfassen die Unterbringungskosten auch Folgeaufwendungen für

Heizung, Strom, Reinigung und ähnliche Nebenkosten einschließlich Zweitwohnungssteuer; zu weiteren notwendigen Mehraufwendungen s. auch unten. Der Abzug der Kosten scheitert nicht daran, dass der Stpf. 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; HEUERMANN, BB 2003, 1465). Bewohnt der Stpf. am Beschäftigungsstandort eine in seinem Eigentum stehende Wohnung (Eigentumswohnung 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).

Der Abzug der Aufwendungen für die Zweitwohnung ist ausgeschlossen, wenn die Aufwendungen auf Grund eines Dauerschuldverhältnisses (zB Mietvertrag) von einem Dritten getragen werden (Drittaufwand; BFH v. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375; uE fraglich). Kosten für eine beruflich vernalste gelegentliche Hotelübernachtung am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte sind als WK nach Abs. 1 Satz 1 abziehbar, auch wenn im Übrigen die Voraussetzungen einer dHf. nicht vorliegen (BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074; zu Unterbringung bei Besuchsfahrten s. BFH v. 21.8.1974 – VI R 201/72, BStBl. II 1975, 64, uE fraglich).

Nicht überhöht und damit notwendig sind nach der Rspr. des BFH Unterkunftskosten am Beschäftigungsstandort nur, wenn sie den Durchschnittspreis einer 60-qm-Wohnung am Beschäftigungsstandort nicht überschreiten (BFH v. 9.8.2007 – VI R 10/06, BStBl. II 2007, 820; v. 9.8.2007 – VI R 23/05, BStBl. II 2009, 722). Die Rspr. gilt für gemietete und eigenen Wohnzwecken dienende Wohnungen gleichermaßen. Maßgeblich ist der ortsübliche Durchschnittspreis (Mietspiegel der Gemeinde). Auf die individuellen Umstände wie Mangel an kleineren oder preiswerteren Wohnungen, Eilbedürftigkeit der Wohnungswahl oder einzelne Stadtgebiete kommt es nicht an. Bei einer Wohnung am Beschäftigungsstandort mit einem anzuerkennenden häuslichen Arbeitszimmer sind vorab die auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten auszugrenzen und die verbleibende Miete der genannten Überprüfung der Notwendigkeit zu unterziehen (BFH v. 9.8.2007 – VI R 23/05, BStBl. II 2009, 722).

Die bestimmenden Merkmale Wohnfläche und ortsüblicher Durchschnittsmietzins haben zur Folge, dass die Grenze des Notwendigen einerseits bereits bei einer Wohnfläche unter 60 qm (Luxuswohnung) überschritten, andererseits bei einer Wohnfläche über 60 qm noch eingehalten sein kann.

Die vom BFH vorgenommene Typisierung des Tatbestandsmerkmals „notwendig“ mag zwar der „einfachen Handhabung im stl. Massenverfahren“ gerecht werden. Die Rspr. leidet uE jedoch an dem Mangel einer fehlenden Rechtsgrundlage. Es ist fraglich, ob es Aufgabe der Rspr. ist, das stl. Massenverfahren handhabbar zu machen. Soweit der BFH für seine Rspr. sozialrechtl. Vorgaben und die Rspr. des BSG zum Vorbild genommen hat, ist zu beachten, dass das Fundamentalprinzip des EStG das objektive Nettoprinzip ist.

► Bei Unterkunft am ausländischen Beschäftigungsstandort 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 Auslandsübernachtungs-

tagegelder nach dem BRKG bekanntgemachten Pauschbeträge (vgl. R 9.11 Abs. 5–10 LStR; LStR Anh. 25).

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 Unterkunftskosten berücksichtigt bekommen (vgl. im Einzelnen R 9.11 Abs. 5 Satz 2 LStR). Das Wahlrecht mildert Härten bei den ArbN, die am Beschäftigungsstand keine oder nur geringe Unterkunftskosten haben, aber pro Woche mehrfach Familienheimfahrten unternehmen. Dagegen können die Aufwendungen für eine am Beschäftigungsstand 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 Rufbereitschafts- und Schichtdienstleistenden; zu gelegentlichen beruflich bedingten Übernachtungen am Beschäftigungsstand, zB in einem Hotel: BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074.

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 Beschäftigungsstand 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]; zur Kücheneinrichtung und Afa s. FG Sachsen v. 18.9.2008, EFG 2010, 131, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 24/09), 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 9.11 [5–10] „Telefonkosten“ LStR). 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 9.11 Abs. 9 LStR). Dazu zählen auch Maklergebühren und der Verfall einer vom Stpf. gestellten Mietkaution.

Erstattung durch Arbeitgeber: Die notwendigen Mehraufwendungen können nur als WK abgezogen werden, soweit sie nicht vom ArbG gem. § 3 Nr. 13 bzw. Nr. 16 stfrei erstattet werden (R 9.11 Abs. 10 LStR).

492–499 Einstweilen frei.

500 e) 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 Beschäftigungsstand entstehen, als WK nach Abs. 1 Satz 1 zeitlich beschränkt geltend machen (sog. zeitlich beschränkte dHf. oder auch als unechte bzw. quasi dHf. bezeichnet: BFH v. 6.10.1994 – VI R 39/93, BStBl. II 1995, 186). 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 ausdrücklich 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; v. 20.7.2006 – VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068; zumindest bis VZ 2003; v. 12.11.2009 – VI R 59/07, BFH/NV 2010, 631; zweifelnd dagegen BFH v. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375). Nach Auffassung der FinVerw. ist dagegen für das Rechtsinstitut der sog. quasi oder unechten dHf. ab VZ 2004 kein Raum mehr (BMF v. 30.6.2004, BStBl. I 2004, 852; s. auch BFH v. 16.12.2004 – IV R 8/04, BStBl. II 2005, 475; SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 161; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. G 275 ff.; LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 1113; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 430). Die LStR sehen die Anwendungsmöglichkeit nicht mehr vor. Bis VZ war die FinVerw. in ihren Dienstanweisungen der Rspr. des BFH gefolgt (R 43 Abs. 5 LStR 1999–2004) und zT – aus Billigkeitsgründen – sogar darüber hinausgegangen. Im Rahmen von § 32 Abs. 4 Satz 3 erkennt der BFH Mitaufwendungen als sog. ausbildungsbedingten Mehraufwand für eine zeitlich beschränkte 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 allgemeinen Werbungskostenbegriffs* ist uE zutreffend und bestätigt, dass Nr. 5 im Wesentlichen nur klarstellenden Charakter hat (eingehend Anm. 476). Entstehen ArbN ohne eigenen Hausstand durch die Tätigkeit am neuen Beschäftigungsstandort 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 objektive Nettoprinzip. Durch die Einfügung des Worts „nur“ in Nr. 5 Satz 2 ist keine Rechtsänderung eingetreten (s. dazu Anm. 503 und im Einzelnen BERGKEMPER, DB 2006, Beil. 6, 45; glA KORN/FUHRMANN, § 9 Rn. 114). Diese Bestimmung sperrt, da Nr. 5 ohnehin weitestgehend nur klarstellende Bedeutung hat, den Rückgriff auf den allg. WK-Begriff 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 Beschäftigungsstandort entstehen, als WK nach Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt werden, und zwar für die ersten zwei Wochen der Tätigkeit am Beschäftigungsstandort 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. 20.7.2006 – VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068; v. 6.10.1994 – VI R 39/93, BStBl. II 1995, 186; 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 Beschäftigungsstandort 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; s. auch R 43 Abs. 5 LStR 2004 und H 43 (1–5) LStH 2004; BMF v. 30.6.2004, BStBl. I 2004, 852).

► *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 Beschäftigungsstandort 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.).

► *Verpflegungsmebraufwendungen:* Für den Drei-Monats-Zeitraum Geltendmachung entsprechend den Grundsätzen der „klassischen“ dHf. (Pauschbeträge nach Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2; s. Anm. 491 mwN).

► *Die notwendigen Kosten der Unterkunft* am Beschäftigungsstandort 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 Stpf. 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).

501–502 Einstweilen frei.

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

503 a) Begriffsbestimmung in Satz 2

Eine dHf liegt nach Satz 2 vor, wenn der ArbN außerhalb des Orts, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsstandort wohnt. Die Errichtung des zweiten Haushalts begründet die dHf. Der erste Haushalt – der „eigene Hausstand“ – ist dessen Grundlage. Der Hausstand iSd. Satzes 2 ist der Haushalt, den der ArbN am Lebensmittelpunkt führt, also sein Erst- oder Haupthaussstand. Dieser ist bei Beginn der dHf. schon vorhanden und wird nach Satz 2 tatbestandlich vorausgesetzt (BFH v. 5.3.2009 – VI R 23/07, BStBl. II 2009, 1016).

Durch die Einfügung des Worts „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 anders zu beurteilen gewesen, da bei Verbleib des anderen Ehegatten in der bishe-

rigeren Familienwohnung der ArbN dort idR keinen eigenen Hausstand mehr unterhält (vgl. Anm. 506).

Einstweilen frei.

504

b) 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. Beschäftigungsamt iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 ist der Ort der regelmäßigen, dauerhaften Arbeitsstätte. Regelmäßige Arbeitsstätte ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelten beruflichen Tätigkeit des Stpfl. (BFH v. 24.5. 2007 – VI R 47/03, BStBl. II 2007, 609). Deshalb kann ein beweglicher Ort wie zB ein Schiff kein Beschäftigungsamt sein, auch wenn der Stpfl. auf ihm ständig seiner beruflichen Tätigkeit nachgeht (BFH v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378). Die gegenteilige Auffassung des BFH (v. 16.12.1981 – VI R 227/80, BStBl. II 1982, 302; v. 3.10.1985 – VI R 129/82, BStBl. II 1986, 369) ist nach der Änderung der Reisekostenrechtsprechung des BFH (s. dazu Anm. 285) überholt. Nimmt der Stpfl. im Rahmen einer Auswärtstätigkeit Unterkunft – etwa am Ort der Baustelle – für die Zeit der dortigen Tätigkeit, handelt es sich ebenfalls nicht um eine dHf., sondern um eine Auswärtstätigkeit mit der Möglichkeit des Abzugs der tatsächlichen Kosten als WK (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793).

„Beschäftigungsamt“ ist die politische Gemeinde und deren Einzugsbereich (Umgebung; BFH v. 16.12.1981 – VI R 227/80, BStBl. II 1982, 302; v. 9.11. 1971 – VI R 96/70, BStBl. II 1972, 134; v. 2.10.2008 – VI B 33/08, ZStu. 2008, R 1178). Nr. 5 verlangt nicht, dass der Stpfl. ausschließlich außerhalb des Orts, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsamt wohnt. Vielmehr kommt ein Abzug der Kosten als WK auch dann in Betracht, wenn der ArbN auch zugleich am Ort seines Hausstands beschäftigt ist (BFH v. 24.5.2007 – VI R 47/03, BStBl. II 2007, 609).

Bei mehreren auswärtigen Arbeitsstätten sind auch mehrere dHf. gleichzeitig möglich (SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 141 mwN).

c) Unterhalt eines eigenen Hausstands bei Verheirateten

506

Eigener Hausstand: Es ist zwischen dem Wohnen in einer Zweitwohnung am Beschäftigungsamt und dem Unterhalten eines davon getrennten eigenen Hausstands (idR außerhalb dieses Orts) zu unterscheiden. Mit „Hausstand“ ist der Haushalt umschrieben, an dem sich der ArbN – abgesehen von den Zeiten der Arbeitstätigkeit – regelmäßig aufhält, den er fortwährend nutzt und von dem aus er sein Privatleben führt, dh. wo er seinen Lebensmittelpunkt hat. Das Vorhalten einer Wohnung außerhalb des Beschäftigungsamts für gelegentliche Besuche oder Ferienaufenthalte ist nicht als Unterhalt eines Hausstands 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). Eine dHf. ist nicht gegeben, wenn der Beschäftigungsamt der Lebensmittelpunkt ist. Ob der Hausstand gegenüber der Wohnung am Beschäftigungsamt der Lebensmittelpunkt bzw. der Ort ist, an dem Ehegatten iSd. § 1353 Abs. 1 BGB zusammenleben, erfordert eine Abwägung und Bewertung aller Umstände des Einzelfalls. Indizien können sich aus einem Vergleich von Größe und Ausstattung der Wohnung sowie aus Dauer und Häufigkeit der Aufenthalte in den Wohnungen ergeben (BFH v. 30.10.2008 – VI R 10/07, BStBl. II 2009, 152 mwN). Bei einem verheirateten ArbN befindet

sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen regelmäßig am tatsächlichen Wohnort der Familie (BFH v. 9.7.2008 – VI B 4708, BFH/NV 2008, 2000, mwN).

Der Wohnungsbegehr ist wie in Nr. 4 weit auszulegen (s. Anm. 510). Einfache oder beengte Wohnverhältnisse stehen dem Wohnungsbegehr nicht entgegen. Es reicht aus, wenn für den Sttpfl. 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; v. 30.7.2009 – VI R 13/08, BFH/NV 2009, 1986: Gemeinschaftsküche unschädlich; s. zum Fehlen einer Küche BFH v. 28.10.2009 – VIII R 13/09, BFH/NV 2010, 411).

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, Lebensgefährte oder ein sonstiger Familienangehöriger Eigentümer oder Mieter der Wohnung ist. Die Mitbenutzungsmöglichkeit reicht aus, sofern der Sttpfl. 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/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 141). Deshalb kommt dem Merkmal „eigener“ Hausstand vorrangig bei Nichtverheirateten Bedeutung zu (s. Anm. 515).

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 Sttpfl. 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 Sttpfl. muss sich auch weiterhin an den Kosten des Haupthauses 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/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 141; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 364). Das Moment der finanziellen Beteiligung darf nicht überbewertet werden (BFH v. 16.12.1983 – VI R 3/81, BStBl. II 1984, 521). Eine finanzielle Beteiligung kann auch in der Anschaffung von Haushaltsgegenständen und Möbeln liegen (BFH v. 17.11.1978 – VI R 93/77, BStBl. II 1979, 146). Eine maßgebliche finanzielle Beteiligung am Familienhaushalt im Ausland ist nur zu verneinen, wenn die Beiträge für den Unterhalt des Haushalts erkennbar unbedeutend sind (BFH v. 17.1.1986 – VI R 16/83, BStBl. II 1986, 306).

► *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 9.11 Abs. 3 Sätze 5, 6 LStR]).

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 9.11 Abs. 3 Satz 3 LStR; s. Anm. 510).

Der berufliche Veranlassungszusammenhang einer dHf. wird nicht allein dadurch beendet, dass der Familienhaushalt innerhalb desselben Orts verlegt wird (BFH v. 4.4.2006 – VI R 11/02, BStBl. II 2006, 714).

Einstweilen frei.

507–509

d) Wohnung am Beschäftigungsamt

510

Zwei Haushalte: Neben der Unterhaltung eines eigenen Hausstands am Wohnort setzt dHf. eine (räumlich an anderer Stelle liegende) Wohnung am Beschäftigungsamt (zweiter Haushalt) voraus; die Zweitwohnung muss zumindest in der Nähe des Beschäftigungsorts liegen (zum Beschäftigungsamt s. Anm. 505). Erforderlich ist also nur, dass zum ohnehin vorhandenen Haushalt ein Zweithaushalt hinzukommt. Dabei entscheidet nicht die Wahl des Orts des Haupthaushalts über die berufliche Veranlassung der dHf. Entscheidend ist, ob die Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsamt konkreten beruflichen Zwecken dient (s. Anm. 486). Soweit die frühere Rspr. diesen Vorgang mit der Notwendigkeit einer „Aufspaltung“ (= Aufsplittung) zu umschreiben versucht hat, war dies nicht falsch, aber auch nicht zielführend (BFH v. 5.3.2009 – VI R 23/07, BStBl. II 2009, 1016, mwN).

Eigener Hausstand und weiterer Haushalt können (ausnahmsweise) auch in derselben Stadt liegen (zB Berlin; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 141).

Wohnung am Beschäftigungsamt kann jede dem ArbN entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung stehende Unterkunft sein, also zB eine angemietete (auch vom Ehegatten: BFH v. 11.3.2001 – IX R 55/01, BStBl. II 2003, 627) oder im Eigentum befindliche Raumseinheit (Haus, Wohnung), ein möbliertes Zimmer oder ein Hotelzimmer. Die Räumlichkeiten müssen dem Stpfl. aber längerfristig zur Verfügung stehen. Nicht erforderlich ist, dass der ArbN die Mehrzahl der Wochentage in dieser Wohnung anwesend ist und übernachtet (BFH v. 2.10.1992 – VI R 11/91, BStBl. II 1993, 113; v. 9.6.1988 – VI R 85/85, BStBl. II 1988, 990). Nutzt allerdings der Stpfl. die ihm zur Verfügung gestellte Wohnung nachweislich nicht, kann von einem „Wohnen“ keine Rede sein. Das ist etwa der Fall, wenn ein Soldat entgegen der dienstrechtl. Verpflichtung, in der Kaserne (Gemeinschaftsunterkunft) zu übernachten, zu Hause schläft. Soweit ihm für die Übernachtungsmöglichkeit (zu Recht oder zu Unrecht) ein geldwerte Vorteil lohnversteuert wird, steht ihm ein WKAbzug in gleicher Höhe zu (BFH v. 10.2.1983 – VI R 51/79, BStBl. II 1983, 515). Auch eine gelegentliche Hotelübernachtung erfüllt nicht die Voraussetzungen des Satzes 2 (BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074). Die Hotelkosten sind in diesem Fall als WK nach Abs. 1 Satz 1 abziehbar.

Aufenthalt des Ehepartners in der Wohnung am Beschäftigungsamt: Die dHf. setzt voraus, dass der ArbN am Beschäftigungsamt regelmäßig allein ohne seine Familie lebt, dort übernachtet und nicht täglich zu seiner Familie zurückkehrt. Wird sowohl am Wohn- als auch am Beschäftigungsamt ein eigener Hausstand mit Familie oder Ehepartner unterhalten, so ist auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abzustellen. Sobald der eigene Hausstand am Beschäftigungsamt 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 besuchswerten Aufenthalt oder um die Verlegung des Familienwohnsitzes handelt (BFH v. 9.7.2008 – VI B 4/08, BFH/NV 2008, 2000; 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 Steuerpflichtige am Beschäftigungsamt 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 Doppelhe; 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 Beschäftigungsamt 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 Beschäftigungsamt wohnender Ehegatten).

e) Eigener Hausstand bei Ledigen (Nichtverheirateten)

515

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 ehelichen 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. 14.6.2007 – VI R 60/05, BStBl. II 2007, 890, auch zur früheren Rspr.; v. 5.3.2009 – VI R 23/07, BStBl. II 2009, 1016; v. 30.7.2009 – VI R 13/08, BFH/NV 2009, 1986).

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 (zum Wohnungsbeispiel vgl. Anm. 506). Sofern er nicht alleiniger Eigentümer oder Mieter des Hausstands ist, muss anhand der Umstände des Falls 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. 30.7.2009 – VI R 13/08, BFH/NV 2009, 1986).

Die Voraussetzungen sind gegeben, wenn die Wohnung zwar vom Lebenspartner angemietet wurde, der ArbN sich aber mit Duldung seines Partners 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; v. 18.11.2008 – VI B 37/08, BFH/NV 2009, 563). Ein eigenes Recht zur Nutzung der Wohnung steht dem Stpfl. zu, wenn an dem Haus ein Vorbehaltensniederbrauch für die Eltern besteht (BFH v. 4.11.2003 – VI R 170/99, BStBl. II 2004, 16).

► *Unterhalten des eigenen Hausstands:* Der eigene Hausstand muss vom ArbN unterhalten werden. Unterhalten bedeutet die Führung des Haushalts. Dazu gehört auch, dass der ArbN für die Kosten des Haushalts aufkommt. Es kommt darauf an, dass der ledige ArbN sich in dem Haushalt, im Wesentlichen nur unterbrochen durch die arbeitsbedingte Abwesenheit und ggf. Urlaubsfahrten, aufhält. Denn allein das Vorhalten einer Wohnung für gelegentliche Besuche oder für Ferienaufenthalte ist noch nicht als Unterhalten eines Hausstands zu bewerten. Ebenfalls wird ein eigener Hausstand nicht unterhalten, wenn der ArbN die Haushaltsführung nicht zumindest mitbestimmt, sondern in einen fremden Haushalt (Eltern) eingegliedert ist, so dass von einer eigenen Haushaltsführung nicht gesprochen werden kann. Es ist nicht allein ausschlaggebend, ob die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich überlassen wird (BFH v. 14.6.2007 – VI R 60/05, BStBl. II 2007, 890; dazu BERGKEMPER, FR 2007, 1121; s. aber BFH v. 5.7.2007 – VI R 44–45/06, BFH/NV 2007, 1878).

► *Eigener Hausstand als Lebensmittelpunkt:* Der Stpfl. muss den eigenen Hausstand am Mittelpunkt seiner Lebensinteressen unterhalten, so dass dieser gegenüber der Wohnung am Beschäftigungsstand als der Haupthaussstand anzusehen ist. Nach stRspr. des BFH erfordert die Feststellung, dass der eigene Hausstand gegenüber der Wohnung am Beschäftigungsstand als „Haupthaussstand“ anzusehen ist, eine Gesamtwürdigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls (BFH v. 12.9. 2000 – VI R 165/97, BStBl. II 2001, 29; v. 14.6.2007 – VI R 60/05, BStBl. II 2007, 890; v. 9.8.2007 – VI R 10/06, BStBl. II 2007, 820; v. 21.4.2010 – VI R 26/09, DB 2010, 1801). 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).

► 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; v. 9.8.2007 – VI R 10/06, BStBl. II 2007, 820). 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).

516–519 Einstweilen frei.

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

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

Die maßgebliche persönliche Mitwirkung des Stpf. am hauswirtschaftlichen Leben wird durch die Fahrten zum Haupthausstand indiziert (s. Anm. 506), Dennoch kann der Stpf. die entsprechenden Kosten nicht uneingeschränkt als WK abziehen. Satz 3 (und ebenso Satz 4) enthält insoweit vielmehr in Abweichung vom objektiven Nettoprinzip eine Abzugsbeschränkung (zu den sonstigen Fahrkosten s. Anm. 491; zum Wahlrecht s. Anm. 491). Während der dHf. kann der Stpf. danach die Aufwendungen nur für jeweils einen Weg pro Woche vom Beschäftigungsamt zum Ort des eigenen Haushands und zurück als WK geltend machen. Das Gesetz spricht insoweit von einer „Familienheimfahrt“.

Die Abziehbarkeit von Aufwendungen für Familienheimfahrten ist unabhängig vom gewählten Beförderungsmittel auf eine Heimfahrt wöchentlich begrenzt. Dies soll eine gesetzliche Konkretisierung des allgemein im Rahmen der dHf. geltenden Notwendigkeitserfordernisses sein (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 (BTDrucks. 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, rkr.; KSM/ v. BORNHAUPT, § 9 Rn. G 119). 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. 476); dem Notwendigkeitserfordernis ist nach hM bereits durch das Wochenprinzip Genüge getan. 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. 12.10.1990 – VI R 165/87, BStBl. II 1991, 134).

Aufwendungen für die Besuchsreise der Ehefrau – und ggf. der sie begleitenden Kinder – können wie Kosten für eine Familienheimfahrt berücksichtigt werden, wenn die Besuchsreise an die Stelle einer Familienheimfahrt getreten ist (BFH v. 21.8.1974 – VI R 201/72, BStBl. II 1975, 64; v. 28.1.1983 – VI R 136/79, BStBl. II 1983, 313).

Für die Wege zwischen der Wohnung am Beschäftigungsort und der regelmäßigen Arbeitsstätte kann der Stpf. jeweils die Entfernungspauschale gem. Nr. 4 geltend machen.

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

521

Satz 4: Während der dHf. ist für Familienheimfahrten, also für die Wege vom Beschäftigungsamt zum Ort des eigenen Hauses und zurück, die Entfernungspauschale von 0,30 € anzusetzen. 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 Verkehrsmittel als auch für beides. Auch wenn der Stpf. 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; glA LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 1082). 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. 1.12.2006, BStBl. I 2006, 778 Tz. 2).

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 [s. aber H 9.10 „Unfallschäden“ EStH], Diebstahl, Motorschaden oder Straßenbenutzungsgebühren) nicht zusätzlich als WK berücksichtigt werden können (s. im Einzelnen Anm. 641).

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. Der Umstand, dass der Gesetzgeber Flugstrecken nicht in die Entfernungspauschale einbezogen hat, begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (BFH v. 26.3.2009 – VI R 42/07, BStBl. II 2009, 724).

Nr. 4 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden (Satz 5): Für die Bestimmung der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hauses und dem Beschäftigungsamt ist die kürzeste Straßenverbindung (einschl. evtl. Fährverbindung) maßgebend. Es ist danach grundsätzlich unerheblich, wie der Stpf. den Weg tatsächlich zurücklegt (s. im Einzelnen Anm. 459).

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 (s. im Einzelnen Anm. 460).

522 c) **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 (s. zur Bedeutung dieser Vorschrift BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887); 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 Einnahmenzurechnung 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 Überschusseinkunft überlassenes Kfz. handelt (s. im Einzelnen § 8 Anm. 80).

523–529 Einstweilen frei.

VI. Aufwendungen für Arbeitsmittel (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6

530 a) **Rechtsentwicklung der Nr. 6**

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): In § 16 Abs. 5 Nr. 5 wurden die Arbeitsmittel (Werkzeuge und Berufskleidung) erstmalig als WK erwähnt, allerdings auf ArbN beschränkt.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RSBl. I, 1261): Die Vorschrift wurde, erweitert auf alle Überschusseinkünfte, in § 9 Satz 3 Nr. 5 übernommen. Sie galt bis zur Änderung durch das StReformG 1990 als Nr. 6 unverändert weiter (s. auch Anm. 4).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Die Vorschrift wurde neu gefasst. Satz 1 enthielt die Klarstellung, dass nur typische Berufskleidung Arbeitsmittel ist; Werkzeuge und typische Berufskleidung wurden als Beispiele des Arbeitsmittelbegriffs ausdrücklich kenntlich gemacht. Darauf hinaus wurden die Sätze 2 und 3 angefügt. Danach galten die Regeln für gWG gem. § 6 Abs. 2 sinngemäß (Satz 2) und die AfA-Verweise der Nr. 7 sollten unberührt bleiben (Satz 3).

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Der in Satz 2 enthaltene Hinweis auf die Anwendung der Regeln für gWG gem. § 6 Abs. 2 wurde wegen der ergänzenden Änderung der Nr. 7 als redaktionelle Anpassung wieder gestrichen.

531 b) **Bedeutung und Geltungsbereich der Nr. 6**

Steuersystematik: Bei zutreffendem Verständnis des den WKBegriff definierenden Veranlassungsprinzips kommt Nr. 6 als lex specialis gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 lediglich ein ausschließlich klarstellender Aus-

sagegehalt zu; Nr. 6 hat daher grundsätzlich nur klarstellende Bedeutung. Eine Ausnahme gilt für die typische Berufskleidung (s. Anm. 551 ff.).

Aufwendungen eines Stpfl. für Bekleidung gehören im Normalfall auch bei einer gewissen Erwerbsnähe zu den nicht abziehbaren, unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung, die nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des stl. Existenzminimums pauschal abgegolten sind oder als agB abziehbar sind. Als Ausnahme zu diesem Grundsatz hat der Gesetzgeber in Nr. 6 erläuterter zur Arbeitsmittelregelung festgelegt, dass Aufwendungen für typische Berufskleidung WK sind. Hier tritt der berufliche Bezug derart in den Vordergrund, dass der Bezug zur allgemeinen Lebensführung nach dem Willen des Gesetzgebers für die Einkommenbesteuerung vernachlässigt werden kann (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837). Nr. 6 stellt insofern eine konstitutive Regelung dar, die die typische Berufskleidung in den WK-Bereich verlagert.

Geltungsbereich der Nr. 6: Der Anwendungsbereich beschränkt sich nicht auf § 19. Die Regelung gilt im Grundsatz für sämtliche Überschusseinkunftsarten (s. dazu Anm. 544).

c) Verhältnis zu anderen Vorschriften

532

Verhältnis zu Nr. 4: Nr. 4 ist im Verhältnis zu Nr. 6 lex specialis. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte mit einem PKW können deshalb nur nach Nr. 4 als WK geltend gemacht werden BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805). Entsprechendes trifft auf Familienheimfahrten nach Nr. 5 zu (gla KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. H 3).

Verhältnis zu § 3 Nr. 30 und 31: Entschädigungen für die betriebliche Benutzung von Werkzeugen eines ArbN durch den ArbG sind stfrei. Ein WK-Abzug kommt insoweit nicht in Betracht (§ 3c; s. auch § 3 Nr. 30 Anm. 3). Die kostenlose oder verbilligte Überlassung typischer Berufskleidung durch den ArbG an den ArbN ist ebenfalls stfrei (§ 3 Nr. 31; s. Anm. 556).

Verhältnis zu § 3 Nr. 45: Seit VZ 2000 ist die private Nutzung von betrieblichen PC und Telekommunikationsgeräten stfrei (s. § 3 Nr. 45 Anm. 1 ff.; zu PC als WK s. Anm. 580).

Verhältnis zu § 3 Nr. 50: s. BFH v. 29.3.2006 – VI R 24/03 (BStBl. II 2006, 473).

Verhältnis zu § 3c: Der WK-Abzug ist ausgeschlossen, wenn die Kosten für das Arbeitsmittel in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit stfreien Einnahmen stehen (FG Nds. v. 10.6.1999, EFG 1999, 1216, rkr., betr. Computeranlage eines Gerichtsvollziehers).

Verhältnis zur AfA und zu § 6 Abs. 2: s. Anm. 549.

Einstweilen frei.

533–539

2. Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten (Satz 1)

a) Begriff der Arbeitsmittel

540

Eine gesetzliche Definition des Begriffs der Arbeitsmittel existiert nicht. Lediglich als Beispiele nennt das Gesetz Werkzeuge und typische Berufskleidung.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Arbeitsmittel solche WG, die unmittelbar der Erledigung beruflicher bzw. sonstiger erwerbsbezogener Arbei-

ten dienen bzw. zu dienen bestimmt sind (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, DB 2010, 2371, mwN; v. 30.6.2010 – VI R 45/09, BFH/NV 2010, 2170).

Das Unmittelbarkeitserfordernis (s. hierzu Anm. 152) hat der BFH bislang im Bereich der Arbeitsmittel nicht aufgegeben, wenngleich es zB bei der Begriffsdefinition betr. Anschaffung einer Brille fehlt (BFH v. 23.10.1992 – VI R 31/92, BStBl. II 1993, 193). UE kommen auch WG, die lediglich einen mittelbaren Erwerbsbezug aufweisen, bei einem nachweisbaren, dem Wesentlichkeitsgrundsatz entsprechenden Veranlassungszusammenhang als Arbeitsmittel in Betracht (glA v. BORNHAUPT, FR 2000, 971).

Bei der Beurteilung der Arbeitsmitteleigenschaft wird jedoch die Frage, ob zwischen den Aufwendungen und der Tätigkeit ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, überlagert durch die notwendige Abgrenzung zu Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des StpfL mit sich bringen. Derartige Aufwendungen können, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit anfallen, nach § 12 Nr. 1 Satz 2 nicht als WK abgezogen werden. Als Arbeitsmittel kann ein WG nur dann uneingeschränkt angesehen werden, wenn feststeht, dass der StpfL den Gegenstand zumindest weitaus überwiegend beruflich verwendet, eine private Mitbenutzung also von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, DB 2010, 2371; s. Anm. 546).

Kreis der Arbeitsmittel: Wenngleich es sich bei Arbeitsmitteln, wie auch die beispielhafte Erwähnung von Werkzeugen und Berufskleidung verdeutlicht, üblicherweise um *körperliche Gegenstände* handelt, sind uE auch *immaterielle WG* (zB Rechte, wirtschaftlich konkretisierte Anwartschaften o.ä.) unter die Arbeitsmittelregelung subsumierbar. Die vom BFH gegebene Definition der Arbeitsmittel lässt dies zu (KIRCHHOF/v. BECKERATH IX, § 9 Rn. 25; vgl. auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. H 11)

► *Werkzeuge* sind nur beispielhaft erwähnt. Werkzeuge sind Geräte zur Bearbeitung von Werkstücken oder Werkstoffen per Hand oder Maschine, also Hand- oder Maschinenwerkzeuge bzw. Hilfsmittel, die zur leichteren Handhabung, zur Herstellung oder zur Bearbeitung eines Gegenstands verwendet werden (s. § 3 Nr. 30 Anm. 6; s. auch Anm. 580).

► *Zur Berufskleidung* s. Anm. 551 ff.

541–542 Einstweilen frei.

b) Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkunftszielung

543 aa) Aufwendungen

Zu den Arbeitsmittelaufwendungen gehören vor allem die für den Erwerb bzw. die Herstellung des entsprechenden WG getätigten Beträge, wobei es sich üblicherweise um AK handeln dürfte. Zum Aufwendungsbegriff im Einzelnen gelten die Ausführungen im Rahmen der allgemeinen WKDefinition, s. Anm. 65. Auch die *mittelbar* durch die erwerbsbezogene Nutzung des WG veranlassten Aufwendungen (zB Kreditkosten zur Kaufpreisfinanzierung eines Arbeitsmittels, laufende Erhaltungsaufwendungen, Reisekosten zur Beschaffung von Arbeitsmitteln) können abziehbar sein (s. v. BORNHAUPT, § 9 Rn. H 26).

Aufwendungen durch Dritte stellen beim Einkunftsziel der WK dar, falls der Dritte sie lediglich zur Verkürzung des Zahlungswegs an den Empfänger zahlt und sie dem Dispositionsbereich des StpfL zuzuordnen sind. Der BFH hat die Abziehbarkeit des echten Drittaufwands (Schuldner der Verbindlichkeit ist der

Dritte) verneint (Beschl. des Großen Senats des BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782, zu C.IV.c; v. 7.6.2000 – III R 82/92, BFH/NV 2000, 1462). Der Grundsatz, dass Üblichkeit, Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit von Aufwendungen keine Elemente des WKBegriffs sind, gilt auch für die Arbeitsmittel (s. Anm. 201). Allerdings ist zu beachten, dass der Angemessenheitsvorbehalt des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 auch im Regelungsbereich der WK anzuwenden ist (§ 9 Abs. 5; s. § 4 Anm. 1603; v. BORNHAUPT, FR 2000, 971; H 9.12 „Angemessenheit“ LStH). Wegen der Einzelheiten, insbes. der Frage der Angemessenheit, s. die Erl. zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (§ 4 Anm. 1621 ff.). Der Verlust oder die Beschädigung von Arbeitsmitteln führt zu WK, soweit nicht die AHK selbst bereits einkunftsmindernd berücksichtigt worden sind (s. Anm. 193).

Nachweis des Erwerbsbezugs: Gemäß den allgemeinen Beweislastregeln (vgl. hierzu Anm. 55) muss den Nachweis der entstandenen Aufwendungen der Art und Höhe nach sowie der ausschließlich erwerbsbezogenen Nutzung der StpfL führen, der die Aufwendungen steuermindernd geltend macht (BFH v. 21.9. 2010 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; v. 20.5.2010 – VI R 53/09, DB 2010, 2371; H 9.12 „Nachweis der beruflichen Nutzung“ LStH).

bb) Zusammenhang mit Einkunftszielung

544

Erwerbsbezogene Veranlassung: Die den allgemeinen WKBegriff definierenden Grundsätze des Veranlassungsprinzips mit ihrer objektiven und subjektiven Inhaltskomponente gelten auch für die Arbeitsmittelaufwendungen (s. allg. zum Veranlassungsprinzip Anm. 130–139, zur Veranlassung Anm. 140–143, zum Veranlassungszusammenhang Anm. 145–154). Danach setzt die Arbeitsmittelqualifikation voraus, dass die Anschaffung oder Herstellung des WG nachweisbar im Wesentlichen durch eine auf Einkunftszielung ausgerichtete Tätigkeit veranlasst ist; es schließt sich idR eine erwerbsbezogene Nutzung an (zur Umwidmung s. BFH v. 2.2.1990 – VI R 22/86, BStBl. II 1990, 684).

Zum Sonderfall der auch im Arbeitsmittelbereich anzutreffenden Fehlaufwendungen s. allg. Anm. 165 und zur Abgrenzung gegenüber der Privatsphäre s. Anm. 546 (zu Fehlaufwendungen s. auch v. BORNHAUPT, FR 2000, 971).

Bezug zu einer Einkunftsart: Abs. 1 Nr. 6 gilt rechtssystematisch einheitlich für alle vier Überschusseinkunftsarten.

Beispiele: Werkzeuge, Büromaterial oder rein erwerbsbezogen genutzte Schreibmaschine eines Vermieters; Fachbücher und Fachzeitschriften eines Wertpapierinhabers oder Rentenbeziehers; nicht durch eine Aufwandsentschädigung abgedeckte Arbeitsmittel eines Abgeordneten.

Ungeachtet dessen ist festzustellen, dass die Probleme der Besteuerungspraxis schwerpunktmäßig bei den Einkünften des § 19 liegen.

Steht ein als Arbeitsmittel qualifiziertes WG im Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten (zB Verwendung eines Computers im Rahmen der Einkunftsarten des § 19 und des § 21), so ist uE – falls es an einem dominanten Beziehungsverhältnis entsprechend dem Wesentlichkeitsgrundsatz fehlt – wegen des einkunftsartenspezifisch ausgestalteten Leistungsfähigkeitsprinzips eine ggf. schätzungsweise Aufteilung vorzunehmen.

Zeitlicher Zusammenhang: Der Erwerbsbezug von Arbeitsmittelaufwendungen kann sich – entsprechend dem allgemeinen WKBegriff – in einer geplanten, laufenden oder zurückliegenden steuerrelevanten Tätigkeit manifestieren. Auch vorab entstandene und vergebliche Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung von Arbeitsmitteln kommen entsprechend den allgemeinen Tat-

bestandsvoraussetzungen als WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 in Betracht (s. allg. Anm. 161–172). Zur Unterbrechung der Einkunftszielung s. Anm. 167 und zum Wechsel des Veranlassungszusammenhangs s. Anm. 183.

545 Einstweilen frei.

546 cc) Abgrenzung zur Privatsphäre

Die Zugehörigkeit zu den Arbeitsmitteln kann idR für solche WG leicht bejaht werden, die bereits ihrer Art oder ihrem objektiven Charakter nach der erwerbsbezogenen Tätigkeit des Stpf. zu dienen bestimmt sind (zB berufsspezifische Werkzeuge eines ArbN). Dagegen ist bei WG, die auch der allgemeinen Lebensführung dienen können, die Zugehörigkeit zu den Arbeitsmitteln oft umstritten. Nach stRspr. sind Arbeitsmittel solche WG, die unmittelbar der Erledigung der beruflichen Arbeiten dienen und deren Einsatz eine sinnvolle und effektive Erledigung der berufsbedingten Arbeiten ermöglicht bzw. fördert. Dabei ist grundsätzlich der tatsächliche Verwendungszweck des WG im Einzelfall entscheidend. Bei der Anschaffung von solchen WG, die ihrer Art nach auch im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet werden (zB Computer, Geräte der Unterhaltungselektronik), kommt eine Anerkennung als WK uneingeschränkt nur in Betracht, wenn feststeht, dass der ArbN den Gegenstand weit- aus überwiegend beruflich verwendet hat, eine private Mitbenutzung also von ganz untergeordneter Bedeutung ist. Die Beurteilung dieser Frage hängt grundsätzlich von der tatsächlichen Zweckbestimmung und Funktion des WG im Einzelfall ab, weniger vom objektiven Charakter des angeschafften WG (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, DB 2010, 2371).

Da die private Nutzung gegenüber der festgestellten beruflichen von ganz untergeordneter Bedeutung sein muss, ist zunächst der Umfang der jeweiligen Nutzung zu ermitteln. Die Bestimmung der Unschädlichkeitsgrenze für eine private Mitbenutzung ist uE eine Wertungsfrage im Einzelfall. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung ist die teilweise im Schrifttum zu findende 10%-Bagatellgrenze für den privaten Nutzungsanteil als vom Stpf. im Einzelfall widerlegbare Orientierungsleitlinie geeignet (BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958 zu PC; H 9.12 „Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ LStH). Das gelegentliche Ausleihen eines Arbeitsmittels an Kollegen ist dabei allein nicht als wesentliche private Mitveranlassung zu beurteilen (BFH v. 15.5. 1981 – VI R 66/78, BStBl. II 1981, 735).

Ist die private Mitbenutzung von nicht ganz untergeordneter Bedeutung, so gehören nach der früheren Rspr. des BFH grundsätzlich die gesamten Aufwendungen zu den nach § 12 Nr. 1 Satz 2 nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung. Nachdem der BFH das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot aufgegeben hat (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672), ist bei einem gemischt genutzten Gegenstand grundsätzlich eine Aufteilung im Schätzungswege in Betracht zu ziehen (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, DB 2010, 2371; s. zur Aufteilung § 12 Anm. 66; wegen der Besonderheit bei typischer Berufskleidung s. Anm. 552). Zu beachten ist, dass nach der Rspr. des BFH unverzichtbare Aufwendungen für die Lebensführung wie Kleidung, Brille oder Uhr dem Anwendungsbereich entzogen sind und auch für eine Aufteilung nicht in Betracht kommen (BFH v. 21.9.2010 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; v. 20.7.2005 – VI R 50/03, BFH/NV 2005, 2185 zur Arbeitsbrille, mwN; s. Anm. 531). Ein WKAbzug scheidet in diesem Fall auch dann aus, wenn das WG auch oder sogar ausschließlich am Arbeitsplatz getragen wird.

Der BFH hatte bereits vor der Entscheidung v. 21.9.2009 – GrS 1/06 eine Aufteilung sog. gemischter Aufwendungen in nicht abziehbare Kosten der Lebensführung und WK für zulässig erklärt, wenn objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung ermöglichen und wenn außerdem der erwerbsbezogene Nutzungsanteil nicht von untergeordneter Bedeutung ist.

BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958 zu PC; v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; v. 29.1.1971 – VI R 31/68, BStBl. II 1971, 327; v. 29.1.1971 – VI R 6/68, BStBl. II 1971, 159; v. 29.4.1977 – VI R 208/75, BStBl. II 1977, 716; v. 18.2.1977 – VI R 182/75, BStBl. II 1977, 464; v. 21.11.1986 – VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262; v. 27.5.1993 – VI R 54/90, BFH/NV 1994, 18; v. 22.9.1995 – VI R 40/95, BFH/NV 1996, 207; v. 8.11.1996 – VI R 22/96, BFH/NV 1997, 341.

Einstweilen frei.

547–548

3. Nr. 7 bleibt unberührt (Satz 2)

549

Wegen des Verweises in Nr. 6 Satz 2 auf Nr. 7 gelten deren Regelungen auch für Arbeitsmittel. Danach sind zum einen die AfA-Regeln des § 7 zu beachten (Nr. 7 Satz 1). Im Übrigen ist die Bewertungsfreiheit des § 6 Abs. 2 zu berücksichtigen (Nr. 7 Satz 2). Stsystematisch betrachtet hat die Regelung der Nr. 7, und damit insbes. die AfA-Regelung, Vorrang vor Nr. 6 (BFH v. 16.2.1990 – VI R 85/87, BStBl. II 1990, 883).

Vorrang der AfA-Regelung (Nr. 6 Satz 2 iVm. Nr. 7 Satz 1): Grundsätzlich gilt für die zeitliche Berücksichtigung von Arbeitsmittelaufwendungen – wie für alle anderen WKArten – das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 (zB bei nicht abnutzbaren Arbeitsmitteln oder gWG). Handelt es sich bei den Arbeitsmitteln iSd Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 allerdings um abnutzbare WG, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpf. sich erfahrungsgemäß über einen Zeitraum von *mehr als einem Jahr* erstreckt und die keine gWG darstellen, so sind die getätigten AHK (zu Ermittlung und Umfang s. Anm. 608, 609) auf die voraussichtliche Nutzungsdauer mit den jährlichen AfA-Beträgen zu verteilen.

Bei als Arbeitsmittel anerkannten WG mit einer zeitlich begrenzten Nutzung haben die Stpf. daher die Möglichkeit, eine wirtschaftliche oder eine technische AfA unabhängig voneinander geltend zu machen. Zur AfA bei alten Musikinstrumenten s. Anm. 572.

Auch eine *Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung* gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 5 ist betr. Arbeitsmittel zulässig, falls das die Abschreibung auslösende schadensbegründende Ereignis nicht ausnahmsweise dem privaten Bereich zuzuordnen ist (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185797, BStBl. II 2004, 491, mwN).

Geringwertige Wirtschaftsgüter (Nr. 6 Satz 2 iVm. Nr. 7 Satz 2): § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 gewähren dem Stpf. für gWG mit AHK von bis zu 410 € ein Wahlrecht, die AHK sofort als BA abzuziehen oder über die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Nr. 7 schreibt die entsprechende Anwendung für Überschusseinkünfte vor (s. im Einzelnen § 6 Anm. 1276).

Einstweilen frei.

550

4. Wichtige Anwendungsfälle der Nr. 6 (Arbeitsmittel)

a) Typische Berufskleidung

551 aa) Begriff der typischen Berufskleidung

Zur typischen Berufskleidung gehören nach der Rspr. des BFH solche Kleidungsstücke, die ihrer Beschaffenheit nach objektiv nahezu ausschließlich nur für die berufliche Nutzung bestimmt und geeignet und wegen der Eigenart des Berufs nötig sind (BFH v. 19.1.1996 – VI R 73/94, BStBl. II 1996, 202). Kleidungsstücke, deren Benutzung als normale bürgerliche Kleidung im Rahmen des Möglichen und Üblichen liegt, scheinen als typische Berufskleidung aus. Mit der Begrenzung auf typische Berufskleidung wollte der Gesetzgeber den WKAbzug auf solche Berufskleidung beschränken, bei der offensichtlich ist, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist und damit eine Kollision zur privaten Lebensführung und zum privaten Bekleidetsein von vornherein ausschließt.

Eine geringfügige private Mitbenutzung typischer Berufskleidung ist unbeachtlich (BFH v. 4.2.1972 – VI R 256/68, BStBl. II 1972, 579; v. 9.3.1979 – VI R 171/77, BStBl. II 1979, 519). Eine private Mitbenutzung von 15,5% ist nicht mehr geringfügig, so dass ein WKAbzug insgesamt ausscheidet (BFH v. 21.11.1986 – VI R 173/83, BStBl. II 1982, 262).

Beispiele für typische Berufskleidung: Büromäntel von Architekten, Ingenieuren, technischen Zeichnern, sonstigen Büroangestellten ua., nicht jedoch sog. Sommerstaubmäntel (vgl. BFH v. 24.4.1956 – I 228/55 U, BStBl. III 1956, 195; v. 9.3.1979 – VI R 171/77 aaO); weißer Arzt- oder Apothekerkittel (BFH v. 6.12.1990 – VI R 65/90, BStBl. II 1991, 348); Monteuranzüge; Zunftkleidung der Handwerker; Arbeitskleidung der Bergleute und Schornsteinfeger; Artistengarderobe; typische Schutzkleidung der Kanalarbeiter oder Schiffer; Lichtschutzbrille des Flugpersonals (FG Hamb. v. 17.1.1972, EFG 1972, 329, rkr.); Uniformen von Soldaten (BFH v. 4.2.1972 – VI R 256/68, BStBl. II 1972, 379; v. 9.3.1979 – VI R 171/77 aaO; v. 20.11.1979 – VI R 25/78, BStBl. II 1980, 75), Polizisten, Stewardessen, Pförtner, Hotelpagen o.ä. (BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837); Talar eines Geistlichen; Robe und Barett der Richter und Rechtsanwälte (BFH v. 24.1.1958 – VI 278/56 U, BStBl. III 1958, 117; v. 3.7.1959 – VI 60/57 U, BStBl. III 1959, 328); Sportkleidung (Turnschuhe, Turnhose, Trainingsanzüge usw.) der Sportlehrer und sonstigen Erzieher, falls die private Mitbenutzung von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 21.11.1986 – VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262; eingehend dazu Anm. 580 „Sportsachen“); zur Reinigung der Arbeitskleidung s. Anm. 556.

Die aufgezählten Beispiele zeigen, dass in der Praxis im Wesentlichen solche Kleidungsstücke zur typischen Berufskleidung zu rechnen sind, die berufstypisch die Funktion entweder einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen (BFH v. 6.6.2005 – VI B 80/04, BFH/NV 2005, 1792; s. auch R 3.31 Abs. 1 LStR). Dabei erlangt bürgerliche Kleidung nicht allein dadurch den Charakter von typischer Berufskleidung, dass der ArbG das Tragen der Kleidung (zB Lodenmantel eines Forstbeamten) angewiesen oder mit einem Dienstabzeichen versehen hat, wenn dadurch eine Nutzung im privaten Bereich nicht nahezu ausgeschlossen ist (BFH v. 19.1.1996 – VI R 73/94, BStBl. II 1996, 202).

552 bb) Abgrenzung zur bürgerlichen Kleidung

Die Rspr. versteht unter bürgerlicher Kleidung solche Kleidungsstücke, die entsprechend den regionalen und zeitlichen Gebräuchen von der Bevölkerung

im täglichen Leben üblicherweise sowohl beruflich als auch privat getragen werden können, zB weiße Hemden, normale Hosen und Anzüge, schwarze Schuhe uÄ. Damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen bewirken keinen WKAbzug, auch wenn feststeht, dass die Kleidungsstücke ausschließlich bei der Berufsausübung benutzt und verschlissen werden; denn anders als bei der typischen Berufskleidung würde die bürgerliche Kleidung auch ohne den entsprechenden Beruf angeschafft und getragen (BFH v. 20.11.1979 – VI R 25/78, BStBl. II 1980, 75 betr. einen Dekorateur, der seine Kleidungsstücke nachweislich nur während der Dienstzeit trägt und sie in seinem beruflichen Spind aufbewahrt).

Vgl. BFH v. 20.11.1979 – VI R 143/77, BStBl. II 1980, 73: Trachtenanzug des Geschäftsführers eines im bayerischen Stil gehaltenen Nürnberger Lokals gehört zur bürgerlichen Kleidung, da private Nutzung nicht ausgeschlossen; BFH v. 7.6.1984 – IV R 81/82, BFH/NV 1986, 160: Abendgarderobe und Folklorekleidung einer Sängerin; BFH v. 6.12.1990 – IV R 65/90, BStBl. II 1991, 348: weiße Hemden (T-Shirts), Schuhe und Socken eines Arztes; BFH v. 18.4.1991 – IV R 13/90, BStBl. II 1991, 751: Konzertkleider und schwarze Hose einer selbständig tätigen Musikerin und Solistin; BFH v. 7.4.1992 – VI R 113/88, BStBl. II 1992, 854: Feldjacke; BFH v. 24.4.1992 – VI R 94/89, BFH/NV 1993, 12: Tropenkleidung einschl. Tropenhelm; BFH v. 19.1.1996 – VI R 73/94, BStBl. II 1996, 202: Lodenmantel (auch mit Dienstabzeichen) eines Forstbeamten.

Ausnahmefälle abziehbarer Aufwendungen für bürgerliche Kleidung: Ausnahmsweise können auch solche Kleidungsstücke zur typischen Berufskleidung gehören, die ihrer Art nach der bürgerlichen Kleidung zuzurechnen sind. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die Verwendung dieser Kleidungsstücke für Zwecke der privaten Lebensführung auf Grund berufsspezifischer Eigenschaften so gut wie ausgeschlossen ist. Ist eine private Nutzungsmöglichkeit der Kleidung objektiv nicht so gut wie ausgeschlossen, fehlt es für die Abziehbarkeit der insoweit entstandenen Aufwendungen an der erforderlichen Abgrenzbarkeit zu den nicht berücksichtigungsfähigen Aufwendungen für die private Lebensführung nach zuverlässigen objektiven und leicht nachprüfbaren Maßstäben. Eine ggf. teilweise Zurechnung der Aufwendungen zu den WK oder BA ist mit dem Regelungsgehalt des § 12 Nr. 1 Satz 2 unvereinbar (BFH v. 18.4.1991 – IV R 13/90 aaO).

Beispiele:

bejaht für: weiße Hosen eines Arztes (BFH v. 18.4.1991 – IV R 13790, BStBl. II 1991, 348; schwarzer Anzug eines Leichenbestatters (BFH v. 30.9.1970 – I R 33/69, BStBl. II 1971, 50); Cut eines Empfangschefs, Frack und schwarzer Anzug eines Kellners (BFH v. 9.3.1979 – VI R 171/77, BStBl. II 1979, 519); schwarze Hose eines Kellners iVm. der Kellnerjacke (BFH v. 4.12.1987 – VI R 20/85, BFH/NV 1988, 703); schwarzer Anzug eines katholischen Geistlichen (BFH v. 10.11.1989 – VI R 159/86, BFH/NV 1990, 288; verneinend für Croupier FG Ba-Württ. v. 31.1.2006, EFG 2006, 809, rkr.); Hemden mit Schulterklappen eines Flugingenieurs (Hess. FG v. 28.11.1988, EFG 1989, 173, rkr.); Sportkleidung eines Sportlehrers (FG Düss. v. 16.11.1995, EFG 1996, 176, rkr.; FG Münster v. 12.11.1996, EFG 1997, 334, rkr.).

verneint für: Abendgarderobe, Folklorekleidung sowie Kleidung im Freizeitlook einer selbständig tätigen Sängerin, selbst wenn eigens für Bühnen- oder Fernsehauftritte beschafft und nur anlässlich dieser Auftritte getragen (BFH v. 7.6.1984 – IV R 81/82 aaO); außergewöhnlich hohe Aufwendungen einer Schauspielerin und Fernsehansagerin für Kosmetika und bürgerliche Kleidung (BFH v. 6.7.1989 – VI R 91-92/87, BStBl. II 1990, 49); Abendkleider und schwarze Hosen einer Instrumentalsolistin (BFH v. 18.4.1991 – IV R 13/90 aaO); weiße Bekleidung eines Masseurs (BFH v. 16.8.1994 – I B 5/94, BFH/NV 1995, 207) und eines Arztes (BFH v. 18.4.1991 – IV R 13/90, BStBl. II 1991, 348); schwarze Röcke und weiße Blusen einer Hotel-Empfangssekretärin.

rin (FG Saarl. v. 12.10.1988, EFG 1989, 110, rkr.); schwarze Schuhe eines Flugingenieurs, die er zu seiner Uniform trägt (Hess. FG v. 28.11.1988, EFG 1989, 173, rkr.); Schuhe eines Briefträgers (FG Saarl. v. 26.11.1993, EFG 1994, 237, rkr.).

Beruflich bedingte Bekleidungsmehraufwendungen: Wegen des inzwischen aufgegebenen sog. Aufteilungs- und Abzugsverbots nach § 12 Nr. 1 Satz 2 (s. Anm. 546) versagte der BFH grundsätzlich auch bei einem besonders hohen, berufsbedingten Verschleiß bürgerlicher Kleidung den WKAbzug; eine stl. Berücksichtigung kam ausnahmsweise nur dann in Betracht, falls die nicht unwesentliche beruflich veranlasste Abnutzung vom normalen Kleidungsverschleiß nach objektiven Maßstäben zutreffend und in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzbar war.

BFH v. 24.7.1981 – VI R 171/78, BStBl. II 1981, 781 betr. Kfz-Elektrikermeister bei Arbeit mit Säuren; v. 10.10.1986 – VI R 61/83, BFH/NV 1987, 33 betr. einen Bauingenieur; v. 6.7.1989 – IV R 91-92/87, BStBl. II 1990, 49 betr. Kleidung einer Schauspielerin und Fernsehansagerin.

Beispiele für berufsbedingten Verschleiß: Beschädigung oder Verschmutzung bürgerlicher Kleidung durch einen nachweisbar beruflich veranlassten Unfall bzw. ein entsprechendes Schadensereignis (s. o.V., HFR 1981, 566; RÖSSLER, FR 1982, 283).

Diese Rspr. war und ist uE nicht gerechtfertigt. Rechssystematisch gehören Aufwendungen für bürgerliche Kleidung zu den unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung; sie sind dem Anwendungsbereich des § 9 entzogen, auch wenn ein beruflicher Veranlassungszusammenhang zu bejahen ist. Eine Ausnahme besteht ausdrücklich – konstitutiv – nur für den Abzug typischer Berufskleidung (s. Anm. 546).

553–555 Einstweilen frei.

556 cc) Umfang des Werbungskostenabzugs

Ist ein Kleidungsstück als typische Berufskleidung zu qualifizieren, sind nicht nur die AK, sondern auch sonstige Aufwendungen zu seiner Instandhaltung oder Reinigung uneingeschränkt WK, wobei es – wie bei der Anschaffung – auf das Entstehen von Mehraufwand nicht ankommt (BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837). Auch im eigenen Haushalt anfallende Reinigungskosten sind beruflich veranlasst, und zwar sowohl die unmittelbaren Kosten des Waschvorgangs (Kosten für Wasser, Energie, Wasch- und Spülmittel) als auch die Aufwendungen in Form der Abnutzung der eingesetzten Wachmaschine (BFH v. 13.3.1964 – IV R 158/61, BStBl. III 1965, 455; v. 25.10.1985 – III R 173/80, BFH/NV 1986, 281; v. 29.6.1993 – VI R 77/91 aaO; v. 29.6.1993 – VI R 53/92, BStBl. II 1993, 839; v. 26.9.1993 – VI R 64/92, BFH/NV 1994, 97; aA Nds. FG v. 10.12.2008, EFG 2010, 707, rkr.; s. Anm. 580 „Waschmaschine“). Abziehbar sind auch die Aufwendungen für Instandhaltung, Wartung und Reparatur typischer Berufskleidung. Der BFH erkennt die berufliche Veranlassung der Reinigung auch dann an, wenn die typische Berufskleidung zusammen mit privater Wäsche in einheitlichen Waschvorgängen gereinigt wird. Dabei kann der beruflich verursachte Aufwand auf der Grundlage der Kosten des einzelnen Waschmaschinenlaufs zB anhand repräsentativer Daten von Verbraucherverbänden oder Herstellern geschätzt werden. Die Schätzung kann auch ausgehend von der jährlich anfallenden Menge der zu reinigenden typischen Berufskleidung in der Form erfolgen, dass die dafür insgesamt erforderliche Zahl zusätzlicher Waschmaschinenläufe bestimmt und mit den Kosten eines einzelnen Waschmaschinenlaufs vervielfältigt wird (BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91 aaO).

Stfrei ist die Gestellung (und Übereignung) typischer Berufskleidung durch den ArbG (§ 3 Nr. 31; s. § 3 Nr. 31 Anm. 1 und 2).

Einstweilen frei.

557–558

b) Bücher

559

Veranlassungsprinzip: Bücher sind als Arbeitsmittel nur dann uneingeschränkt WK, wenn sie nachweisbar ausschließlich oder zumindest weitaus überwiegend für erwerbsbezogene Zwecke genutzt werden, wobei dies für jedes einzelne Buch gesondert zu entscheiden ist (BFH v. 19.4.1991 – VI R 164/87, BFH/NV 1991, 598). Entscheidend ist die konkrete Funktion des Buchs im Einzelfall, also der tatsächliche Verwendungszweck. Dabei ist der Umfang der Nutzung nicht entscheidend (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, DB 2010, 2371, zu Büchern als Arbeitsmittel eines Lehrers).

Erst wenn die Untersuchung des tatsächlichen Verwendungszwecks zu keinem eindeutigen Ergebnis führt, kann der objektive Charakter des Buchs den Ausschlag geben (BFH v. 21.5.1992 – VI R 70/91, BStBl. II 1992, 1015; v. 19.4.1991 – VI R 164/87 aaO; v. 2.2.1990 – VI R 112/87, BFH/NV 1990, 564). Bei einem beruflich und privat verwendeten Buch ist eine Aufteilung der Kosten in Betracht zu ziehen (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, DB 2010, 2371, unter Hinweis auf BFH v. 21.9.2010 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

Typische Fachbücher sind dadurch charakterisiert, dass sich ihr sachlicher Inhalt ganz überwiegend auf das spezielle berufliche oder sonstige erwerbsbezogene Fachgebiet des Stpfl. beschränkt; die Verwendung für erwerbliche Zwecke kann insoweit unterstellt werden, so dass Arbeitsmittel gegeben sind (BFH v. 21.5.1992 – IV R 70/91, BStBl. II 1992, 1915, mwN). Wann konkret ein Fachbuch vorliegt, kann nur im Einzelfall entschieden werden.

Bücher allgemeinbildenden Inhalts wie Nachschlagewerke und Biographien sowie Bücher schöpferischen Inhalts werden nicht nur von Stpfl. gekauft und gelesen, die sie im Rahmen ihres Berufs oder Betriebs verwenden, sondern auch von zahlreichen anderen Personen. Nach stRspr. gilt daher für sie, dass ihre Anschaffung schon aus Gründen der stl. Gerechtigkeit den Kosten der Lebensführung zuzurechnen ist, wenn nicht nachprüfbar oder klar erkennbar ist, ob und in welchem Umfang sie dem Beruf dienen (BFH v. 21.5.1992 – IV R 70/91, BStBl. II 1992, 1015; v. 27.9.1991 – VI R 1/90, BStBl. II 1992, 195; v. 16.10.1981 – VI R 180/79, BStBl. II 1982, 67; v. 20.5.2010 – VI R 53/09, DB 2010, 2371).

Einstweilen frei.

560–571

c) Musikinstrumente

572

aa) Veranlassungsprinzip

Musikinstrumente werden in einer Vielzahl von Fällen zur privaten Verwendung angeschafft und gehören nicht zu den typischen Arbeitsmitteln, die bereits von ihrer objektiven Beschaffenheit her ausschließlich beruflich genutzt werden. Zur Beurteilung der beruflichen Veranlassung sind deshalb regelmäßig eingehende Feststellungen über den Umfang der beruflichen und privaten Nutzung zu treffen (BFH v. 30.4.1993 – VI R 99/89, BFH/NV 1993, 722).

Die nicht immer einheitliche Rspr. stellt im Rahmen der Beweiswürdigung, bei der regelmäßig die Probleme der Rechtsanwendung liegen, primär darauf ab, ob das Beherrschende des Instruments die Grundlage der wirtschaftlichen Existenz

bildet, so dass eine intensive berufliche Nutzung, insbes. auch ständiges häusliches Üben, ohne weiteres angenommen werden kann, wie zB bei einem Konzertpianisten, Instrumentallehrer oder Orchestermusiker. Bei Musiklehrern an allgemeinbildenden Schulen stehen demgegenüber nicht die praktischen Fertigkeiten, sondern die theoretische Ausbildung der Schüler im Vordergrund. Von einem ständigen häuslichen Üben im erheblichem Umfang kann deshalb bei diesem Personenkreis idR nicht ausgegangen werden (s. dazu BFH v. 30.4.1993 – VI R 99/89, BFH/NV 1993, 722 betr. Cembalo eines Musiklehrers; FG München v. 29.7.1999, EFG 1999, 1176, rkr., betr. eine Sonderschullehrerin, die ein für 1800 DM gebraucht angeschafftes Klavier, das nicht im Arbeitszimmer aufgestellt war, mit einem Aufwand von über 11 000 DM generalüberholen ließ). Weitere Anhaltspunkte können der Standort des Instruments (zB in einem anerkannten Arbeitszimmer), das häusliche Umfeld (musikinteressierte Familienmitglieder, Zweitinstrument) und die Höhe der AK (ggf. auch der Reparaturkosten) insbes. im Verhältnis zum tatsächlichen Umfang der beruflichen Nutzung sein. Hohe Kosten und eine zeitlich eher geringe berufliche Verwendung des Instruments sprechen für eine nicht unbedeutende private Mitveranlassung.

Weitere Einzelfälle:

► *Nicht anerkannt* wurden Aufwendungen für einen neuen Konzertflügel einer Musiklehrerin unter Bezugnahme auf die Höhe der Aufwendungen (BFH v. 10.3.1978 – VI R 111/76, BStBl. II 1978, 459; ähnlich einschränkend BFH v. 10.10.1986 – VI R 193/83, BFH/NV 1987, 88) und die Aufwendungen für die Reparatur eines im privaten Wohnzimmer aufgestellten, 75 Jahre alten Steinway-Flügels iHv. rd. 21 000 DM durch eine Grundschullehrerin mit den Fächern Musik und Textiles Werken (FG Ba-Württ. v. 18.12.1997, EFG 1998, 643, rkr.; s. auch Nds. FG v. 21.5.1982, EFG 1982, 562, rkr; s. auch FG Ba.-Württ. v. 10.7.1984, EFG 1985, 69, rkr., betr. einen angestellten Musiklehrer, der seinen Schülern in erheblichem Umfang im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses zu Hause Klavierunterricht erteilt).

► *Anerkannt* wurden die Aufwendungen für eine Elektroorgel mit Vollpedal iHv. 18 666 DM sowie für ein Violoncello bei einem hauptberuflichen Musikschullehrer an einer Kreismusikschule, der Einzel- und Gruppenunterricht erteilt und als Korrepetitor für Teilnehmer an „Jugend musiziert“ und Konservatoriumsbesucher auf häusliches Üben in erheblichem Umfang angewiesen ist (FG Düss. v. 20.4.1993, EFG 1993, 575, rkr.); ebenso FG Schl.-Holst v. 28.11.1955, EFG 1956, 222, rkr.; FG Berlin v. 13.11.1973, EFG 1974, 311, rkr., betr. Elektroorgel einer Musiklehrerin; FG Münster v. 19.9.1975, EFG 1976, 178, rkr., betr. Cembalo eines hauptamtlichen Kirchenmusikers; FG Köln v. 23.3.1982, EFG 1982, 560, rkr., betr. den gebrauchten Flügel eines Musiklehrers an einer allgemeinbildenden Schule; Nds. FG v. 11.6.1982, EFG 1982, 561, rkr., betr. Bechsteinflügel und Querflöte einer Instrumentallehrerin; FG München v. 27.5.2009, EFG 2009, 1449, rkr., betr. gebrauchten Flügel einer Musiklehrerin.

Stellungnahme: UE schaffen die in der Rspr. vorzufindenden Typisierungen zwar in gewissem Umfang Rechtssicherheit bei der in diesem Bereich besonders schwierigen Rechtsanwendung. Jedoch sollte der Höhe der AK (s. zur Angemessenheitsfrage Anm. 200–203), der mit dem Instrument verbundenen Berufsfreude und insbes. dem häuslichen Umfeld als Beurteilungskriterien im Rahmen der Beweiswürdigung nicht eine entscheidende Bedeutung beigemessen werden. Der Stpfl., der gerade wegen der Anzahl der zu seinem Haushalt gehörenden Personen kein stl. anerkanntes Arbeits- oder Musizierzimmer einrichten kann, wäre möglicherweise doppelt „bestraft“.

bb) Umfang des Werbungskostenabzugs

573

Bei einer Anerkennung der Arbeitsmitteleigenschaft können die mit der Anschaffung des Musikinstruments zusammenhängenden Kreditzinsen, die lfd. Unterhaltskosten (zB für Instandhaltungen) und die von der voraussichtlichen Nutzungsdauer abhängigen AfA-Beträge (ggf. Sofortabzug als gWG) stl. in Abzug gebracht werden. Die Frage der Nutzungsdauer ist vor allem bei wertvollen alten Instrumenten äußerst umstritten (zur Nutzungsdauer von Musikinstrumenten s. WOLF, FR 1999, 841).

Nach Auffassung des BFH unterliegt eine über 300 Jahre alte Meistergeige, die im Konzertalltag regelmäßig gespielt wird, einem technischen Verschleiß, der eine AfA auch dann rechtfertigt, wenn es wirtschaftlich zu einem Wertzuwachs kommt. Bei Instrumenten, die bereits über 100 Jahre alt sind und die regelmäßig im Konzertalltag bespielt werden, soll grundsätzlich eine Restnutzungsdauer von 100 Jahren angesetzt werden (BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194).

UE sollte auch bei antiquarisch erworbenen Musikinstrumenten grds. von einer technischen Abnutzung durch Gebrauch ausgegangen werden, wenn das Instrument nicht als Sammlerstück, sondern für den (nahezu) täglichen Gebrauch angeschafft wurde. Dabei erscheint es – trotz der von der Sache her offenkundigen Unterschiede – sinnvoll, auch hier – insbes. bei regelmäßiger Pflege – die Abschreibungsdauer in Anlehnung an § 7 Abs. 4 Satz 1 auf 50 Jahre zu begrenzen, und zwar unabhängig davon, ob es sich um ein neues oder ein bereits über 100 Jahre altes Meisterinstrument handelt.

Bei neuen Musikinstrumenten hängt der Abschreibungssatz von der jeweiligen Nutzungsdauer ab (vgl. die amtlichen AfA-Tabellen mit einheitlichen AfA-Sätzen von 7–10%). Bei neuen Meistergeigen sieht der BFH eine typisierende Nutzungsdauer von 50 Jahren als unbedenklich an (BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194). Der Verlust einer Violine einer Orchestermusikerin kann im Wege der AfA zu Erwerbsaufwendungen führen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491).

Einstweilen frei.

574–579

5. ABC der Arbeitsmittel

580

Soweit der BFH bisher bei den folgenden WG die Arbeitsmitteleigenschaft im Fall gemischter Nutzungsveranlassung unter Hinweis auf das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot verneint und auch den teilweisen Abzug der Kosten abgelehnt hat, ist zu beachten, dass diese Rspr. nach der Entscheidung des BFH v. 21.9.2010 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) jeweils überprüfungsbedürftig und eine Aufteilung der Kosten in Betracht zu ziehen ist (s. dazu Anm. 546; BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, DB 2010, 2371).

Aktentasche, Aktenkoffer: Wird eine Aktentasche, ein Aktenkoffer (Pilotenkoffer) o.Ä. so gut wie ausschließlich erwerbsbezogen genutzt, etwa zum Transport beruflich zu bearbeitender Unterlagen, handelt es sich um ein Arbeitsmittel iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 (FG Berlin v. 2.6.1978, EFG 1979, 225, rkr., betr. die Aktentasche eines Betriebsprüfers; ironisch dazu RISSE, BB 1979, 1074). Diese Beurteilung gilt unabhängig von der betroffenen Berufsgruppe für sämtliche Überschusseinkünfte, wenngleich der praktische Schwerpunkt bei der Einkunftsart des § 19 liegen dürfte (zB Lehrer, Richter, Rechtsanwälte, Steuerberater und Verwaltungsangestellte; zur Sporttasche eines Sportlehrers s. FG Müns-

ter v. 12.11.1996, EFG 1997, 334, rkr.). Bei einer gemischt-genutzten Aktentsche kommt eine Aufteilung in Betracht (s. Anm. 546).

Aktenschrank ist im allgemeinen als Arbeitsmittel anzuerkennen; es gelten die gleichen Beurteilungsgrundsätze wie für Bücherregale (s.u. „Schreibtisch“).

Antiquitäten: Bei rein erwerbsbezogener Verwendung kommen unabhängig von der Aufwendungshöhe im Grundsatz auch Antiquitäten als Arbeitsmittel in Betracht (zB ältere und wertvolle Möbelstücke, alte Musikinstrumente uä.; s. auch BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355; dazu o.V., HFR 1986, 291; KLEIN, FR 1986, 249; s. auch Nds. FG v. 16.4.1997, EFG 1997, 953, rkr., zur AfA; s. auch BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194, betr. eine 300 Jahre alte Meistergeige: s. Anm. 573).

Arbeitsmaterial, das für berufliche oder sonstige erwerbsbezogene Zwecke verwendet wird, gehört zu den typischen Arbeitsmitteln iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 (zB Schreibmaterial, Zeichengeräte uä.; s. BFH v. 28.9.1984 – VI R 144/83, BStBl. II 1985, 89 [91] betr. Fortbildung eines Zeitsoldaten). Bei gemischt verwendetem Arbeitsmaterial ist uE der erwerbliche Anteil zu schätzen.

Arbeitszimmer: Nach hM stellt das Arbeitszimmer selbst kein Arbeitsmittel dar, obwohl die rein erwerbsbezogen genutzte Raumeinheit lediglich eine Hilfsfunktion bei der Ausübung der Berufstätigkeit erfüllt. Die Arbeitszimmeraufwendungen können jedoch unabhängig von Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 im Rahmen der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 geltend gemacht werden. Arbeitsmittel, die sich in einem häuslichen Arbeitszimmer befinden und zu dessen Ausstattung gehören (Einrichtungsgegenstände wie Bücherregal, Bücherschrank, Schreibtisch, Stuhl, Telekommunikationsanlagen, PC-Schreibtisch, ggf. sonstige Möbelstücke; s. BFH v. 8.11.1996 – VI R 22/96, BFH/NV 1997, 341), sind auch bei Begrenzung der abziehbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (§ 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b) unbeschränkt bzw. in den Grenzen des § 4 Abs. 5 Nr. 7 iVm. § 9 Abs. 5 abziehbar. Denn Aufwendungen für ein Arbeitsmittel in einem stl. anerkannten häusl. Arbeitszimmer sind unter den gleichen Nutzungsvoraussetzungen anzuerkennen, wie das außerhalb des Arbeitszimmers der Fall ist (BFH v. 21.11.1997 – VI R 4/97, BStBl. II 1998, 351; BMF v. 16.6.1998, BStBl. I 1998, 863).

Berufskleidung: s. Anm. 551–556.

Bilder: Nach der Rspr. des BFH sind Kunstgegenstände zur Ausschmückung des Arbeitszimmers, wozu regelmäßig auch Bilder gehören, keine Arbeitsmittel (BFH v. 30.10.1990 – VIII R 42/87, BStBl. II 1991, 340; v. 14.5.1991 – VI R 119/88, BStBl. II 1991, 837; v. 12.3.1993 – VI R 92/92, BStBl. II 1993, 506).

Brille: Auch eine ausschließlich am Arbeitsplatz getragene und aufbewahrte „normale“ Brille ist ein medizinisches Hilfsmittel zur Kompensation körperlicher Behinderungen oder Mängel und betrifft deshalb nach der Rspr. des BFH auch die allgemeine Lebensführung iSd. § 12 Nr. 1 Satz 2, so dass Aufwendungen hierfür nicht abziehbar sind (BFH v. 23.10.1992 – VI R 31/92, BStBl. II 1993, 193, anders bei Sehschwäche als Berufskrankheit, vgl. BFH v. 17.4.1980 – IV R 207/75, BStBl. II 1980, 639). Dies gilt auch für Kontaktlinsen, die ausschließlich für die Berufstätigkeit Verwendung finden (FG München v. 6.12.2000, LEXInform-Nr. 0571788, rkr.). Eine Aufteilung der Kosten kommt nicht in Betracht (s. Anm. 546).

Als Arbeitsmittel anzuerkennen sind demgegenüber Brillen, die eine Schutzfunktion gegenüber den speziellen Gefahren einer bestimmten Berufstätigkeit erfüllen („typische Berufsbrillen“). Auch die Aufwendungen für den Erwerb ei-

ner Bildschirm-Arbeitsbrille sind nur dann WK, wenn die Sehbehinderung auf die Tätigkeit am Bildschirm zurückgeführt werden kann (BFH v. 20.7.2005 – VI R 50/03, BFH/NV 2005, 2185).

Bücher: s. Anm. 559.

Bücherregale: s. „Schreibtisch“.

CD (Musik): Die für schöngestigte Literatur geltenden Grundsätze (s. Anm. 559) werden hier entsprechend anzuwenden sein, weil es sich nach dem objektiven Charakter idR um typischerweise privat genutzte Gegenstände handelt (s. FG München v. 11.5.1999, EFG 1999, 891, rkr., betr. Anschaffung klassischer Musik-CDs durch Gymnasiallehrer für Musik und Englisch).

CD-Player im Auto wurde als Arbeitsmittel eines Redakteurs anerkannt, der damit auf den morgendlichen und abendlichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von ihm beruflich zu besprechende CDs hören und auswählen wollte und konnte, um diese später vor der Niederschrift der Besprechung mit Hilfe der hochwertigen Anlage in seinem häuslichen Arbeitszimmer anzuhören (FG Ba.-Württ. v. 15.7.1997, EFG 1998, 276, rkr.).

Computer: Ein privat angeschaffter PC (Laptop) kann ein Arbeitsmittel sein. Eine private Nutzung ist unschädlich, soweit sie einen Nutzungsanteil von ca 10% nicht übersteigt. Die Kosten eines gemischt genutzten PC sind aufzuteilen. Dabei ist idR von einer hälftigen Aufteilung auszugehen, es sei denn ein anderer Aufteilungsmaßstab wird festgestellt (BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; H 9.12 LStH). Die zu einem PC gehörenden Peripherie-Geräte (Scanner, Drucker) sind keine gWG (BFH v. 10.3.2004 – VI R 19/02, BFH/NV 2004, 1386; v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; v. 15.7. 2010 – III R 70/08, BFH/NV 2010, 2253; zur Nutzungsdauer s. Anm. 613).

Darlehensforderung: s. „Geld“.

Diktiergerät ist ein typisches Hilfsmittel bei der Erwerbsausübung in den verschiedenen Berufszweigen und daher in aller Regel als Arbeitsmittel anzuerkennen (etwa bei einem Richter, angestellten Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt oder Arzt). Eine gelegentliche Verwendung für private Korrespondenz steht dem WKA-Bzug nicht entgegen; für die Wiedergabe privater Musikaufnahmen ist ein Diktiergerät nicht geeignet (vgl. auch BFH v. 29.1.1971 – VI R 31/68, BStBl. II 1971, 327).

Fachliteratur: s. Anm. 559 und hier „Zeitungen und Zeitschriften“.

Fahrrad: Das Fahrrad des angestellten Wachmanns einer Wach- und Schließgesellschaft kann – trotz lediglich mittelbarer Funktion im Erwerbsprozess – ein Arbeitsmittel sein (BFH v. 15.9.1961 – VI 228/60 U, BStBl. III 1961, 552; bestätigt durch BFH v. 9.4.1963 – VI 6/61 U, BStBl. III 1963, 299). Dies gilt etwa auch für das Fahrrad eines angestellten Zeitungsausträgers (vgl. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. H 100). Der WKA-Bzug erfolgt über die AfA oder als gWG. Für Fahrräder dagegen, die lediglich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt werden, kommt ein Abzug der Kosten wegen des Vorrangs von Nr. 4 nicht in Betracht (s. dazu BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805).

Fernsehgerät: Wegen des Aufteilungs- und Abzugsverbots gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 waren Aufwendungen für ein Fernsehgerät auch bei einem auf dem Gebiet des Films und des Fernsehens tätigen StpfL. regelmäßig nach der früheren Auffassung der Rspr. nicht als WK abziehbar; da dessen Nutzung im privaten Lebensbereich üblich ist, wird ein nicht un wesentlicher privater Veranlassungs-

zusammenhang typisierend unterstellt (so BFH v. 19.10.1970 – GrS 3/70, BStBl. II 1971, 21 bei einem Fernsehgerät in einem stl. anerkannten Arbeitszimmer); s. auch BFH v. 27.9.1991 – VI R 1/90, BStBl. II 1992, 195; v. 27.5.1993 – VI R 54/90, BFH/NV 1994, 18). An dieser Rspr. kann nach der Aufhebung des sog. Aufteilungs- und Abzugsverbots nicht mehr festgehalten werden (s. Anm. 546). Bei gemischter Nutzung ist eine Aufteilung im Schätzungswege möglich.

Geld in seiner Eigenschaft als Zahlungsmittel fällt nicht unter Abs. 1 Satz 3 Nr. 6, da ein Erwerbsbezug wesensmäßig nicht konkretisierbar ist (BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771).

Gemälde: s. „Bilder“.

Hörgerät: s. „Brille“ (BFH v. 22.4.2003 – VI B 275/00, BFH/NV 2003, 1052; v. 20.7.2005 – VI R 50/03, BFH/NV 2005, 2185).

Hunde: Aufwendungen eines Polizei-Hundeführers für den Diensthund sind WK (BFH v. 30.6.2010 – VI R 45/09, BFH/NV 2010, 2170, auch zum Umfang des WKAbzugs). Entsprechendes gilt für den Jagdhund eines Försters (BFH v. 29.1.1960 – VI 9/54 U, BStBl. III 1960, 163; dagegen nicht anerkannt für einen Wachhund eines Hausmeisters: BFH v. 10.9.1990 – VI R 101786, BFH/N 1991, 234) und für einen Blindenhund (FG München v. 16.11.1984, EFG 1985, 390, rkr.).

Klavier: s. Anm. 572–573.

Kraftfahrzeug (s. auch Anm. 750 „Autokosten“): Soweit ein Fahrzeug im Rahmen einer Auswärtstätigkeit beruflich genutzt wird, ist es Arbeitsmittel (BFH v. 27.11.2003 – VI B 23/00, BFH/NV 2004, 338, mwN). Soweit es dagegen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eingesetzt wird, sind die Kosten durch Nr. 4 abgegolten (BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805, betr. Leasingsonderzahlung; Hess. FG v. 18.3.2005, DStRE 2006, 268, rkr., zu Aufwendungen für Diebstahl eines Motorrollers).

Umfang des WK-Abzugs: Wenn das Kfz Arbeitsmittel ist, gehören die *gesamten Aufwendungen*, dh. neben den tatsächlich anfallenden laufenden Kosten (Treibstoff, Versicherung, Kfz.-Steuer, Reparaturen, Garagenmiete, Finanzierungskosten usw.) auch die AfA auf die AK, zu den WK. Auch bei aufwendigen Instandsetzungsmaßnahmen, die zu einer Werterhöhung und einer Verlängerung der Nutzungsdauer des Pkw. führen, geht die Rspr. regelmäßig von zum Zahlungszeitpunkt abzichbarem Erhaltungsaufwand aus (BFH v. 11.4.1986 – VI R 141/82, BFH/NV 1986, 529).

Lexikon: s. Anm. 559.

Musikinstrumente: s. Anm. 572–573.

Papierkorb: s. „Schreibtisch“.

Pistole: s. „Waffen“.

Reitpferd: Aufwendungen eines angestellten Reitlehrers für ein eigenes Reitpferd, welches überwiegend für berufliche Zwecke eingesetzt wird (zB im Reitunterricht und bei vom ArbG veranstalteten Reitturnieren), stellen WK dar; das Reitpferd ist in einem solchen Fall ein Arbeitsmittel (übereinstimmend FG Düss. v. 22.6.1982, EFG 1983, 65, rkr.; Hess. FG v. 2.12.1982, EFG 1983, 226, rkr.). Entscheidend sind die Umstände des Einzelfalls (BFH v. 27.2.2008 – VI B 40/07, BFH/NV 2008, 955). Als WK kommen neben der AfA insbes. die laufenden Unterhaltskosten in Betracht.

Tritt die Nutzung des Reitpferdes für private Sportzwecke dagegen nicht völlig in den Hintergrund, so liegen gemischte Aufwendungen vor, die nach früherer Rspr. nicht abziehbar waren (s. Anm. 546; FG Rhld.-Pf. v. 17.3.1995, EFG 1995, 746, rkr., betr. eigenes Reitpferd einer angestellten Reitlehrerin, die mit ihm auch im Reitunterricht eingesetzten Pferd bei sechs Turnieren im Jahr mitgeritten ist; im Ergebnis ebenso FG Münster v. 6.8.1990, EFG 1992, 452, rkr., betr. Reitpferd einer Fach-Journalistin).

Rundfunkgerät: Eine Qualifikation als Arbeitsmittel ist nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen denkbar, da es sich um einen typischen Gegenstand der allgemeinen Lebensführung handelt. Radiogeräte bieten vielfältige Möglichkeiten der Unterhaltung und der Information und werden üblicherweise nicht nur zur Unterrichtung und Fortbildung auf dem betrieblichen oder beruflichen Gebiet des jeweiligen Halters genutzt (BFH v. 7.9.1989 – IV R 128/88, BStBl. II 1990, 19). Im Übrigen s. „Fernsehgerät“ (s. auch BFH v. 24.10.1972 – VIII R 201/71, BStBl. II 1973, 78).

Schallplatten: s. „CD (Musik)“.

Schreibmaschine: s. „Computer“. Zur früheren Rspr. s. BFH v. 29.1.1971 – VI R 31/68, BStBl. II 1971, 327 betr. einen Richter, bestätigt durch BFH v. 18.2.1977 – VI R 182/75, BStBl. II 1977, 464 (s. auch FG Münster v. 2.4.1987, EFG 1987, 501, rkr.).

Schreibtisch (s. ferner „Arbeitszimmer“): Falls eindeutig vom Stpfl. nachgewiesen, zumindest glaubhaft gemacht werden kann, dass der Schreibtisch weit überwiegend zu beruflichen oder sonstigen erwerbsbezogenen Arbeiten benutzt wird und nicht privaten Repräsentationszwecken dient, handelt es sich um ein Arbeitsmittel iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 der entsprechenden Überschusseinkunftsart. Dies gilt materiell-rechtl. unabhängig davon, ob das Möbelstück in einem als häusliches Arbeitszimmer anerkannten Raum steht oder nicht. Allerdings indiziert die stl. Anerkennung des Arbeitszimmers die Arbeitsmittelqualität des Schreibtischs. Unbeachtlich ist im Grundsatz auch die Höhe der Schreibtischkosten.

StRspr.: BFH v. 21.1.1966 – VI 92/64, BStBl. III 1966, 219; v. 18.2.1977 – VI R 182/75, BStBl. II 1977, 464; v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355; v. 25.9.1992 – VI R 109/87, BStBl. II 1993, 106; FG Rhld.-Pf. v. 29.3.1973, EFG 1973, 536, rkr.

Die gleiche stl. Beurteilung greift ein für sämtliche zum Schreibtisch dazugehörigen Gegenstände wie Schreibtischlampe, Schreibtischsessel, Schreibtischgarnitur, Papierkorb (ausdrückl. BFH v. 18.2.1977 – VI R 182/75, BStBl. II 1977, 464; v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355; v. 8.11.1996 – VI R 22/96, BFH/NV 1997, 341) und Bücherregale (s. zur früheren Rspr. BFH v. 7.9.1990 – VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445; v. 30.10.1990 – VIII R 42/87, BStBl. II 1991, 340). Die Unterbringung im Arbeitszimmer ist nicht notwendige Anerkennungsvoraussetzung (BFH v. 18.2.1977 – VI R 182/75, BStBl. II 1977, 464).

Bei der zeitlichen Geltendmachung der WK ist die AfA-Regelung gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 zu beachten, wobei unabhängig voneinander eine wirtschaftliche oder eine nutzungsbedingte technische AfA in Betracht kommen (BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355 betr. AfA für über 100 Jahre alte, ständig in Gebrauch befindliche Möbelstücke).

Sportsachen (Sportbekleidung, Sportgeräte): s. auch „Berufskleidung“ in Anm. 551–556. Aufwendungen für Sportgeräte und Sportbekleidung (typische Berufskleidung) können in vollem Umfang WK sein, wenn die private Mitbenut-

zung von untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 21.11.1986 – VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262, v. 23.2.1990 – VI R 149/87, BFH/NV 1990, 765; zur Tatsachenwürdigung s. BFH v. 18.6.2007 – VI B 28/07, BFH/NV 2007, 1869). Nach Aufgabe des sog. Abzugs- und Aufteilungsverbots ist bei Teilbarkeit auch ein teilweiser Abzug möglich (s. Anm. 546).

Stereolanlage ist typischerweise als Gegenstand der allgemeinen Lebensführung kein Arbeitsmittel. Der Erfahrungssatz, dass Geräte der Unterhaltungselektronik regelmäßig auch im privaten Interesse angeschafft werden, kann nur entkräftet werden, wenn der Stpfl. die ernsthafte Möglichkeit darlegt, dass im konkreten Einzelfall eine vom Erfahrungssatz abweichende Gestaltung vorliegt.

Teleskop eines Lehrers kann Arbeitsmittel sein (FG Berlin v. 22.3.2004, EFG 2004, 1362, rkr.; aA Nds. FG v. 22.5.1987, LEXInform-Nr. 0079726, rkr.).

Teppich im stl. anerkannten Arbeitszimmer ist zwar kein Arbeitsmittel, führt aber als Einrichtungsgegenstand zum WKAbzug, wenn seine Zugehörigkeit zur Ausstattung eines beruflich genutzten Raums nicht untypisch ist und nicht vorwiegend zur Ausschmückung des Raums dient. Bei einem Teppich von durchschnittlicher Qualität und durchschnittlichem Preis wird der Charakter als Gebrauchsgegenstand regelmäßig zu bejahen sein (so bei Teppich für 3 900 DM BFH v. 8.11.1996 – VI R 22/96, BFH/NV 1997, 341; s. auch BFH v. 7.9.1990 – VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445).

Tonbandgerät kann im Einzelfall Arbeitsmittel sein, zB bei einem Musiklehrer, der das Gerät rein für musikbezogene Unterrichtszwecke verwendet (BFH v. 24.8.1962 – VI 57/62, HFR 1963, 57, gebilligt durch BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 [21]). Dies gilt gleichermaßen für einen hauptberuflich tätigen Musiker, der das Gerät zur Selbstkontrolle seines Spiels verwendet (BFH v. 29.1.1971 – VI R 6/68, BStBl. II 1971, 459).

Videokamera: vom BFH abgelehnt bei einem Projektmanager (BFH v. 21.6.1994 – VI R 16794, BFH/NV 1995, 216; uE fraglich, Teilabzug möglich).

Videorecorder: Arbeitsmittel bei ausschließlich beruflicher Nutzung (BFH v. 27.9.1991 – VI R 1/90, BStBl. II 1992, 195; uE fraglich, Aufteilung möglich).

Waffen: Das Jagdgewehr eines Forstbeamten im Revierdienst ist idR Arbeitsmittel, da die Anschaffung aus überwiegend beruflichen Erwägungen typisierend unterstellt werden kann (vgl. BFH v. 10.7.1964 – VI 280/63, StRK EStG § 9 Sätze 1 und 2 R. 75; gleiches Ergebnis BFH v. 18.4.1958 – VI 24/58 U, BStBl. III 1958, 300; aA Nds. FG v. 8.1.1973, EFG 1973, 204, rkr., betr. den Forstwart einer Landwirtschaftskammer). Aufwendungen eines Strafrichters, der sich aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit bedroht fühlt, zur Anschaffung einer Pistole sind keine WK, da der Schutz des eigenen Lebens und des Lebens der Familienangehörigen dem außerberuflichen Bereich angehört (so FG Ba-Württ. v. 26.7.1979, EFG 1979, 546, rkr.; Gleiches gilt danach für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erlangung eines Waffenscheins und für ähnliche Verteidigungskosten; uE fraglich).

Waschmaschinen gehören üblicherweise zu den überwiegend privat genutzten Haushaltsgegenständen. Für das Reinigen typischer Berufskleidung im eigenen Haushalt gilt jedoch, dass die unmittelbaren Kosten des Waschvorgangs (Wasser- und Energiekosten, Wasch- und Spülmittel) einschließlich der Aufwendungen in Form der Abnutzung der eingesetzten Waschmaschine (BFH v. 13.3.1964 – IV R 158/61, BStBl. III 1965, 455, und v. 25.10.1985 – III R 173/80, BFH/NV 1986, 281) und für deren Instandhaltung und Wartung als WK nach Abs. 1

Satz 1 abziehbar sind (BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837; FG München v. 16.7.2002 – 6 K 90/01, juris, rkr.).

Werkzeuge sind in Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 ausdrücklich als Arbeitsmittel anerkannt (Anm. 540). In Betracht kommen sämtliche Arbeitsgeräte zur Verrichtung handwerklicher Arbeiten, vor allem bei den Einkunftsarten § 19 und § 21, wobei kein allzu kleinlicher Maßstab anzulegen ist (vgl. aber zur Abgrenzung Werkzeug von Arbeitsmitteln im Hinblick auf § 3 Nr. 30 BFH v. 21.8.1995 – VI R 30/95, BStBl. II 1995, 906; v. 9.4.1963 – VI 6161 U, BStBl. III 1963, 299). Ein durch den ArbG stfrei gewährter Kostenersatz ist gegenzurechnen (s. § 3 Nr. 30 und Anm. 532).

Zeitungen und Zeitschriften (s. auch Anm. 559):

► *Grundsätzliches*: Entsprechend der stl. Beurteilung von Bücheraufwendungen gelten die Grundsätze des Veranlassungsprinzips sowie die allgemeinen verfahrensrechtl. Beweislastregeln (s. Anm. 55, 130 ff.). Es kommt somit entscheidend auf den nachweisbaren tatsächlichen Verwendungszweck der Zeitungen und Zeitschriften und deren konkrete Funktion im Einzelfall an. Der objektive Charakter der Zeitschriften spielt lediglich bei der Beweiswürdigung eine Rolle (vgl. BFH v. 21.2.1986 – VI R 192/82, BFH/NV 1986, 401; v. 20.5.2010 – VI R 53/09, DB 2010, 2371). Die Berufsgruppenzugehörigkeit des Stpfl. ist materiell-rechtl. grundsätzlich unerheblich, erlangt allerdings bei verwaltungsseitigen Typisierungen Bedeutung. Letztlich entscheidend ist eine Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls.

► *Allgemeine Tageszeitungen, Illustrierte oder sonstige Wochenzeitschriften*: Die Aufwendungen bilden auch bei einer gewissen Erwerbsnähe üblicherweise nicht abziehbare Lebensführungskosten gem. § 12 Nr. 1 (BFH v. 7.4.2005 – VI B 164/04, BFH/NV 2005, 1300; v. 7.9.1989 – IV R 128/88, BStBl. II 1990, 19, betr. Bezug der „Frankfurter Allgemeinen Zeitung“, der „Frankfurter Rundschau“, der „Süddeutschen Zeitung“ und der Wochenzeitschriften „Der Spiegel“ und „Die Zeit“ durch einen Journalisten [Kulturkritiker] sowie BFH 27.4.1990 – VI R 35/86, BFH/NV 1990, 701 betr. Zeitschrift „Test“ bei einem angestellten Referatsleiter für Marketing, Einkauf und Materialwirtschaft; Hess. FG v. 8.5.2008 – 13 K 3379/07, juris, rkr., betr. FAZ). Falls eine private Mitbenutzung derartiger Zeitungen wegen der idR auch vorzufindenden Beiträge allgemeinbildenden Inhalts vom Stpfl. im Einzelfall nicht ausgeschlossen werden kann, kann nach neuer Rspr. eine Aufteilung der Kosten in privat und beruflich veranlasste in Betracht kommen (s. Anm. 546; BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, DB 2010, 2371).

► *Fachzeitungen und -zeitschriften*: Lässt sich im Einzelfall vom Stpfl. eine ausschließliche oder ganz überwiegend erwerbsbezogene Verwendung der Zeitungen und Zeitschriften nachweisen oder zumindest glaubhaft machen, so ist die WKEigenschaft zu bejahen; vor allem typische Fachzeitschriften sind daher als Arbeitsmittel anzuerkennen (zB spezielle Börsenzeitschriften, Zeitschriften zu verschiedenen Rechtsgebieten oä). Lt. BFH v. 12.11.1982 – VI R 193/79, StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 6 R. 3 spricht der besondere Charakter des „Handelsblatts“ dafür, dass diese Tageszeitung von einem angestellten Berater in Wirtschafts- und Steuerfragen nahezu ausschließlich aus beruflichen Gründen ähnlich einer Fachzeitung bezogen wird (offen gelassen vom IV. Senat in BFH v. 30.6.1983 – IV R 2/81, BStBl. II 1983, 715; s. auch BFH v. 19.1.1996 – VI R 64/95, BFH/NV 1996, 402). Auch der mehrfache Bezug derselben Zeitschrift zum einen für private, zum anderen für berufliche Verwendungszwecke oder der berufsbedingte Erwerb mehrerer Tageszeitungen ohne ein erkennbares pri-

vates Informationsinteresse führt zur WKEigenschaft der erwerbsbezogen veranlassten Aufwendungen, wenngleich es sich uU nicht um typische Fachzeitschriften handelt.

581–584 Einstweilen frei.

VII. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 7

585 a) Rechtsentwicklung der Nr. 7

Preuß. EStG v. 24.6.1891 (Ges. Slg. 1891, 175): Die für alle Einkunftsarten geltende Regelung in § 9 Abs. 1 Nr. 5 enthielt die im Grundsatz der heutigen Nr. 7 entsprechende Regelung, dass vom Einkommen die regelmäßigen jährlichen Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden, Maschinen, Betriebsgerätschaften usw. in Abzug zu bringen sind, soweit solche nicht bereits unter den BA verrechnet sind.

Preuß. EStG v. 19.6.1906 (Ges. Slg. 1906, 206): In § 8 Nr. I 4 wurde fast wörtlich die bisherige Regelung übernommen (usw. wird ersetzt durch den Begriff des sonstigen toten Inventars).

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359): Erstmals wurden in § 13 Nr. 1 Buchst. c die Abschreibungen für Substanzverringerungen als WK aufgenommen. Die ursprünglich in § 13 Nr. 1 Buchst. b enthaltene Fassung, wonach die jährlichen, den Verhältnissen entsprechenden Abschreibungen für Wertminderung zu den WK gehören, wurde angesichts des inflationären Preisanstiegs durch die Gesetzesnovelle v. 24.3.1921 (RGBl. 1921, 313) dahingehend geändert, dass „Abschreibungen für Wertminderung“ durch „Absetzung für Abnutzung“ ersetzt wurde.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Obwohl der Dualismus Gewinneinkünfte/Überschusseinkünfte nunmehr ausdrücklich in § 7 Abs. 2 festgeschrieben wurde, regelte § 16 Abs. 2–4 wegen vorhandener Zweifel über das Verhältnis von BA zu WK die Abschreibung weiterhin einheitlich für alle Einkunftsarten. Dabei wurden die gesamten AHK ohne Rücksicht auf eine Wertminderung als WK zugelassen, bei Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpf. sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt, zeitanteilig (s. auch § 7 Anm. 6).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. I 1934, 1261): Sowohl die Formulierung „Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung“ in § 9 Nr. 6 als auch die erstmals vorgenommene Beschränkung auf die sog. Überschusseinkunftsarten entspricht im Wesentlichen der heutigen Rechtslage. Auf die für die Gewinneinkünfte geltende Regelung in § 7 wurde pauschal verwiesen.

II. StNG v. 20.4.1949 (WiGBl. 1949, 69): Im Zuge der Einfügung des § 7b (erhöhte Absetzungen für Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen) und des § 7d (erhöhte Absetzungen für Schiffe) in das EStG wurde die Verweisung in § 9 Nr. 6 auf § 7b und § 7d Abs. 1 erweitert.

Gesetz zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden v. 16.6.1964 (BGBl. I 1964, 353; BStBl. I 1964, 384): Die Verweisungen im Klammerzusatz wurden an die für Gebäude neu in § 7 eingefügten Absätze 4

und 5 sowie an § 54 (Sondervorschriften für Wohngebäude) angepasst (Verweis auf § 7 Abs. 1, 4, 5 und 6, §§ 7b, 54).

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG ua. Ges. v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 681): Die Verweisungen in Abs. 1 Nr. 7 wurden ergänzt und neu gefasst (Verweis auf § 7 Abs. 1 und 4–6, § 7a Abs. 1–3, 5 und 8, §§ 7b, 54).

StBereinG v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Die bisherigen Verweisungen wurden redaktionell angepasst (Verweis auf § 7 Abs. 1 und 4–6, § 7a Abs. 1–3, 5 und 7 und § 7b).

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I, 2408; BStBl. I, 505): Neben dem Wegfall des Klammerzusatzes mit der Verweisung auf bestimmte Absätze von § 7, 7a sowie § 7b wurde in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von WG die entsprechende Anwendung von § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 aufgenommen (sofortige Absetzung von sog. geringwertigen WG bis 800 DM bzw. 410 €). Durch den Wegfall des Klammerzusatzes hat sich inhaltlich keine Änderung ergeben.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Nr. 7 Satz 2 wurde neu gefasst. Danach konnte § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 mit der Maßgabe angewendet werden, dass AHK bis zu 410 € sofort als WK abgesetzt werden konnten. Die Neuregelung galt nach § 52a Abs. 23e erstmals für die im VZ 2008 angeschafften oder hergestellten WG.

WachstBeschlG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Nr. 7 Satz 2 wurde ohne materiell-rechtl. Änderung an die Neufassung von § 6 Abs. 2 angepasst (BTDucks. 17/15, 18). Die Neuregelung ist erstmals für die im VZ 2010 angeschafften oder hergestellten WG anzuwenden (§ 52 Abs. 23d).

Einstweilen frei.

586

b) Bedeutung der Nr. 7

aa) Vorbemerkung

587

Wegen des Vermögensneutralitätsprinzips (s. dazu Anm. 185 ff.) scheiden Aufwendungen zur Anschaffung von WG grundsätzlich aus der stl. Erfassung aus. Soweit Aufwendungen in den Grenzen der Nr. 7 als WK behandelt werden können, gilt dies nach hM nur für die Aufwendungen, die sich auf die Anschaffung abnutzbarer WG beziehen. Aufwendungen für die Anschaffung von Grund und Boden scheiden demgemäß als WK inoweit aus (BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, juris). Aufwendungen auf die Vermögenssubstanz im Zusammenhang mit Wertverzehr durch erwerbsbedingte Nutzung (zB Verlust) sind dagegen nach Abs. 1 Satz 1 absetzbar (s. Anm. 187; s. zum Verlust einer Darlehensforderung BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48).

bb) Deklaratorische Bedeutung der Nr. 7

588

Bei konsequenter Anwendung des Veranlassungsprinzips haben die AfA-Vorschriften der Nr. 7 sowie die Arbeitsmittelregelung der Nr. 6 unter dem teleologischen Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeitsbesteuerung uE eine ausschließlich deklaratorische Bedeutung. Die Vorschriften fügen sich nahtlos in den allgemeinen WBegriff des Abs. 1 Satz 1 ein. Ein Systembruch innerhalb der WK entsteht dadurch inhaltlich uE nicht (aA v. BORNHAUPT, DStJG 3 [1980], 166 f.; LANG, DStJG 9 [1986], 54). Abs. 1 Nr. 7 konstituiert nur einen Ausnahmetatbestand zum Abflussprinzip in Bezug auf die zeitliche Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen.

GlA BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830; v. 19.12.20007 – IX R 50/06, BStBl. II 2008, 480; SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 9 Rn. 176; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 480; LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 1253; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX, § 9 Rn. 102; SÖHN, StuW 1991, 270; PRINZ, FR 1986, 408; JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 540; aA BFH v. 14.2.1978 – VIII R 9/76, BStBl. II 1978, 455; v. 21.12.1982 – VIII R 215/78, BStBl. II 1983, 410; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 365; offengelassen BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. I 38 f.).

Wertverzehr- und Verteilungsfunktion: Entweder unterliegen die der Einkünftezielung dienenden Vermögensgegenstände wegen der begrenzten Nutzbarkeit aufs Ganze gesehen einem Wertverzehr (zB vermietete Gebäude, Arbeitsmittel, zeitlich begrenzte Nutzungsrechte), oder aber sie bleiben unabhängig von der Nutzung wertbeständig (zB Grundstücke, Wertpapiere).

► *Die Einnahmen beim Einsatz nicht abnutzbarer WG* sind entsprechend der Nutzungsüberlassung leistungsfähigkeitsgerecht bemessen. Die Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen sind zwar mittelbar durch den Erwerbsbezug veranlasst; sie werden aber wegen der Zuordnung zur Einkunftsgrundlage zu steuerneutralen Aufwendungen umqualifiziert und gelangen wegen des fehlenden Nutzungsverschleißes auch nicht wieder in die steuererhebliche Sphäre zurück (zum Sonderfall erwerbsbezogener Vermögensverluste s. Anm. 190–195). Aufwendungen für die Anschaffung von Grund und Boden scheiden als WK aus (BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, juris). Abgeschrieben werden können nur abnutzbare WG (BFH v. 29.4.2009 – IX R 34/08, BFH/NV 2010, 17).

► *Die Einnahmen beim Einsatz abnutzbarer WG* enthalten einen vermögensumschichtenden Bestandteil, der zwar als Ausgleich für den Wertverzehr dient, gleichwohl aber als Bezugsgröße versteuert werden muss (vgl. JAKOB, Steuern vom Einkommen, Bd. I, 1980, 226; JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 551 f.). Bei einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Besteuerung (zum Nettoprinzip als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips s. WOLFF-DIEPENBROCK, DStZ 1999, 717) müssen diese nutzungsbedingten Wertminderungen als Abzugskomponente berücksichtigt werden.

Die steuermindernde Erfassung des nutzungsabhängigen Wertverzehrs ertragbringender PrivatWG steht somit als *genereller Rechtfertigungsgrund* hinter Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 7 (vgl. auch COSTEDE, StuW 1986, 46, allerdings mit uE zu weitgehenden Schlussfolgerungen). Inhaltlich ist dies jedoch ein bereits im allgemeinen WK-Begriff des Abs. 1 Satz 1 verankerter Rechtsgedanke (vgl. zum Begriff der Aufwendungen Anm. 65; von einer „Vermengung beider Elemente“ spricht anschaulich FG Ba.-Württ. v. 26.3.1981, EFG 1982, 71, rkr.).

So werden etwa substanzbezogene Erhaltungsaufwendungen für vermietete Gebäude, bestimmte Fehlaufwendungen im Zusammenhang mit Gebäudeerwerb oder -herstellung (BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758), sog. geringwertige WG oder Aufwendungen für abnutzbare Erwerbsvermögen mit einer Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr (keine Arbeitsmittel) als allgemeine WK dem Grunde nach anerkannt, obwohl Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 7 tatbestandsmäßig nicht eingreifen. Zudem besagt die generelle stl. Erfassung des nutzungsabhängigen Wertverzehrs eines WG noch nichts über den Zeitpunkt der steuermindernden Geltendmachung.

Losgelöst vom *tatsächlichen* periodenbezogenen Wertverzehr eines Vermögensgegenstands, der nur in Einzelfällen Bedeutung erlangt (zB AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 6, verkürzte lineare Gebäudeabsetzung gem. § 7 Abs. 4 Satz 2), ist das gesamte Gefüge der stl. Absetzungsregelungen vornehmlich vom Verteilungsgedanken beherrscht; bei Orientierung am Nettoprinzip gilt dies unabhängig von der Einkunftsvermittlungsmethode und der wertmäßigen Einbindung des Vermögens selbst. Die periodengerechte zeitliche Aufwandsverteilung über die

begrenzte Nutzungsdauer eines zur Einkunftszielung eingesetzten WG ist entscheidender Zweck der Absetzungsregelungen (vgl. BFH v. 15.3.1990 – IV R 30/88, BStBl. II 1990, 623).

Da Dauer und periodenbezogener Verlauf des tatsächlichen Wertverzehrs wegen der Verwendung gesetzlicher Verschleißfiktionen (zT in Form von verbindlichen AfA-Sätzen seitens des Steuergesetzgebers, zB § 7 Abs. 5) regelmäßig unerheblich sind, stellen uE die AHK abnutzbarer ertragbringender WG dem Grunde nach WK oder BA dar, die bei mehrperiodigem Nutzungspotential zeitverteilt über die Abschreibungen stl. Geltung erlangen (WK iWSt oder BA iWSt). Wegen des Verteilungsgedankens muss der Stpfl. für die AfA-Zurechnung die Erwerbs- oder Herstellungsaufwendungen selbst getragen haben (s. allg. zur AfA-Berechtigung § 7 Anm. 41). Zum Konkurrenzverhältnis von Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 7 vgl. Anm. 549.

Der bei den Überschusseinkünften nur in engen Grenzen geltende Grundsatz der stl. Unbeachtlichkeit des Vermögensstamms (s. kritisch Anm. 186 f.; zust. auch JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 547–549) zwingt uE nicht dazu, die AfA-Regelungen als WK konstituierende Vorschriften zu interpretieren. Die Absetzungsregelungen allein unter dem Gesichtspunkt eines periodenbezogenen Wertverzehrs zu sehen, bedeutet eine Überstrapazierung dieser Rechtsnormen, zumal sich der Wertverzehrgedanke bereits im allgemeinen WK-Begriff des Abs. 1 Satz 1 niedergeschlagen hat.

Notwendige und hinreichende Bedingungskomponenten: Um substanzbezogene Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen als WK dem Grunde nach zu qualifizieren, müssen zwei Kriterien kumulativ erfüllt sein:

- als *notwendige Bedingung* muss das WG im steuerrelevanten Einkunftszielungsprozess bestimmungsgemäß eingesetzt werden und
- als *hinreichende Bedingung* ist ein periodenmäßig fingierter oder im Einzelfall tatsächlicher Wertverzehr erforderlich, der durch die beabsichtigte oder tatsächliche erwerbsbezogene Nutzung bzw. durch die zeitlich beschränkte Nutzungsfähigkeit ausgelöst wird.

Sowohl die im nicht abnutzbaren PV gespeicherten Aufwendungen als auch solche Aufwendungen, die im Zusammenhang stehen mit langfristig ertraglosen oder ertragschwachen WG, scheiden daher aus der werbungskostenrelevanten Erwerbssphäre aus. Der Grundsatz der stl. Unbeachtlichkeit des Vermögensbereichs hat hier seine äußere Grenzlinie. Ansonsten liegen dem Grunde nach WK zumindest iWSt vor.

Nr. 7 als zeitorientierte Sonderregelung: Während die Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen kurzfristig abnutzbaren Erwerbsvermögens (voraussichtliche Nutzungsdauer nicht mehr als ein Jahr) oder sog. geringwertiger WG im Jahr der Herausgabe als WK gem. Abs. 1 Satz 1 abziehbar sind, greifen bei WG mit einer längerfristigen Nutzungsdauer die zeitverteilenden Absetzungsregelungen der Nr. 7 ein (zur Konkurrenz gegenüber Nr. 6 vgl. Anm. 549). Im Interesse einer „periodengerechten“ Aufwendungszuordnung verdrängen die Absetzungsregelungen als lex specialis den über Abs. 1 Satz 1 iVm. § 11 Abs. 2 möglichen sofortigen Abzug im Herausgabungsjahr. Die in den AHK gespeicherten WK können deshalb nur zeitverteilt bei zur Einkunftszielung eingesetzten und einem erwerbsbezogenen veranlassten (fiktiven oder tatsächlichen) Werteverzehr unterliegenden WG berücksichtigt werden.

Die beiden oa. Meinungsrichtungen gleichen sich bei der praktischen Rechtsanwendung abgesehen von untypischen Geschehensabläufen und Grenzfällen daher an.

Trotz der grundsätzlichen WKEigenschaft von Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen für abnutzbares Erwerbsvermögen sind also in der jeweiligen Veranlagungsperiode die notwendige und hinreichende Bedingung für einen WKAnsatz zu prüfen, weil die als lex specialis geltenden Absetzungsregelungen der Nr. 7 die sachlichen Grundvoraussetzungen des WKBegriffs, zu denen auch der erwerbsbezogen veranlasste Vermögensverzehr zählt, erfüllen müssen (vgl. auch die Argumentation in BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442 betr. einen beruflich bedingten Vermögensschaden). Insoweit hat Nr. 7 aber ausschließlich deklaratorischen Charakter. Bei einer Unterbrechung der erwerbsbezogenen Nutzung oder deren zeitlicher Befristung können daher die AHK nur teilweise als WK Berücksichtigung finden. Gleiches gilt für substanzbezogene Arbeitsmittelaufwendungen iSd. Nr. 6, soweit die AfA-Vorschriften zur Anwendung gelangen (s. zur Streitfrage Anm. 549).

589 Einstweilen frei.

590 **cc) Bedeutung des Erwerbsvermögens bei den Überschusseinkünften**

Bei den historisch an die Quellentheorie anknüpfenden Überschusseinkünften besteht abweichend vom Gewinnermittlungsbereich kein in die stl. Einkünftermittlung eingebundenes BV (die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften der §§ 4–6 haben wegen ihres auf die Gewinnermittlung ausgerichteten Zuschnitts keine unmittelbare Geltung, s. aber Anm. 593, 621).

Sowohl ertragbringende als auch ertraglose WG gehören zum PV, das nach der Wertung des Gesetzgebers im Grundsatz, dh. bei Berücksichtigung verschiedener vom Leistungsfähigkeitsprinzip gezogener Grenzen, außerhalb der stl. Erfassung steht (s. eingehend Anm. 186 f.). Eine steuergesetzliche Unterteilung des PV in sich fehlt.

Diskussionsstand: Unbeschadet der oa. Grundaussage ist in finanzgerichtlicher Rspr. und im Schrifttum str., ob bei den Überschusseinkünften ein Erwerbsvermögen existiert (auch Einkunftszielungs- oder Überschussvermögen genannt), das ähnlich den Gewinneinkünften abweichend vom übrigen PV einer besonderen stl. Behandlung bedarf; höchstrichterliche Urteile zu dieser Frage liegen bislang nicht vor.

Vgl. als Überblick: BORMANN, DStZ 1982, 199; v. BORNHAUPT, BB 1986, 1963; LANG, DStJG 9 (1986), 45 (55); ALT, StuW 1994, 138; KRÜGER, FR 1995, 633; SCHMIDT/DRESECK XXIX, § 9 Rn. 178; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rz. 496 f.; LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 1254; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 253. Lediglich gestreift wird das Thema in BFH v. 8.10.1985 – VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596; offengelassen BFH v. 18.9.2007 – IX R 42/05, BStBl. II 2008, 26.

Selbst wenn die Existenz von Erwerbsvermögen bejaht wird, sind zumindest die daran zu knüpfenden Rechtsfolgen str. Von Berufs- oder Arbeitsvermögen sollte uE aus Gründen terminologischer Klarheit nur bezogen auf § 19 gesprochen werden, vgl. PRINZ, FR 1986, 409 Fn. 111; IPPISCH, DStR 1985, 264.

Losgelöst von der steuerdogmatischen Grundsatzfrage wird materiell-rechtl. in diesem Zusammenhang vor allem darüber diskutiert, ob erwerbsbezogen veranlasste Vermögensschäden wegen der Existenz eines Erwerbsvermögens nur im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 oder alternativ bzw. allein über den vornehmlich an pagatorische Vorgänge anknüpfenden allgemeinen WKBegriff gem. Abs. 1 Satz 1 geltend gemacht werden können. Bedeutung hat dies sowohl für den *Umfang* als auch für die *zeitliche Berücksichtigung* von Erwerbsaufwen-

dungen (s. Anm. 190, 615). Die im Zusammenhang mit der Annahme eines Erwerbsvermögens früher auch umstrittene Frage, ob bei einer nutzungsbedingten Umwidmung von WG analog den Gewinneinkunftsarten Entnahme- und Einnageregeln betreffend ein Erwerbsvermögen (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5) anzuwenden sind mit Folgen für Geltendmachung und Höhe der AfA, ist seit der Entscheidung des BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84 (BStBl. II 1989, 922) in der Praxis nicht mehr relevant (s. Anm. 610).

Eigene Auffassung zum Erwerbsvermögen:

► *Formal* betrachtet lässt sich uE ein Erwerbsvermögen bei den Überschusseinkünften gleichermaßen nach den Grundsätzen des Veranlassungsprinzips abgrenzen wie das dem Gewinnermittlungssektor zuzuordnende BV.

Ähnlich LANG aaO, 45; zur Abgrenzung BV/PV nach Veranlassungsgrundsätzen vgl. WASSERMAYER, DStJG 3 (1980), 321–337; aA KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 85.

Danach umfasst das Erwerbsvermögen eines Stpfl. sämtliche ihm zuzurechnenden verkehrsfähigen Gegenstände, deren Anschaffung, Herstellung oder Nutzung ganz überwiegend erwerbsbezogen veranlasst ist (zB Arbeitsmittel iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6, vermietete Grundstücke, ertragbringende Wertpapiere usw.).

► *Materiell* führt dies wegen der besonderen Ausgestaltung der Überschusseinkünfte allerdings nicht zu einer grundsätzlichen stl. Einbindung des Erwerbsvermögens ähnlich dem BV; das Erwerbsvermögen bleibt vielmehr Bestandteil des PV, das darüber hinaus auch die nicht unmittelbar der Einkunftszielung dienenden Vermögensgegenstände mitumfasst (vgl. LANG aaO, 55). Beim Erwerbsvermögen handelt es sich somit lediglich um eine *durch Rechtsfortbildung geschaffene Denkfigur*, die sprachliche und argumentative Vereinfachung bewirkt. Materielle Konsequenzen sind aus der Existenz eines Erwerbsvermögens allein nicht zu ziehen.

Einstweilen frei.

591

c) Geltungsbereich der Nr. 7

592

Die Möglichkeit zur Geltendmachung von Absetzungen iSd. Nr. 7 erstreckt sich auf:

- sämtliche technisch oder wirtschaftlich abnutzbare materielle und immaterielle WG des PV (einschl. Arbeitsmittel, s. die gesetzliche Verankerung in Nr. 6 Satz 2, Anm. 549; BFH v. 29.4.2009 – IX R 34/08, BFH/NV 2010, 17 zu immateriellen WG als abnutzbare; zu nicht abutzbaren WG s. BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, juris),
- WG, die der Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 dienen (betroffen sind vor allem die Einkünfte aus VuV, s. auch Anm. 618) und
- deren erwerbsbezogene Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt.

Wegen der teleologisch gebotenen einengenden Auslegung des WGBegriffs im Bereich nichtkörperlicher WG vgl. Anm. 605; über gemischt genutzte WG s. Anm. 618.

d) Verhältnis zu anderen Vorschriften

593

Verhältnis zu § 6: Nr. 7 Satz 2 verweist in Fällen der Anschaffung und Herstellung von geringwertigen WG auf § 6 Abs. 2 Satz 1–3 (s. Anm. 549). Im Übrigen

sind die Bewertungsvorschriften grds. dem BV vorbehalten und daher auf das sog. „Erwerbsvermögen“ bei Überschusseinkünften nicht anwendbar (s. Anm. 590). Die früher str. Frage, ob bei Nutzungsänderungen die Einlagebewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 5 gilt, ist seit BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84 (BStBl. II 1989, 922) ohne praktische Bedeutung (s. Anm. 610).

Verhältnis zum allgemeinen Werbungskostenbegriff (Abs. 1 Satz 1): Str. ist, ob Nr. 7 im Verhältnis zum allgemeinen WK-Begriff lediglich deklaratorische Bedeutung hat oder ob ihr mit dem hM ein konstitutiver Charakter beizumessen ist (s. Anm. 588). Hinsichtlich des Abzugszeitpunkts ist Nr. 7 iVm. § 7 aber auf jeden Fall lex specialis gegenüber § 9 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 11 Abs. 2. Auch bei der Geltendmachung von Vermögensverlusten geht Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 6 (Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung) vor (s. Anm. 190, 615).

Verhältnis zu den anderen Nummern des § 9: Durch die Entfernungspauschalen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 sind alle Aufwendungen abgegolten (vgl. Abs. 2 Satz 1). Im Gegensatz zur früheren Rechtslage erstreckt sich die Abgeltungswirkung damit uE aufgrund des eindeutigen Wortlauts auch auf außergewöhnliche Aufwendungen, zB durch Unfall bei Kfz.-Benutzung (s. Anm. 641). Im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 (Arbeitsmittelregelung) ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 vorrangig (BFH v. 16.2.1990 – VI R 85/87, BStBl. II 1990, 883; s. Anm. 549).

594 Einstweilen frei.

595 e) Absetzungsberechtigung

Persönlich zur Vornahme von AfA berechtigt ist regelmäßig der rechtl. oder wirtschaftliche Eigentümer bzw. dessen unentgeltlicher Rechtsnachfolger, so weit er das WG zur Einkunftszielung nutzt. Allerdings ist für den Abzug von AfA als WK nicht Voraussetzung, dass dem Stpfl. das WG, an dessen AHK er sich beteiligt, als Eigentümer zuzurechnen ist. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob der Stpfl. Aufwendungen im beruflichen Interesse trägt (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778).

596–598 Einstweilen frei.

2. Absetzungen bei Überschusseinkünften (Nr. 7 Satz 1)

a) Absetzungen für Abnutzung, Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen

599 aa) Allgemeines

Nr. 7 bestimmt in Satz 1 in allgemeiner Form die Berücksichtigung von AfA, AfS und erhöhten Absetzungen als WK im Bereich der Überschusseinkünfte. Zu den Begriffen AfA und erhöhte Absetzungen s. § 7 Anm. 103 bzw. § 7a Anm. 23; zur AfS vgl. § 7 Abs. 6. Wegen der allgemeinen Verweisung gelten die Bestimmungen über die AfA, AfS und die erhöhten Absetzungen im Bereich der Überschusseinkünfte entsprechend. Insoweit kann auf die Kommentierungen zu den einzelnen Vorschriften verwiesen werden.

Die sinngemäß anwendbaren Absetzungsregelungen aus dem Bereich der Gewinnermittlung erfahren allerdings im Bereich der Überschusseinkünfte Veränderungen, und zwar bei den Begriffen

- „Wirtschaftsgut“ als Gegenstand der Absetzung (s. Anm. 605),
- „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ (s. Anm. 613) und

- „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ als Bemessungsgrundlage der Absetzung (s. Anm. 608 f.).

Darüber hinaus sind aufgrund ihres speziellen Zuschnitts auf den betrieblichen Bereich einzelne Absetzungen bei Überschusseinkünften unzulässig.

bb) Zulässige Absetzungen

600

AfA: Auch ohne ausdrückliche Verweisung sind unter verschiedenen Anwendungsvoraussetzungen, ggf. auch wahlweise, bei abnutzbaren WG des Erwerbsvermögens – wie bisher – folgende Absetzungen mit den AHK als Bemessungsgrundlage zulässig (s. auch § 7 Anm. 16):

► § 7 Abs. 1:

- Lineare AfA (AfA in gleichen Jahresbeträgen, Satz 1),
- Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (Satz 7 Halbs. 1).

Grundnorm und praktischer Hauptanwendungsfall ist die lineare AfA; diese erstreckt sich auf sämtliche abnutzbaren WG des PV (außer Gebäuden), soweit sie erfahrungsgemäß mehr als ein Jahr zur Einkunftszielung verwendet oder genutzt werden. Zu Einzelheiten s. § 7 Anm. 100 ff. Bei kürzerer üblicher Nutzungsdauer erfolgt die stl. Geltendmachung im Jahr der Herausgabe gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 oder Satz 3 Nr. 6 iVm. § 11 Abs. 2.

► § 7 Abs. 4:

- Typisierende lineare AfA bei Gebäuden (Satz 1 Nr. 2) einschl.
- der Gebäude-AfA nach der tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer (Satz 2) sowie der
- Gebäude-Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (Satz 3).

Da die Immobilien im Anwendungsbereich von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 zwingend zum stl. PV gehören, entfällt die Möglichkeit zur höheren Absetzung für Wirtschaftsgebäude bei Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31.3.1985 gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1. Zu Einzelheiten bei anderen als Wirtschaftsgebäuden s. § 7 Anm. 413 ff.

► § 7 Abs. 5: Die starre degressive Staffel-Absetzung gab es ab 1996 nur noch für neu hergestellte Gebäude, die Wohnzwecken dienten (Satz 1 Nr. 3 Buchst. b). Die Gebäude mussten außerdem im Inland belegen sein. Die degressive AfA ist inzwischen auslaufendes Recht. Sie wird für Neubauten ab 2006 nicht mehr gewährt (s. SCHMIDT/KULOSA XXIX, § 7 Rn. 160).

► § 7 Abs. 5a: Entsprechende Anwendung der linearen und degressiven Gebäude-AfA (Abs. 4, 5) auf selbständige Gebäudeteile, Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume.

Absetzung für Substanzverringerung (§ 7 Abs. 6): AfS bei nicht betrieblichen Bodenschätzten (Substanzvorkommen ist ab Verwertung ein eigenes WG neben dem Grund und Boden), zB Verpachtung eines Bergbauunternehmens oder Steinbruchs (s. zur AfS bei unentgeltlichem Erwerb § 11d Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 EStDV).

Nach Auffassung des BFH ist die AfS – einschränkend zum Gesetzeswortlaut – nur nach Maßgabe des Substanzverzehrs (§ 7 Abs. 6 Halbs. 2), also nicht linear nach der Dauer des Rechts (§ 7 Abs. 6 Halbs. 1 iVm. Abs. 1) zu bemessen (vgl. BFH v. 27.6. 1978 – VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38).

Sonderabschreibungen (zB die auslaufenden Regelungen des Fördergebietsgesetzes) sind trotz fehlender ausdrücklicher Erwähnung vom Gesetzeszweck her in den Regelungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 einzubeziehen (unplanmäßige Gesetzeslücke), soweit sie nicht speziell auf die Gewinnermittlungseinkünfte zugeschnittenen sind (§ 7a Anm. 6).

Erhöhte Absetzungen: Die allgemeinen Grundsätze des § 7a für erhöhte Absetzungen (s. §§ 7h, 7i) sind mit Ausnahme der speziell auf die Gewinnermittlungseinkünfte zugeschnittenen Absätze 6 und 8 des § 7a auch bei den Überschusseinkünften anzuwenden.

601 Einstweilen frei.

602 cc) Unzulässige Absetzungen

Trotz des allgemein gefassten Wortlauts ohne Begrenzung auf bestimmte Absetzungsvorschriften scheidet bei den Überschusseinkünften weiterhin die Anwendbarkeit derjenigen Abschreibungsregelungen aus, die ein BV oder Anlagevermögen voraussetzen, weil es solche im Bereich der Überschusseinkünfte nicht gibt.

Folgende allein im Gewinnermittlungsbereich angesiedelte Absetzungen sind daher nicht zulässig:

Degressive Absetzung gem. § 7 Abs. 2 für bewegliche Wirtschaftsgüter: Die Vorschrift setzt das Vorhandensein von WG des Anlagevermögens voraus.

Absetzungen, die in ihren Tatbestandsvoraussetzungen speziell auf den betrieblichen Bereich zugeschnitten sind: § 7 Abs. 1 Satz 6 (Afa nach Leistung), zB §§ 7d, 7e, 7f, 7g.

Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) sind nur bei WG des BV zulässig, sofern die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 erfolgt. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 verweist ausdrücklich nicht auf § 6 Abs. 1.

Vgl. vor allem BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401; v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306; s. eingehend zur Teilwertabschreibung § 6 Anm. 554–624.

Der Ausschluss von Teilwertabschreibungen bei den privaten Überschusseinkünftarten ist systemgerecht, weil im Rahmen des Teilwertansatzes zu berücksichtigende Wertminderungen unabhängig vom Einsatz des betrachteten WG im steuerrelevanten Einkunftszerziehungsprozess anfallen.

603–604 Einstweilen frei.

605 b) Gegenstand der Absetzung: Wirtschaftsgutbegriff bei Überschusseinkünften

Gegenstand der Absetzung sind nach § 7 Abs. 1 WG (zum WG-Begriff s. § 7 Anm. 105 ff.; § 5 Anm. 350 ff.). Der WG-Begriff des Erwerbsvermögens als Teil des PV (s. Anm. 590) muss jedoch die systembedingten Unterschiede in der Einkünfteermittlungsmethodik gegenüber dem Gewinnermittler berücksichtigen.

Um im Bereich erwerbsbezogen veranlasster Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen den Anwendungsbereich der Afa-Vorschriften gem. Nr. 7 gegenüber den WK i.S.d. Abs. 1 Satz 1 (zeitliche Rechtsfolge: Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2) abzugrenzen, muss geklärt werden, welche Aufwendungen im Rahmen separat zu erfassender WG des PV zunächst aus dem allgemeinen Veranlassungszusammenhang auszugliedern sind. Auch § 7 Abs. 1 als Grundregel der Absetzungsvorschriften, auf die § 9 Abs. 1

Satz 3 Nr. 7 allgemein verweist, setzt das Vorhandensein eines WG voraus (s. auch § 11d Abs. 1 EStDV). WG im Bereich der privaten Überschusseinkunftsarten sind somit Grundlage und objektbezogener Gegenstand der Aussonderung von Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen aus dem allgemeinen Veranlassungszusammenhang.

Der Begriff des WG hat im *Steuerbilanzrecht* zentrale Bedeutung, da er die wesentlichen in das Rechenwerk aufzunehmenden positiven und negativen Bilanzierungsobjekte bezeichnet. Der steuerbilanzielle WGBegriff erfährt demgemäß eine weite Auslegung; er umfasst nach stRspr. nicht nur „Sachen und Rechte, sondern tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind“ (BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414; v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21; v. 29.4.2009 – IX R 34/08, BFH/NV 2010, 17; zu Einzelheiten s. § 7 Anm. 105–112). Es muss sich dabei um eine objektiv werthaltige Position handeln (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632). Zu erwartende Nutzungsvorteile sind keine WG (BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21).

Wegen der systembedingten Unterschiede zwischen der an kaufmännischen Grundsätzen orientierten Gewinnermittlung und den vornehmlich an pagatorische Vorgänge anknüpfenden Überschusseinkünften sind die Konturen des WGBegriffs im Rahmen des § 9 enger zu ziehen.

Vgl. eingehend PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, 1984, 293–300; andeutungsweise auch TIPKE, DStJG 3 (1980), 1 (11). AA KRUSE, FR 1981, 478, der von einer inhaltlichen Identität ausgeht; KRÜGER, FR 1995, 633; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. I 10, I 20–I 24; WICHMANN, Stbg. 1990, 133; BFH v. 31.8.1971 – VIII R 61/68, BStBl. II 1971, 768 (770); v. 24.7.1996 – X R 139/93, BStBl. II 1997, 105.

Rechtsmethodisch erfolgt dies uE durch einengende Auslegung des WGBegriffs.

Positive Abgrenzung: Von einem regelmäßig durch Aufwendungen erworbenen oder geschaffenen eigenständigen WG des PV kann nur dann gesprochen werden, falls – aus wirtschaftlicher Sicht – selbstständig verkehrsfähige körperliche (Sachen) oder nichtkörperliche Gegenstände (Rechte) vorliegen (vgl. auch § 90 BGB). Diese Gegenstände müssen dem Stpf. eigenständig bei der Entfaltung einer auf Einkunftszielung ausgerichteten Tätigkeit bzw. Leistung dienen (zB Gebäude einschl. selbstständig nutzbarer Gebäudeteile, Kapitalvermögenswerte, Nießbrauchrechte, sonstige Nutzungsrechte uä.). Bei unentgeltlich erlangten WG zB im Rahmen einer Erbfolge werden die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortgeführt (s. § 11d EStDV); zum Spezialfall unentgeltlicher Nutzungsrechte COSTEDE, StuW 1986, 44 (46–48, 52). Der WGBegriff der Überschusseinkunftsarten ist somit an einen wirtschaftlich geprägten Gegenstands begriff anzunähern. Für die Geltendmachung von AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 muss es sich darüber hinaus um abnutzbare Gegenstände handeln, die zu Einkunftszielungszwecken eingesetzt werden.

Negative Abgrenzung: Im Bereich immaterieller Werte und sonstiger wirtschaftlicher Vorteile erfährt der weite WGBegriff des Steuerbilanzrechts systementsprechende Einschränkungen. Für die Überschusseinkunftsarten ist es unerheblich, dass die gegenständlich nicht konkretisierten Aufwendungen dem Stpf. einen über mehrere Jahre sich erstreckenden Nutzen verschaffen und dass ein Erwerber des Betriebs den durch den Aufwand erlangten Vorteil bei der Berechnung des Gesamtkaufpreises selbstständig bewerten würde; es handelt sich inso-

weit um speziell bilanzorientierte Überlegungen (Teilwertgedanke; periodengerechte Gewinnabgrenzung; vgl. BFH v. 17.1.1978 – VIII R 97/75, BStBl. II 1978, 337; v. 24.10.1979 – VIII R 92/77, BStBl. II 1980, 187 betr. Abstandszahlungen im VuV-Bereich, die sofort abziehbare WK darstellen; v. 14.10.1980 – VIII R 22/76, BStBl. II 1981, 128). Für die WKQualifikation kommt es wegen Fehlens eines selbständigen der Einnahmeerzielung dienenden Gegenstands allein auf die erwerbsbezogene Veranlassung der Aufwendungen an mit der Rechtsfolge des einkunftsmindernden Abzugs im VZ der Verausgabung, § 11 Abs. 2. Gleiches gilt für Rechnungsabgrenzungsposten und Rückstellungen, die nur beim Bilanzierenden zur periodengerechten Gewinnabgrenzung wie WG behandelt werden.

Beispiele: Damnum bei Fremdfinanzierung einer vermieteten Immobilie ist regelmäßig bei Einbehalt durch das Kreditinstitut als WK zu berücksichtigen, keine steuermindernde Verteilung über die Laufzeit des Kredits (BFH v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, 144; v. 13.9.1994 – IX R 29/90, BFH/NV 1995, 293; vgl. auch Anm. 385 „Damnum“); Leasing-Sonderzahlung für Pkw. ist bei einem Arbn, der die tatsächlichen Kosten geltend macht, sofort als WK abziehbar (BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643).

Derartige Abgrenzungspositionen existieren systemgemäß bei den Überschuss-einkünften nicht.

„Wie ein materielles Wirtschaftsgut“: Zu beachten ist, dass aus Gründen des strechl. Nettoprinzips der Aufwand des Stpf. bei entsprechender beruflicher Veranlassung auch dann abziehbar ist, wenn die Voraussetzungen eines WG nicht vorliegen (vgl. im Einzelnen BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778: Behandlung „wie ein materielles WG“; krit. dazu zu Recht KSM/v. BORN-HAUPt, § 9 Rn. I 34b).

606–607 Einstweilen frei.

c) Bemessungsgrundlage der Absetzungen

608 aa) Bedeutung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage

Die rechtssystematische Bedeutung der AHK bei den Überschusseinkünften hängt davon ab, welche Rechtsnatur Nr. 7 zugemessen wird.

Interpretiert man die Absetzungsregelung der Nr. 7 als WK konstituierende Sondervorschrift, so übernehmen die AHK von WG lediglich die Rolle als im steuerneutralen Bereich stehende AfA-Bemessungsgrundlage (vgl. auch BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 betr. immobilienbezogene Fehlaufwendungen).

Nach der Gegenauaffassung bestimmt der Umfang der AHK zunächst einmal mit darüber, welche substanzbezogenen Aufwendungen dem Grunde nach WK darstellen. Denn nur die auf abnutzbare Erwerbsvermögen entfallenden Beträge sind dem steuerrelevanten Bereich zuzuordnen (WK iwS), während solche, die den nicht abnutzbaren (ertragbringenden oder ertraglosen) WG zuzurechnen sind, außerhalb der stl. Erfassung stehen. Erst im Zusammenhang mit abnutzbaren, in den Einnahmeerzielungsprozess eingesetzten Gegenständen weist die Bestimmung des Umfangs der AHK den Weg zu ihrer grundsätzlichen zeitlichen Geltendmachung über die AfA (s. auch PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, 1984, 300 f.).

bb) Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

609

Trotz ihrer teilweise unterschiedlichen Funktion und den bei den Überschusseinkünften nicht unmittelbar geltenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind die AHK nach überwiegender Auffassung in beiden Einkunftsvermittlungsbereichen begrifflich und inhaltlich identisch.

Nach der Entscheidung des BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89 (BStBl. II 1990, 830) ist eine unterschiedliche Auslegung der Begriffe Anschaffungskosten und Herstellungskosten für die Bereiche des BV (Gewinneinkünfte) einerseits und des PV (Überschusseinkünfte) andererseits zwar nicht ohne weiteres ausgeschlossen; sie bedarf jedoch der Rechtfertigung durch unabeweisbare Gründe, die sich aus der Systematik des Gesetzes und aus besonderen Zwecken der in Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften ergeben müssten. Denn die Regelung der §§ 7 ff. unterscheidet nicht nach Einkunftsarten.

Definition gem. § 255 HGB: Seit Einführung des § 255 HGB durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) ist für die strechtl. Inhaltsbestimmung der Begriffe Anschaffungskosten und Herstellungskosten bei den Überschusseinkünften (wie auch bei den Gewinneinkünften) allein diese Vorschrift maßgeblich (BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BFH/NV 2002, 968; vgl. eingehend zum Begriff der Anschaffungskosten § 6 Anm. 281–303, der Herstellungskosten § 6 Anm. 459–466; s. auch § 7 Anm. 130–148, 263 f. mit Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand).

Nach Abs. 1 Satz 1 abziehbare Werbungskosten: Sämtliche nicht aktivierungsfähigen und -pflichtigen Aufwendungen (auch nachträglich anfallende) gehören bei Vorliegen eines steuerrelevanten Veranlassungszusammenhangs trotz Substanzbezugs zu den zum VERAUSGABUNGSZEITPUNKT abziehbaren WK, zB laufende Erhaltungsaufwendungen bei vermieteten Gebäuden oder originär entstehende Finanzierungsaufwendungen bei Kapitalvermögens- und Immobilienerwerben (s. auch Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, dazu Anm. 375; vgl. weiterhin betr. Immobilienvermögen PRINZ, BB 1985, 1975); die wirtschaftliche Veranlassung derartiger Aufwendungen durch die erwerbsbezogene Leistung ist notwendige und hinreichende Bedingung zugleich für ihre Berücksichtigung als allgemeine WK iSd. Abs. 1 Satz 1. Für angeschaffungsnahe Aufwendungen bei Gebäuden besteht unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a eine Aktivierungspflicht, die auch für Überschusseinkünfte gilt (s. Abs. 5 Satz 2); s. dazu BFH v. 25.8.2009 – IX R 20/08, BStBl. II 2010, 125; s. dazu FAHLENBACH, DStR 2010, 2066; s. auch BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569; SCHMIDT/KULOSA XXIX, § 6 Rn. 381 mwN).

In formal-technischer Hinsicht weicht die Geltendmachung der Absetzungen auf Basis der AHK in beiden Einkunftsvermittlungssystemen voneinander ab, da es bei den Überschusseinkunftsarten an einem an kaufmännischen Grundsätzen ausgerichteten Rechenwerk fehlt. Die Berechnung der Absetzungen im Rahmen des § 9 erfolgt letztlich auf der Basis des Inhalts der für stl. Zwecke angefertigten Unterlagen (vgl. BFH v. 27.6.1978 – VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38 [40]; JAKOB, Steuern vom Einkommen, Bd. I, 1980, 237 [240]).

cc) Bemessungsgrundlage nach Nutzungsänderung

610

Umwidmung: Werden zunächst privat angeschaffte WG später zur Einkunftsverzierung genutzt (Umwidmung), sind Bemessungsgrundlage die ursprünglichen AHK, die auf die Gesamtnutzungsdauer zu verteilen sind und zwar einschließlich der Zeit, in der die WG nicht zur Erzielung von Einkünften genutzt worden

sind (fiktive AfA; stRspr. seit BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922; zum sofortigen WKAbzug bei Umwidmung bisher privat genutzter WG s. KOTTK, DB 1998, 1255). Nur eine solche Aufteilung der gesamten Aufwendungen trägt der Tatsache Rechnung, dass die für das WG aufgewendeten Kosten zeitanteilig auch mit einer Verwendung zu estrechl. nicht bedeutsamen Zwecken in wirtschaftlichem Zusammenhang gestanden haben. Da eine technische oder wirtschaftliche Abnutzung regelmäßig nämlich auch in der Zeit erfolgt, in der das WG nicht zum Zweck der Einkünfteerzielung verwendet wird, ist es ge-rechtfertigt, diesem Zeitraum einen Teil der AfA zuzuordnen. Ist im Zeitpunkt der Umwidmung die übliche Nutzungsdauer des WG bereits abgelaufen und damit das AfA-Volumen bereits verbraucht, so soll nach der Rspr. des BFH der Stpfl. keine weitere AfA als WK in Anspruch nehmen können. UE ist in diesem Fall die gesamte Nutzungsdauer von der Anschaffung oder Herstellung bis zum voraussichtlichen Ende der Nutzung neu zu schätzen mit der Folge, dass die AHK auf die neue Nutzungsdauer zu verteilen sind (s. im Einzelnen § 7 Anm. 142).

Übersteigt der auf die Zeit nach der Umwidmung entfallende Teil der AHK 410 € (bis 2001: 800 DM) nicht, so ist entsprechend § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 eine sofortige Abschreibung möglich, auch wenn Nr. 7 Satz 2 von „Fällen der Anschaffung oder Herstellung“ spricht (glA SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 177; H 9.12 „Absetzung für Abnutzung“ LStH; aA BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 491).

Unentgeltlicher Erwerb: Wurde das WG unentgeltlich erworben (zB Schenkung), bemisst sich die AfA bei nicht zum BV gehörenden WG gem. § 11d Abs. 1 EStDV nach den AK des Rechtsvorgängers oder dem Wert, der beim Rechtsvorgänger an deren Stelle getreten ist oder treten würde, wenn dieser noch Eigentümer wäre, zuzüglich der vom Rechtsnachfolger aufgewendeten HK, nach dem Prozentsatz, der für den Rechtsvorgänger maßgebend sein würde, wenn er noch Eigentümer des WG wäre (BFH v. 16.2.1990 – XI R 85/87, BStBl. II 1990, 883).

Von diesen Grundsätzen ist auch bei der Entwidmung von WG, dh. bei Beendigung ihres Einsatzes zur Einkunftszielung, auszugehen. Mit der Entwidmung endet die AfA, ohne dass das restliche AfA-Volumen noch abgeschrieben werden könnte. Auch hier sind die AfA auf die Gesamtnutzungsdauer einschließlich der Zeit vorzunehmen, in der das WG nicht mehr zur Erzielung von Einkünften genutzt wird (BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599).

611–612 Einstweilen frei.

d) Bestimmung der Nutzungsdauer

613 aa) Grundsätzliches

Im Bereich der Überschusseinkünfte ist die Nutzungsdauer die Zeit, in der sich das WG voraussichtlich technisch oder wirtschaftlich abnutzt. Sie ist zu schätzen (BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599; v. 7.2.1975 – VI R 133/72, BStBl. II 1975, 478; s. § 7 Anm. 170). Für die Schätzung der Nutzungsdauer ist regelmäßig von dem Zeitraum auszugehen, in dem sich das WG technisch abnutzt. Eine hiervon abweichende kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer kommt nur in Betracht, wenn das WG erfahrungsgemäß vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer objektiv wirtschaftlich wertlos wird (BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59; zur Schätzung der Nutzungsdauer s. eingehend

§ 7 Anm. 185–192). Die evtl. Veräußerung des WG vor dem Ende der Nutzungsdauer ist ohne Einfluss auf die Bemessung.

Dies gilt im Grundsatz sowohl für körperliche als auch für nichtkörperliche abnutzbare WG des PV, wie etwa zeitlich begrenzte Nutzungsrechte. Wirtschaftliche oder technische Abnutzung ist jeweils für sich zu beurteilen und berechtigt jeweils für sich gesehen zur Inanspruchnahme von AfA, wobei eine Saldierung von technischer Abnutzung und wirtschaftlichem Wertzuwachs ausgeschlossen ist (BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194, betr. eine über 300 Jahre alte, im Konzertalltag regelmäßig bespielte Meistergeige; s. hierzu HOLLATZ, HFR 2001, 435). Bei den Gebäude-Abschreibungen nach typisierenden Sätzen ist nur eine von der gesetzlichen Norm abweichende kürzere tatsächliche Nutzungsdauer (unter 50 bzw. 40 Jahren) steuerrelevant (§ 7 Abs. 4 Satz 2; § 11c Abs. 1 Satz 1 EStDV).

Der Stpf. muss im Rahmen der Grundnorm des § 7 Abs. 1 die AHK auf die gesamte Verwendungs- oder Nutzungsdauer des WG verteilen, nicht nur auf die voraussichtliche Dauer der Verwendung oder Nutzung zur Einkunftszielung durch ihn selbst (und ggf. seinen Gesamtrechtsnachfolger). Entsprechend dem Veranlassungsprinzip sind allerdings WK nur diejenigen AfA-Beträge, die auf die Dauer der durch ihn erfolgten erwerbsbezogenen Verwendung oder Nutzung entfallen. Dies gilt sowohl in den Fällen, in denen der Verwendungs- oder Nutzungszweck des WG voraussichtlich wechselt wird, als auch dann, wenn das WG voraussichtlich vor Ablauf der erfahrungsgemäßen Nutzungsdauer veräußert wird (BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599); dabei ist die AfA grds. unabhängig vom estl. unbeachtlichen voraussichtlichen Veräußerungserlös vorzunehmen (BFH v. 7.2.1975 – VI R 133/72, BStBl. II 1975, 478). Bei Gebäuden, die in Abbruchabsicht erworben wurden, ist für die Zeit der estrechl. relevanten Zwischennutzung ebenfalls die planmäßige AfA zu berücksichtigen; eine AfA ist demgegenüber nicht zulässig (BFH v. 16.4.2002 – IX R 50/00, BFH/NV 2002, 1380; zu Einzelheiten der AfA s. Anm. 615).

Zur Anwendung von AfA-Tabellen s. § 7 Anm. 195 ff.

Einstweilen frei.

614

bb) Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 7)

615

Auch bei den Überschusseinkünften sind Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (AfA) zulässig, wenn bei einem abnutzbaren WG des PV durch besondere erwerbsbezogene Umstände gegenüber dem normalen Wertverzehr ein erhöhter Substanzverbrauch eintritt (außergewöhnliche technische Abnutzung) oder die wirtschaftliche Nutzbarkeit abnimmt (außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung). Dies gilt daher auch für Gebäude (§ 7 Abs. 1 Satz 7, Abs. 4 Satz 3). Bei Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen (hierzu und zur technischen Geltendmachung auch in zeitlicher Hinsicht s. § 7 Anm. 248–260, 450) besteht eine Pflicht zur Vornahme der AfA (kritisch dazu § 7 Anm. 257; s. auch SCHMIDT/KULOSA XXIX, § 7 Rn. 126, mwN). Durch die leistungsfähigkeitsgerechte Korrektur der planmäßigen AfA entsprechend dem tatsächlichen Wertverzehr fügt sich die AfA systemgerecht in den vom Veranlassungsprinzip bestimmten WK-Begriff ein (zum Zeitpunkt der AfA s. v. BORNHAUPT, DStZ 1993, 536).

Die Abgrenzung zulässiger AfA von den bei den privaten Einkunftsarten nicht berücksichtigungsfähigen reinen Wertminderungen und nutzungsunabhängigen Entwertungen ist in der Besteuerungspraxis häufig schwierig (s. auch

Anm. 190–195 betr. unplanmäßige erwerbsbezogene Vermögensverluste). Veränderungen im Vermögensbereich sind bei den Überschusseinkunftsarten grds. stl. unbeachtlich (BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599). WK können jedoch vorliegen, wenn die Gründe für den Verlust privater WG in der Erwerbssphäre liegen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 490).

Vorrangige Anwendung auf Vermögensverluste: Bei substanzbezogenen Aufwendungen, die sich auch auf Gegenstände des Erwerbsvermögens erstrecken, sind die Grenzen der stl. Geltendmachung ausschließlich durch Anwendung der Grundsätze des Veranlassungsprinzips abzustecken, wobei die Eigenarten der Einkunftsvermittlungsmethodik zu beachten sind; Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und Nr. 7 sind insoweit uE lediglich systemsprechende Anwendungsfälle des allgemeinen WK-Begriffs (s. eingehend Anm. 587–588). Da die AfA-Regelungen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 allerdings lex specialis im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 sind und in zeitlicher Hinsicht eine konstitutive Ausnahmeregelung zum Abflussprinzip enthalten, sind Verluste und Beschädigungen an abnutzbaren Erwerbsvermögensgegenständen zunächst im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 zu beurteilen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; v. 19.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301). Der allgemeine WK-Begriff mit der zeitlichen Rechtsfolge des § 11 Abs. 2 gelangt nur subsidiär bei Einhaltung eines strengen Bedingungsrahmens zur Anwendung (s. eingehend Anm. 191–195). Das Vorliegen von abnutzbarem Erwerbsvermögen zieht somit die Anwendung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 nach sich.

Anwendungsfälle der AfA: Eine AfA liegt vor, wenn die wirtschaftliche Nutzbarkeit und Verwendungsmöglichkeit eines WG durch besondere Umstände gegenüber dem normalen Wertverzehr gesunken ist (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491, zu Arbeitsmitteln; v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301, zu Gebäuden).

► *AfA sind zulässig* bei ganzer oder teilweiser Zerstörung eines Arbeitsmittels, Gebäudes o.Ä., ohne dass der Stpfl. einen entsprechenden Ersatz erlangt (vgl. BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983, 586 betr. Pkw. als Arbeitsmittel); bei Diebstahl oder Unterschlagung eines Arbeitsmittels (BFH v. 9.12.2003 – IV R 185/97, BStBl. II 2004, 491 betr. Verlust einer Violine); bei Zerstörung eines privaten Pkw. aus in der Berufssphäre liegenden Gründen (BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442); bei Abbruch eines wirtschaftlich oder technisch noch nicht verbrauchten Gebäudes und ursprünglich fehlender Abbruchabsicht (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799; v. 26.6.2001 – IX R 22/98, BFH/NV 2002, 16); bei Entfernung von Gebäudeteilen im Rahmen eines Umbaus im Anschluss an den Erwerb, wenn der Erwerber im Zeitpunkt der Anschaffung keine Umbauabsicht hatte, die entfernten Gebäudeteile einen abgrenzbaren Niederschlag in den AK gefunden haben und ihr Wert nicht von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 10.5.1994 – IX R 26/89, BStBl. II 1994, 902); bei Fortfall der Vermietungsmöglichkeit eines Gebäudes (BFH v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301, mwN).

► *AfA sind unzulässig* bei Verknüpfung mit der nicht estbaren Grunstücksveräußerung (BFH v. 19.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301); bei Baumängeln vor Fertigstellung eines Gebäudes, auch wenn deswegen während der Bauzeit unselbständige Bauteile wieder abgetragen werden (BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306); bei Verteuerung der Anschaffung oder Herstel-

lung eines Gebäudes, etwa aufgrund Konkurses des Bauunternehmers oder fehlgeschlagener Planungskosten (BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695); bei überhöhten Preisen, weil ein bloßes Ungleichgewicht der aufgewendeten Kosten und des Werts der erlangten Leistung nicht genügt (BFH v. 30.8. 1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306); bei in Abbruchabsicht erworbenen Gebäuden (s. im Einzelnen BFH v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, mwN); neben dem Abzug von Reparaturkosten, wenn die Reparatur technisch fehlerfrei ausgeführt ist, sowie bei Wertminderung, wenn sie durch Ersatzleistungen Dritter oder das Verhalten des Geschädigten selbst wieder ausgeglichen worden ist (insoweit kein Wahlrecht, BFH v. 27.8.1993 – VI R 7/92, BStBl. II 1994, 235; aA zu Recht BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 494); bei Beschädigung eines privaten Pkw. durch Dritte (BFH v. 28.1.1994 – VI R 25/93, BStBl. II 1994, 355); bei einem Gebäude, das bereits vor seinem technischen oder wirtschaftlichen Verbrauch jahrelang leer stand, ohne konkrete Umstände für Einkunftsverzerrungsabsicht (BFH v. 16.2.1993 – IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646); markantler Minderwert berechtigt nicht zu AfA (BFH v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401).

Verfahren bei Ersatzleistungen: Soweit für die außergewöhnliche Abnutzung eine Entschädigung gezahlt wird, beseitigt dies nicht den Tatbestand der AfA. Die Ersatzleistung bildet eine Einnahme. Fließt sie in einem späteren VZ zu als die außergewöhnliche Abnutzung entstanden ist oder entdeckt wurde, ist eine Saldierung nicht zulässig. Der StpfL kann mit der Geltendmachung der AfA nicht warten, bis die Ersatzleistung erfolgt bzw. feststeht (BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443; v. 1.12.1991 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12; s. mwN § 7 Anm. 251; zu Kompensationsansprüchen allg. Anm. 75–92); dies gilt nicht bei Entschädigungen für reine Wertminderungen, da diese der nicht stbaren Vermögensphäre zuzuordnen sind (vgl. § 7 Anm. 251).

Einstweilen frei.

616–617

e) Veranlassungszusammenhang mit Überschusseinkünften

618

Der Abzug von WK iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 setzt generell voraus, dass das angeschaffte oder hergestellte WG zur Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer Überschusseinkunftsart verwendet wird (s. BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 778).

Bei gemischter Nutzung eines Wirtschaftsguts sind nur AfA entsprechend dem Erwerbsanteil abziehbar, falls eine ausreichende Trennbarkeit gegeben ist. Ggf. liegen bei gemischter Nutzung (zB Vermietung zu Wohnzwecken und eigenbetriebliche Nutzung eines Gebäudes) verschiedene WG vor. Zur vereinfachungsbedingten Vollabsetzbarkeit von geringwertigen WG s. Anm. 621, 549. Auch bei einer erst nach dem Anschaffungs- oder Herstellungsjahr beginnenden erwerbsbezogenen Nutzung ist die Geltendmachung einer AfA uU zulässig (s. eingehend Anm. 619).

Einkunftsartenzusammenhang: Der Schwerpunkt des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 für die Besteuerungspraxis liegt bei den Einkünften aus VuV sowie nichtselbstständiger Arbeit (s. § 7 Anm. 16).

Vor allem die AK für Kapitalvermögenswerte iSd. § 20 (vgl. BFH v. 23.2.2000 – VIII R 40/98, BStBl. II 2001, 24) sowie die Erwerbskosten des Grund und Bodens können wegen fehlenden planmäßigen Wertverzehrs nicht über Abs. 1 Nr. 7 stl. geltend gemacht werden (betr. erwerbsbezogene Vermögensverluste str., s. Anm. 190–195). Die Beeinträchtigung der zum land- und forstwirtschaft-

lichen Betrieb gehörenden Ackerkrume im Interesse der Erzielung von Einkünften aus VuV führt zu WK (BFH v. 16.10.1997 – IV R 5/97, BStBl. II 1998, 185).

619 f) Vornahme der Absetzung

Verpflichtung zur Absetzung: Bei Erfüllung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen ist die Geltendmachung von AfA bei den privaten Einkunftsarten zwingend (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1669; vgl. § 7 Anm. 93); insbes. bei den Gebäude-AfA bestehen verschiedene zielsprechend nutzbare Wahlmöglichkeiten (s. Anm. 600).

Zeitpunkt der Absetzung:

► *AfA im Jahr der Anschaffung oder Herstellung:* Aus Praktikabilitätsgründen beginnt die AfA losgelöst vom Herausgabungsprinzip gem. § 11 Abs. 2 grds. mit der Anschaffung oder Herstellung des erwerbsbezogenen zu nutzenden WG (BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758), wobei die Anschaffung mit der Lieferung und die Herstellung mit der Fertigstellung erfolgt (§ 9a EStDV; zu gWG s. Anm. 621). Die AfA ist im VZ des Eintritts bzw. der Entdeckung des Schadens vorzunehmen (BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443 mwN; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 493).

Für nach dem 31.12.2003 angeschaffte bzw. hergestellte WG ist die AfA im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung zeitanteilig nach angefangenen Monaten vorzunehmen (§ 7 Abs. 1 Satz 4; § 52 Abs. 21 Satz 3). Bis VZ 2003 war bei beweglichen WG die AfA nach angefangenen Halbjahren zulässig (s. R 44 Abs. 2 Satz 3 LStR 2003; s. dazu auch BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58).

► *AfA im Jahr der Beendigung der Nutzung:* Die AfA ist zeitanteilig vorzunehmen, falls nicht ausnahmsweise Anschaffung oder Herstellung und Beendigung der Nutzung im gleichen Jahr erfolgen. Das restliche AfA-Volumen darf nicht mehr abgeschrieben werden.

AfA-Nachholung: Obgleich entsprechend den Grundsätzen der abschnittsbezogenen Leistungsfähigkeitsbesteuerung eine Verpflichtung zur Vornahme von AfA besteht, können bzw. müssen nach hM versehentlich unterlassene Absetzungen nachgeholt werden; Gleicher gilt bei absichtlich unterlassenen Absetzungen aus anderen als Steuerersparnisgründen (zur str. Rechtslage im Einzelnen s. § 7 Anm. 95–97, SCHMIDT/KULOSA XXIX, § 7 Rn. 6 ff. Die Nachholung erfolgt allerdings nicht durch Sofortabzug des Unterlassungsbetrags, sondern im Allgemeinen durch Verteilung des ungeschmälerten Restwerts auf die ggf. neu zu schätzende Restnutzungsdauer; das entspricht dem Verteilungsgedanken der AfA. Bei den typisierten Gebäude-Absetzungen kommt eine Nachholung regelmäßig nicht durch Erhöhung des AfA-Satzes (nur bei kürzerer tatsächlicher Nutzungsdauer), sondern durch lineare Verlängerung des Abschreibungszeitraums gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 in Betracht.

Vgl. BFH v. 29.8.1989 – IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430; v. 20.1.1987 – IX R 103/83, BStBl. II 1987, 491; v. 3.7.1984 – IX R 45/84, BStBl. II 1984, 709; v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1660: keine Nachholung bei willkürlicher Unterlassung.

620 Einstweilen frei.

3. Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (Nr. 7 Satz 2) 621

§ 6 Abs. 2 Sätze 1–3 gewähren dem Stpf. für gWG mit AHK von bis zu 410 € unter bestimmten Voraussetzungen ein Wahlrecht, die AHK sofort als BA abzuziehen oder zu aktivieren und über die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Nr. 7 Satz 2 in der ab VZ 2010 geltenden Fassung (entspricht der Fassung für die VZ bis 2007) schreibt für den Bereich der Überschusseinkunftsarten die entsprechende Anwendung dieser Regelung vor. Zum maßgeblichen Zeitpunkt s. § 6 Anm. 274 betr. Anschaffung und § 6 Anm. 276 betr. Herstellung. Zur Umwidmung s. Anm. 610.

Zu den Einzelheiten von Begriff und Bedeutung der selbständigen Nutzungsfähigkeit von WG nach § 6 Abs. 2 Sätze 2 und 3 und den Folgen fehlender selbständiger Nutzungsfähigkeit s. § 6 Anm. 1276.

Für die sofortige Absetzbarkeit von Aufwendungen für gWG sind keinerlei formellen Voraussetzungen zu erfüllen, insbes. muss kein Verzeichnis iSd. § 6 Abs. 2 Satz 4, auf den nicht verwiesen wird, geführt werden; Entsprechendes gilt für § 6 Abs. 2a.

Für die VZ 2008 und 2009 hatte Nr. 7 Satz 2 in Anpassung an den durch das UntStReformG 2008 geänderten § 6 Abs. 2 eine Änderung erfahren, ohne dass diese von materiell-rechtl. Bedeutung gewesen wäre (s. Anm. 585; § 9 Anm. J 07-1 ff. und J 09-5). Die Vorschrift lautete in diesem Zeitraum:

„§ 6 Abs. 2 Satz 1 bis 3 kann mit der Maßgabe angewendet werden, dass Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 410 Euro sofort als Werbungskosten abgesetzt werden können.“.

Einstweilen frei.

622–640

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale und
Ansatz tatsächlicher Kosten**

A. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen (Abs. 2 Satz 1) 641

Nach Abs. 2 Satz 1 sind durch die Entfernungspauschalen (s. dazu Anm. 456, 457) „sämtliche“ Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind.

Aufwendungen müssen durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder durch die Familienheimfahrten veranlasst sein. Zum Aufwendungsbegriff und zur Bedeutung des Merkmals „Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte“ s. Anm. 450 und 452 ff. Bei den Familienheimfahrten handelt es sich um die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Haussstands und zurück im Rahmen einer dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5; s. Anm. 520). Auch für Familienheimfahrten ist demnach die Entfernungspauschale anzusetzen. Entsprechend gilt deshalb auch die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1.

Veranlassung: Abgegolten sind Aufwendungen, die durch Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch Familienheimfahrten veranlasst sind. Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber erstmals die seit langem praktizierte Gelung des Veranlassungsprinzips im Bereich der WK ausdrücklich anerkannt (s.

zum Veranlassungsprinzip ausführl. Anm. 115 ff. sowie v. BORNHAUPT, DStJG 3 [1980], 149 [179 ff.]).

Abgeltungswirkung: Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch Familienheimfahrten entstehen, abgegolten. Das bedeutet, dass ein Abzug derartiger Aufwendungen nicht über die Entfernungspauschalen hinaus unter Berufung auf die Grundvorschrift des Abs. 1 Satz 1 möglich ist.

► *Sämtliche Aufwendungen sind abgegolten:* Das bedeutet, wenn man den Wortlaut ernst nimmt, dass die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen ausnahmslos gilt. Auch außergewöhnliche Aufwendungen sind danach neben den Entfernungspauschalen nicht abziehbar. Das betrifft nicht nur solche, die mit der Benutzung eines privaten Verkehrsmittels zu tun haben (zB Unfall, Diebstahl, Motorschaden), sondern auch die, die mit der Benutzung der Straße zusammenhängen (zB Straßenbenutzungsgebühren). Dies bedeutet eine Schlechterstellung von Pkw.-Benutzern gegenüber der bis 2000 geltenden Praxis (BFH v. 25.1.1985 – VI R 35/82, BFH/NV 1985, 28 mwN).

Allerdings steht die am Wortlaut orientierte Auslegung der Zielsetzung des Gesetzgebers entgegen, nach der die Neuregelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 zu keiner Schlechterstellung der Stpfl. führen sollte (s. dazu FUCHSEN, StB 2001, 122, der insoweit von „Mogelpackung“ spricht). Es kommt hinzu, dass der RegE zur Abgeltungswirkung in Abs. 2 Satz 1 noch folgenden Halbs. 2 enthielt: „dies gilt auch für Aufwendungen in Folge eines Verkehrsunfalls“ (BTDdrucks. 14/4435, 5). Dieser Halbsatz wurde vom FinAussch. mit der Begründung gestrichen, man wolle „Schlechterstellungen von Pkw.-Benutzern gegenüber der ursprünglichen Regelung“ vermeiden (BTDdrucks. 14/4631, 11). Das macht deutlich, dass der Gesetzgeber hinsichtlich des Umfangs der Abgeltungswirkung zumindest im Hinblick auf die Behandlung von Unfallkosten eine Verschlechterung gegenüber der früheren Rechtslage vermeiden wollte (s. auch BTDdrucks. 14/4242, 5). UE hat diese Absicht des Gesetzgebers allerdings im Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 keinen ausschlaggebenden Niederschlag gefunden. Der Wortlaut („sämtliche“ Aufwendungen) ist eindeutig; er lässt den Abzug außergewöhnlicher Aufwendungen zusätzlich zu den Entfernungspauschalen nicht zu (Leasingsonderzahlung: BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; Diebstahl: FG Hamb. v. 5.7. 2006, EFG 2006, 1822, rkr.; Parkkosten: FG Münster v. 28.5.2008 – 10 K 2680/07, juris, rkr.; Motorschaden: FG München v. 21.4.2009 – 13 K 4357/07, juris, rkr.; Mautgebühren: FG Schl.-Holst. v. 39.9.2009, DStRE 2010, 147, rkr.; Unfallkosten: FG Nürnb. v. 4.3.2010, EFG 2010, 1125, rkr.; Abholfahrten: BFH v. 12.11.2009 – VI R 59/07, BFH/NV 2010, 631). Die FinVerw. berücksichtigt dagegen Unfallkosten neben der Entfernungspauschale (BMF v. 31.8. 2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 4; H 9.10 „Unfallschäden“ LStH).

642 B. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel (Abs. 2 Satz 2)

Nach Abs. 2 Satz 2 können höhere Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel anstelle der Entfernungspauschale angesetzt werden. Es besteht also ein Wahlrecht (Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten; BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619). Systematisch handelt es sich bei Abs. 2 Satz 2 um eine Ausnahme von der Grundregel des Abs. 2 Satz 1 über die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen.

Tatsächliche Aufwendungen: Die den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigenden Aufwendungen müssen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Familienheimfahrten entstanden sein (FG Ba-Württ. v. 17.1.2008, EFG 2008, 1019, rkr.: Kosten der Bahncard 100). Fiktive Aufwendungen genügen zur Anwendung des Abs. 2 Satz 2 nicht (zur Bedeutung des Aufwendungsbegriffs im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 s. Anm. 442, 456). Die tatsächlichen Kosten sind nachzuweisen. Der Nachweis kann idR durch Vorlage von Fahrscheinen oder Quittungen geführt werden.

Öffentliche Verkehrsmittel sind solche, die der Allgemeinheit („Öffentlichkeit“) zur Verfügung stehen. Öffentliche Verkehrsmittel in diesem Sinne sind Bahn, Bus, Schiff, Fähre und Flugzeug. Da die Vorschrift nicht öffentliche Verkehrsmittel „im Linienverkehr“ zur Voraussetzung hat, ist uE auch ein Taxi ein öffentliches Verkehrsmittel (glA von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. F 87; v. BECKER-RATH in KIRCHHOF, XI, § 9 Rz. 67).

Im Kalenderjahr als Entfernungspauschale abziehbarer Betrag: Als Entfernungspauschale abziehbarer Betrag ist sowohl die für den jeweiligen Arbeitstag (s. dazu Anm. 457) geltende Entfernungspauschale (0,30 €) als auch der Höchstbetrag von 4 500 €.

► Übersteigen des als Entfernungspauschale abziehbaren Betrags kommt in Betracht, wenn die Aufwendungen den Höchstbetrag nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 1 aE übersteigen (s. dazu BMF v. 3.1.2013, DB 2013, 23). Häufiger dürften die Fälle sein, in denen in den Fällen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Nahbereich oder bei Taxibenutzung die tatsächlichen Aufwendungen den als Entfernungspauschale anzusetzenden Betrag übersteigen, ohne den Jahreshöchstbetrag zu erreichen. Es gilt aber seit der Änderung des Abs. 2 Satz 2 durch das StVereinfG 2011 (s. dazu Anm. 4) insoweit keine tageweise Betrachtung. Vielmehr ist die Vergleichsrechnung zwischen Entfernungspauschale und den tatsächlich entstandenen Kosten für die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln – entsprechend der Begrenzung der Entfernungspauschale auf 4 500 € – jahresbezogen vorzunehmen (BTDrucks. 17/5125, 36). Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können nur berücksichtigt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag unter Berücksichtigung der tatsächlich durchgeführten Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überschreiten.

Die Neuregelung des Abs. 2 Satz 2 richtet sich gegen das Urt. des BFH v. 11.5. 2005 – VI R 40/04 (BStBl. II 2005, 712; s. auch BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619). Danach war unter Geltung des Abs. 2 Satz 2 aF eine tageweise Betrachtung und der Abzug der tatsächlichen Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zulässig. Betroffen von der Neuregelung sind zum einen die, die nur an einzelnen Tagen öffentliche Verkehrsmittel benutzen, an den übrigen Tagen dagegen die Entfernungspauschale geltend machen. Es geht aber auch um die ArbN, die die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stets mit verschiedenen Verkehrsmittel zurücklegen (BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619, zur früheren Rechtslage; zu Abs. 2 Satz 3 s. BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729).

Soweit bedeutet „wenn“ bzw. „sofern“. Wenn die tatsächlichen Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen, können diese angesetzt werden.

C. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Behinderten (Abs. 2 Sätze 3 und 4)

Nach Abs. 2 Sätze 3 und 4 können behinderte ArbN für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten anstelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen in Abzug bringen.

Behinderte: Abs. 2 Satz 3 unterscheidet abschließend zwei Hauptgruppen:

- Behinderte, deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt (Satz 3 Nr. 1);
- Behinderte, deren Grad der Behinderung weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind (Satz 3 Nr. 2).

Der betroffene Personenkreis ist eng umschrieben und darf nicht im Wege der Rechtsfortbildung erweitert werden (FG Düss. v. 22.2.1978, EFG 1978, 375, rkr.).

Die Vorschrift steht in Bezug zu den sozialrechtl. Vorschriften des SGB IX. Die Behinderung iSd. SGB IX ist in § 2 SGB IX definiert. Regelungen über den Grad der Behinderung, zur Feststellung und zum Nachweis der Behinderung finden sich in §§ 68, 69 SGB IX (zur Bedeutung des Nachweises s. Abs. 2 Satz 4; s.u.).

► *Einschränkung des Gehvermögens:* Für Behinderte, deren Behinderung weniger als 70 %, aber mindestens 50 % beträgt, kommt der Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen in Betracht, wenn sie in ihrer Bewegungsfreiheit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind. In seiner Bewegungsfreiheit im Straßenverkehr erheblich eingeschränkt ist, wer infolge einer Einschränkung des Gehvermögens (auch durch innere Leiden oder infolge von Anfällen oder von Störungen der Orientierungsfähigkeit) nicht ohne erhebliche Schwierigkeiten oder nicht ohne Gefahren für sich oder andere Wegstrecken im Ortsverkehr zurückzulegen vermag, die üblicherweise noch zu Fuß zurückgelegt werden (§ 146 Abs. 1 Satz 1 SGB IX).

Eintritt, Änderung und Wegfall der Behinderung: Treten die Voraussetzungen für die Zugehörigkeit zum Personenkreis der Behinderten iSd. Abs. 2 Satz 3 erst im Laufe eines VZ ein, so können die tatsächlichen Fahrtaufwendungen erst ab dem Stichtag der Zugehörigkeit anerkannt werden; für die restliche Zeit des VZ kommt dagegen nur der Ansatz der Entfernungspauschale in Betracht. Entsprechendes gilt bei innerjährlichem Wegfall der Zugehörigkeitsvoraussetzungen.

Eine rückwirkende Änderung oder Änderung des Grads der Behinderung nach bereits bestandskräftiger StFestsetzung ist verfahrensrechtl. nach den Regeln über Grundlagenbescheide zulässig (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) und erfolgt unabhängig von der ursprünglichen Antragstellung (s. zur Vorgängerregelung BFH v. 22.2.1991 – IV R 35/87, BStBl. II 1991, 717; s. auch R 9.10 Abs. 3 Satz 4 LStR).

Anstelle der Entfernungspauschalen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 können die tatsächlichen Aufwendungen als WK in Ansatz gebracht werden. Abs. 2 Satz 3 erweitert damit für Behinderte aus sozialen Gründen den Fahrtkostenabzug auf die tatsächlichen Aufwendungen, dh. die Entfernungspauschalen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 und Nr. 5 Satz 5 gelangen nicht zur Anwendung (BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729). Sie können nicht zusätzlich in Anspruch genommen werden. Es besteht danach zwar ein Wahlrecht. Behinderte

haben jedoch nur die Wahl, die Wegekosten entweder einheitlich nach den Entfernungspauschalen oder einheitlich nach den tatsächlichen Aufwendungen zu bemessen. Eine Kombination von Entfernungspauschale und tatsächlichen Kosten ist nicht zulässig (BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729; s. dazu GESERICHT, HFR 2009, 768).

Da Abs. 2 Satz 3 neben Familienheimfahrten nur Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrifft, sind Fahrtaufwendungen aus Anlass von Auswärtstätigkeiten bei Behinderten gleichermaßen unbeschränkt abziehbar (s. zu Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeiten Anm. 297).

Die Ausnahmeregelung gilt für sämtliche Verkehrsmittel. Denn die Entfernungspauschalen sind verkehrsmittelunabhängig (s. Anm. 456).

[Anschluss S. E 303]

Für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die Familienheimfahrten gilt die Sonderregelung des Abs. 2 Satz 3. Es gelten insoweit die entsprechenden Begriffsbestimmungen in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5. Das bedeutet auch, dass ein Behindter nur die tatsächlichen Aufwendungen für eine arbeitstägliche Hin- und Rückfahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) bzw. eine wöchentliche Familienheimfahrt bei dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5) in Ansatz bringen kann. Sonstige Fahrten, die ein Behindter unternimmt, werden von Abs. 2 Satz 3 nicht erfasst. Aufwendungen für ärztlich verordnete Mittagsheimfahrten (oder sonstige Zwischenheimfahrten) sind wegen der Arbeitstagsbegrenzung in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 auch bei Behinderten keine WK, sondern Kosten der allgemeinen Lebensführung (BFH v. 2.4.1976 – VI B 85/75, BStBl. II 1976, 452 mwN).

Abzug der tatsächlich entstandenen Aufwendungen bedeutet:

- *Bei Benutzung eines Fahrzeugs wahlweise*
 - bei *Einzelnachweis* individuelle Ermittlung der gesamten Fahrzeugaufwendungen durch nachweisgebundene tatsächliche Aufwendungen oder durch individuelle Kilometersätze entsprechend der Fahrtkostenermittlung bei Auswärtsaktivitäten. Wegen des Umfangs der abziehbaren Aufwendungen und der Ermittlung im Einzelnen s. Anm. 297;
 - ohne *Einzelnachweis* der tatsächlichen Gesamtkosten können bei Benutzung eines eigenen Kraftwagens auch pauschalierte Kilometersätze angesetzt werden (BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729; BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 3). Auch diese Regelung entspricht der bei Auswärtsaktivitäten (s. Anm. 297).

Mit den pauschalisierten Kilometersätzen sind alle gewöhnlichen Kfz.-Kosten abgegolten. Daneben können außergewöhnliche Kosten nicht angesetzt werden (zu Unfallkosten s. BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 3).

► *Auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel* ist der Abzug der tatsächlichen Kosten anstelle der Entfernungspauschalen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten zulässig. Dies dürfte jedoch kaum praktisch werden, zumal Abs. 2 Satz 2 bereits für alle Stpf. eine Ausnahmeregelung von der Abgeltungswirkung enthält (s. Anm. 642). Die tatsächlichen Kosten bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können nicht pauschal ermittelt werden, sondern sind nachweisgebunden.

Nachweis der Behinderung (Abs. 2 Satz 4): Abs. 2 Satz 4 verlangt für den Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen iSd. Satzes 3 ausdrücklich den Nachweis der Behinderung durch amtliche Unterlagen. Das Nachweisgebot erstreckt sich auch auf das Merkmal der erheblichen Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr in Abs. 2 Satz 3 Nr. 2.

► *Amtliche Unterlagen:* Den Nachweis einer Behinderung hat der Stpf. durch Vorlage eines Ausweises nach dem SGB IX zu erbringen (§ 65 Abs. 1 Nr. 1 EStDV iVm. R 9.10 Abs. 3 Satz 3 LStR).

Maßgebliche Vorschrift für die Erstellung des Ausweises ist § 69 SGB IX. Die erhebliche Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr wird durch das Merkzeichen „G“ im Ausweis dokumentiert.

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Fahrtkosten und notwendige Mehraufwendungen bei
Nichtarbeitnehmern**

650

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

Überblick: Abs. 3 erklärt bei den Überschusseinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7, dh. den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20), aus VuV (§ 21; s. dazu BFH v. 23.7.1985 – IX R 47/81, BFH/NV 1986, 27) sowie den sonstigen Einkünften (§ 22) die für ArbN getroffenen Bestimmungen in

- Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 betr. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Entfernungspauschale),
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 betr. notwendige Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung und
- Abs. 2 betr. (neben die Entfernungspauschalen betreffenden Bestimmungen) den erweiterten Fahrtkostenabzug Behindeter für entsprechend anwendbar.

Rechtsentwicklung:

► *StÄndG v. 23.12.1966* (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2): § 9 Abs. 3 wurde mit Geltung ab dem 1.1.1967 in das EStG eingefügt.

► *StÄndG 2007 v. 19.7.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Im Zusammenhang mit der Aufhebung von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 wurde konsequenterweise in Abs. 3 der Verweis auf Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aufgehoben.

► *EntfPauschG v. 20.4.2009* (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Durch das StÄndG 2007 waren die Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich der stl. unbedeutlichen Privatsphäre zugeordnet worden (s. Anm. 441). Nachdem das BVerfG diese Gesetzesänderung für verfassungswidrig erklärt hatte (s. Anm. 441), wurde in Abs. 3 die Verweisung auf Abs. 1 Satz 3 auch wieder auf dessen Nr. 4 ausgedehnt, und zwar rückwirkend ab VZ 2007.

Bedeutung: Abs. 3 bezweckt im WKBereich für bestimmte Fahrtkosten und notwendige Mehraufwendungen die Gleichstellung von ArbN mit NichtArbN, und zwar vor allem wegen der abzugsbeschränkenden Pauschbeträge (vgl. auch Bericht des FinAussch. zum StÄndG 1966, BTDrucks. zu V/1187, 6; FG Nürnb. v. 4.5.1977, EFG 1977, 368, rkr.). Abs. 3 hat als lex specialis gegenüber Abs. 1 Satz 1 wirkungsmäßig vorwiegend konstitutiven Charakter (gLA KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 21, A 41). Die Vorschrift verstößt nicht gegen verfassungsrechtl. Grundsätze (BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BStBl. II 1970, 140 [144] betr. Herabsetzung der Kilometerpauschale durch das StÄndG 1966; s. auch SEITRICH, BB 1986, 2309).

► *Praktische Bedeutung* hat Abs. 3 insbes. hinsichtlich der Entfernungspauschalen bei den Einkünften aus VuV, falls im Zusammenhang mit der Grundbesitzverwaltung eine vom Wohnort abweichende regelmäßige Tätigkeitsstätte unterhalten wird (s. eingehend Anm. 657). Bei den sonstigen Einkünften gem. § 22 und – mit Einschränkung – auch den Einkünften aus Kapitalvermögen dürfte die Anwendung des Abs. 3 praktisch ausscheiden; die Unterhaltung einer erwerbspezifischen Tätigkeitsstätte ist kaum denkbar.

651–653 Einstweilen frei.

B. Entsprechende Geltung für Nichtarbeitnehmer

I. Entsprechende Geltung

654

Entsprechende Geltung bedeutet, dass die Regelungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 sowie Abs. 2 mit ihrem deklatorischen und konstitutiven Inhalt (insbes. der Entfernungspauschalen) gleichermaßen auch bei den Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 unter Berücksichtigung deren tätigkeitspezifischer Besonderheiten anwendbar sind (zB keine Arbeits-, sondern Tätigkeitsstätte erforderlich, s. Anm. 657). Die Verweisregelung muss durch den Rechtsanwender im Einzelnen inhaltlich konkretisiert werden. Soweit der BFH Abs. 3 zum Beleg dafür nimmt, dass der Begriff „Arbeitnehmer“ in Nr. 4 nur beispielhaft zu verstehen sei (BFH v. 29.4.2003 – VI R 86/99, BStBl. II 2003, 749), kann dem uE nicht gefolgt werden.

Einstweilen frei.

655–656

II. Entsprechend anzuwendende Vorschriften

657

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4: Für die durch eine Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 veranlassten Fahrtaufwendungen mit dem eigenen Kfz. oder einem anderen Verkehrsmittel (s. dazu Anm. 456) greift die Entfernungspauschale anstelle des Abzugs der tatsächlich pro Fahrtkilometer entstandenen Aufwendungen nur dann ein, wenn der Stpf. im Zusammenhang mit dem einkunftszielenden Engagement eine *Tätigkeitsstätte* außerhalb der Wohnung unterhält. Analog zum Arbeitsstättenbegriff (s. Anm. 453) muss es sich dabei um eine *regelmäßige* Tätigkeitsstätte (der Gesetzeswortlaut verlangt dies nicht) handeln, so dass der praktische Anwendungsbereich für NichtArbN auf Ausnahmefälle beschränkt ist (zum Arbeitsstättenbegriff s. Anm. 453).

Bei im Einzelfall auftretenden Zweifelsfragen sollte die zum Arbeitsstättenbegriff ergangene Rspr. ergänzend herangezogen werden (glA FG Münster v. 28.11.1989, EFG 1990, 303, rkr.). UE hat der Begriff der regelmäßigen Tätigkeitsstätte darüber hinaus nicht nur eine quantitative, sondern auch eine qualitative Inhaltskomponente, so dass eine wertende Gesamtbeurteilung erforderlich ist (glA FG Düss. v. 4.6.1991, EFG 1992, 67, rkr.).

Gelegentliche Fahrten eines Eigentümers zum Vermietungsobjekt oder zur Wertpapiere verwaltenden Bank fallen mangels regelmäßiger Tätigkeitsstätte nicht unter die Regelung des Abs. 3 iVm. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, sondern können nach allgemeinen Reisekostengrundsätzen in tatsächlicher Höhe berücksichtigt werden. Regelmäßige Objektbesuche zB während einer Renovierungsphase begründen jedoch ggf. eine regelmäßige Tätigkeitsstätte (s. zB FG Münster v. 28.11.1989, EFG 1990, 303, rkr.: 2-mal wöchentlich; Hess. FG v. 29.4.1993, EFG 1993, 781, rkr.: 96 Fahrten im Jahr bei 106 Tagen Aufenthalt; FG Düss. v. 4.6.1991, EFG 1992, 67, rkr.: alle 2 Wochen samstags). Zu beachten ist, dass Abs. 3 auf Fahrtkosten, die zu den AHK eines Gebäudes gehören, nicht anwendbar ist. Vielmehr sind die Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe den AHK zu zurechnen (SEITRICH, BB 1989, 2309; glA BFH v. 10.5.1995 – IX R 73/91, BStBl. II 1995, 713; krit. dazu DRENSECK, FR 1995, 700). Im Übrigen sind selbst bei Unterhalt einer Tätigkeitsstätte Fahrtaufwendungen zwischen Verwalterbüro und den verschiedenen Mietobjekten oder zwischen unterschiedlichen Tätigkeitsstätten in tatsächlich entstandener Höhe abziehbar (BFH v. 23.7.1985 – IX

R 47/81, BFH/NV 1986, 27; SEITRICH, BB 1985, 91, und SEITRICH, BB 1986, 2309).

Abs. 1 Satz 3 Nr. 5: Eine erwerbsbezogen begründete dHf. bei NichtArbN mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 erfordert, dass der Stpfl. außerhalb des Wohnorts zu Einkunftszielungszwecken beschäftigt ist, am Beschäftigungsstandort wohnt und dort eine regelmäßige Tätigkeitsstätte (dazu s.o.) unterhält oder besucht. Die Tatbestandsvoraussetzungen sind eng und dürften daher in der Praxis nur selten vorliegen. Wegen der Voraussetzungen der dHf. im Einzelnen s. Erl. zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (Anm. 484 ff.). Eine dHf. ist etwa anzunehmen, wenn der Stpfl. zur Betreuung seines Grundbesitzes oder zur Durchführung umfangreicher Renovierungsmaßnahmen am Belegeneheitsort außerhalb des Wohnorts ein Büro, in dem er auch übernachtet, unterhält (SEITRICH, BB 1986, 2309). Rechtsfolge der dHf. ist der Abzug notwendiger Mehraufwendungen. Dazu zählen neben den Kosten der Unterkunft vor allem Fahrtkosten (Erst- und Letztfahrt; Familienheimfahrten) und Verpflegungsmehraufwendungen. Dabei unterliegen die Familienheimfahrten und die Verpflegungsmehraufwendungen den Abzugsbeschränkungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4 und 5 und Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5. Wegen der Einzelheiten s. Anm. 491 ff. Bei Herstellung bzw. Anschaffung eines Gebäudes sind allerdings die Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe den AHK zuzurechnen. Abs. 3 kommt auch insoweit nicht zur Anwendung (s.o.).

Abs. 2 gilt ebenfalls entsprechend (s. zu Abs. 2 Anm. 641 ff.). Das bedeutet im Wesentlichen, dass behinderte Stpfl. die tatsächlich entstandenen Kosten für die Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte in Abzug bringen können.

658–684 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Abzugsverbote für Werbungskosten**

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

685

I. Überblick

Abs. 5 verweist auf bestimmte Abzugsverbote für BA und stellt damit entsprechende Abzugsverbote für WK sicher.

Sinngemäß gelten die Regelungen

- für Geschenke, Bewirtungsaufwendungen, Gästehäuser, Jagd, Fischerei, Jachten und Verpflegungsmehraufwendungen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5),
- für häusliche Arbeitszimmer, unangemessene Aufwendungen, Geldbußen, Ordnungsgelder, Hinterziehungszinsen, Bestechungsgelder und Zuschläge (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b–8a und Nr. 10 und 12),
- für Parteispenden (§ 4 Abs. 6),
- für Kinderbetreuungskosten (§ 9c Abs. 1 und 3)
- für anschaffungsnahe Aufwendungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a),
- sowie § 4 Abs. 5 Sätze 2–3 (Ausnahmen von Abzugsverböten; s. Anm. 687).

Sinngemäß gelten nicht

- die besonderen Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7
- die Regelungen für Schuldzinsen des § 4 Abs. 4 a.

II. Rechtsentwicklung des Abs. 5

686

Ges. zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7): Erstmalige Anfügung eines Abs. 5, der ab VZ 1984 die sinngemäße Geltung des in § 4 Abs. 6 geregelten Abzugsverbots für Parteispenden anordnete.

Ges. zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401): Ergänzung des Abs. 5; das für BA in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 neu geschaffene Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder ua. gilt sinngemäß auch für WK. Zur rückwirkenden Geltung s. § 4 Anm. 1707.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Weitere Ergänzung des Abs. 5; das Abzugsverbot für Hinterziehungszinsen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a) gilt ab VZ 1990 sinngemäß.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Ab VZ 1992 erfolgt bei den Abzugsverboten eine weitgehende Gleichbehandlung von BA und WK durch sinngemäße Anwendung auch der Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4 (Geschenke; Bewirtungsaufwendungen; Gästehäuser; Jagd ua.), der Nr. 5 (Verpflegungsmehraufwendungen; gleichzeitig Streichung des bisherigen Abs. 4) und der Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die Abzugsverbote für häusliche Arbeitszimmer und für Schmiergelder des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und Nr. 10 gelten ab VZ 1996 auch für WK.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die neuen Regelungen des betrieblichen Schuldzinsenabzugs in § 4 Abs. 4a sollen ab VZ 1999 auch für WK gelten.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Rückwirkende Aufhebung der Verweisung auf § 4 Abs. 4a (vgl. § 52 Abs. 23a), so dass die Regelungen zum Abzug von Schuldzinsen im WKBereich weder im VZ 1999 noch später gelten.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Abs. 5 wurde um Satz 2 erweitert und die „entsprechende“ Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a bestimmt.

Ges. zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Satz 1 wurde um die Bezugsnahme auf § 4f ergänzt.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Satz 1 wurde ein Rechtsverweis auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 aufgenommen.

FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 133): In Satz 1 wurde die Angabe „§ 4 f“ durch die Angabe „§ 9c Abs. 1 und 3“ ersetzt.

III. Bedeutung des Abs. 5

687

Korrektur zum Werbungskostenbegriff: Der WKBegriff des Abs. 1 Satz 1 erfährt keine Einschränkungen. WK liegen dann vor, wenn zwischen Aufwen-

dungen und den stpfl. Einnahmen ein Veranlassungszusammenhang besteht. Zusätzliche private Erwägungen sind mitunter nur ein Reflex der beruflich veranlassten Tätigkeit, schränken aber den beruflichen Veranlassungszusammenhang nicht ein. Ebenso wie beim deckungsgleichen BABegriff (vgl. Anm. 135 und § 4 Anm. 721) hat deshalb der Gesetzgeber eine Begrenzung durch eine spezielle gesetzliche Regelung für nötig gehalten. Vor allem geht es dabei um Aufwendungen, die die private Lebensführung der Stpfl. berühren. Mit der Verweisung auf die Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 und 6 werden besonders bedeutende oder missbrauchsanfällige Lebensbereiche typisierend geregelt und der Abzug von WK – über die allgemeine Regelung des § 12 hinaus – ausgeschlossen.

Eine andere Qualität haben die Verweise auf § 9c Abs. 1 und 3 und § 6 Abs. 1 Nr. 1a. Hier geht es nicht um die Korrektur des Veranlassungsbegriffs, sondern um die Anwendung dieser Vorschriften im Bereich der Überschusseinkünfte aus sonstigen Erwägungen.

Sinngemäße Geltung: Gesetzestehnisch bedient sich Abs. 5 der Rechtsverweisung und bezweckt die Gleichbehandlung von Aufwendungen unabhängig von der jeweiligen Einkunftsart und der technischen Methode zur Ermittlung der Einkünfte. Diesem Gesetzeszweck entsprechend sind die Abzugsverbote für BA bei den Überschusseinkünften so auszulegen, dass bei gleichartigen Sachverhalten der Abzug von Aufwendungen unabhängig von der Einkunftsart zulässig oder ausgeschlossen ist (zur sinngemäßen Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 s. BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11). Damit die Gleichbehandlung lückenlos gewahrt wird, kommen auch die in § 4 Abs. 5 Satz 2 geregelten Ausnahmen von Abzugsverbeten zur Anwendung, obwohl es an einer ausdrücklichen Verweisung fehlt.

§ 6 Abs. 1 Nr. 1a gilt „entsprechend“ (Satz 2). Es soll die gesetzliche Normierung des anschaffungsnahen Aufwands auch für die Überschusseinkünfte gelten (BTDrucks. 15/1562, 33).

688–689 Einstweilen frei.

B. Sinngemäße Geltung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5, 6b–8a, 10, 12 und Abs. 6 sowie § 9c Abs. 1 und 3 (Satz 1)

690 I. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Aufwendungen für Geschenke)

Geschenke als Werbungskosten: § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 bestimmt einen Abzugsverbot für Geschenkaufwendungen. Das Abzugsverbot gilt aber nach Satz 2 der Vorschrift nicht, wenn die AHK einschl. USt. 35 € nicht übersteigen. Geschenke des ArbN an seine Mitarbeiter/Kollegen werden vom Abzugsverbot nicht erfasst (SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 21; zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 s. BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11). Ein WKAbzug setzt jedoch eine zumindest teilweise berufliche Veranlassung voraus (vgl. BFH v. 8.11.1984 – IV R 186/82, BStBl. II 1985, 286: Weihnachtsgeschenke eines Chefarztes; v. 1.7.1994 – VI R 67/93, BStBl. II 1995, 273: Geschenke bei Feiern von Behördenleitern; uE fraglich).

Sinngemäße Geltung: Die Auslegung der Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 führt bei WK zu keinen Besonderheiten; s. daher § 4 Anm. 1150 ff.

II. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (Bewirtungsaufwendungen) 691

Bewirtungsaufwendungen als Werbungskosten: § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 beschränkt den Abzug von Bewirtungsaufwendungen. Die Abzugsbeschränkung greift im Rahmen des § 9 aber nicht, wenn der ArbN aus beruflichem Anlass Kosten für die Bewirtung von Arbeitskollegen trägt (BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11; v. 10.7.2008 – VI R 26707, BFH/NV 2008, 1831; v. 19.6.2008 – VI R 12/07, BFH/NV 2008, 1997; BERGKEMPER, FR 2009, 237). Im Übrigen ist der Anwendungsbereich von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 nur bei dem ArbN eröffnet, der selbst als bewirtende Person auftritt (BFH v. 19.6.2008 – VI R 48/07, BStBl. II 2008, 870; zur beruflichen Veranlassung und zur tatrichterlichen Würdigung s. BFH v. 15.11.2007 – VI R 91/04, BFH/NV 2008, 767; v. 12.4.2007 – VI R 77/04, BFH/NV 2007, 1643).

Das Abzugsverbot greift nicht ein, wenn die Bewirtung Gegenstand einer mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Betätigung ist (§ 4 Abs. 5 Satz 2).

Beispiel: Eine Ferienwohnung wird mit Frühstück vermietet, ohne dass deswegen gewerbliche Einkünfte erzielt werden (vgl. BFH v. 28.6.1984 – IV R 150/82, BStBl. II 1985, 211).

Die besonderen Nachweiserfordernisse des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 müssen aufgrund der Verweisung – anders als die Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7, auf die Abs. 5 nicht verweist – beachtet werden. Im Übrigen s. zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 § 4 Anm. 1201 ff.

III. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser) 692

Ab VZ 1992 gilt das Abzugsverbot für außerhalb des Betriebsorts (sinngemäß: Arbeitsstätte) befindliche Gästehäuser des StpfL, soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Nichtarbeitnehmern dienen, auch bei den Einkunftsarten mit Einnahme-Überschussrechnung. Dieser Regelung kommt für den WK-Bereich keine nennenswerte Bedeutung zu. Zu den Einzelheiten s. § 4 Anm. 1250 ff.

IV. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 (Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Jachten und ähnliche Zwecke) 693

Das Abzugsverbot betrifft Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten und ähnliche Zwecke. Der Anwendungsbereich dieses Abzugsverbots im Bereich der Überschusseinkünfte ist gering. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 findet keine Anwendung bei fehlendem Repräsentations- oder Unterhaltungszweck (BFH v. 10.5.2001 – IV R 6/00, BStBl. II 2001, 575 zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte).

Zu den Einzelheiten s. § 4 Anm. 1300 ff.

V. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Mehraufwendungen für die Verpflegung) 694

Mehraufwendungen für die Verpflegung des StpfL sind gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 nicht abziehbare BA. Wird der StpfL 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 StpfL wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt über eine bestimmte Dauer abwesend ist, ein nach dieser Dauer gestaffelter Pauschbetrag anzusetzen. 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 Abzugsbeschränkungen 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 dHf. Nach Abs. 5 sind die genannten Regelungen auch im Bereich der Überschusseinkünfte sinngemäß anzuwenden (BFH v. 8.7.2010 – VI R 10/08, DB 2010, 2422, auch zur Verfassungsmäßigkeit der Dreimonatsfrist).

Die Einordnung des Abzugsverbots für beruflich veranlasste Verpflegungsmehraufwendungen in § 4 Abs. 5 Satz 1 ist wenig systematisch. Denn vom Anwendungsbereich (Auswärtstätigkeit und dHf) sind vorrangig ArbN betroffen.

Aus der sinngemäßen Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ergibt sich damit, in welchem Umfang Mehraufwendungen für die Verpflegung aus Anlass einer Auswärtstätigkeit und einer doppelten Haushaltsführung als WK berücksichtigt werden können. Darüber hinaus scheidet ein Abzug von Verpflegungskosten als WK wegen des Bezugs zur Privatsphäre grundsätzlich aus. Zu den Einzelheiten s. Anm. 298 und Anm. 491.

695–698 Einstweilen frei.

699 VI. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Häusliches Arbeitszimmer)

Mit dem JStG 1996 wurde in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b erstmals eine sachliche und betragsmäßige Einschränkung des BA-Abzugs für anzuerkennende, ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzte häusliche Arbeitszimmer gesetzlich geregelt. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 dürften Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern. Eine Ausnahme vom Abzugsverbot dem Grunde nach galt nach Satz 2 der Vorschrift, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50% der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit betrug oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. In diesem Fall wurde die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1250 € begrenzt und eine unbeschränkte Abzugsmöglichkeit nur noch zugelassen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildete (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 aF). Durch das StÄndG 2007 wurde die Abzugsmöglichkeit weiter eingeschränkt. Dies war verfassungswidrig (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, FR 2010, 804).

Durch das JStG 2010 wurde § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 entsprechend den Vorgaben des BVerfG rückwirkend ab VZ 2007 geändert. Nunmehr werden nach den Sätzen 2 und 3 der Vorschrift Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bis zu 1 250 €/Jahr zum Abzug zugelassen, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ein unbeschränkter Abzug ist dagegen zulässig, wenn das häusliche Arbeitszimmer der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung ist. Die

Regelung ist im Bereich der Überschusseinkünfte sinngemäß anzuwenden (Abs. 5).

Wegen der Tatbestandsmerkmale s. § 4 Anm. 1490 ff. (zum häuslichen Arbeitszimmer bei den Einkünften aus Kapitalvermögen s. BFH v. BFH v. 27.3.2009 – VIII B 184/08, BStBl. II 2009, 850).

VII. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen)

700

Unangemessene Werbungskosten: Die ältere BFH-Rspr. hat das gesetzliche Abzugsverbot für unangemessene BA zunächst als Regelung eines allgemeinen Rechtsgedankens angesehen, der auch für WK gelten sollte (BFH v. 10.3.1978 – VI R 111/76, BStBl. II 1978, 459). Die Kritik an dieser Ansicht führte zur Änderung der Rspr. Nach dem Urt. des BFH v. 12.1.1990 – VI R 29/86 (BStBl. II 1990, 423: Charterkosten für Privatflugzeug) war § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 beim WKAbzug nicht entsprechend anzuwenden. Mit der ausdrücklichen Verweisung ab VZ 1992 hat der Gesetzgeber diese Rspr. korrigiert.

Sinngemäße Geltung: Zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale der Nr. 7 im Einzelnen s. § 4 Anm. 1600 ff. Zu beachten ist insbes., dass sich im Laufe der Zeit das Verständnis des Begriffs „unangemessen“ geändert hat. Beurteilte BFH v. 10.3.1978 – VI R 111/76 (BStBl. II 1978, 459) noch 17 200 DM für den Flügel einer Gymnasiallehrerin als unangemessen, so hatte BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98 (BStBl. II 2001, 194) bei Aufwendungen einer angestellten Konzertmeisterin von 247 280 DM für eine Geige keine Bedenken mehr (s. auch Anm. 572f.).

VIII. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 (Geldbußen)

701

Die Verweisung auf das BA-Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder uä. führt bei WK zu keinen Besonderheiten; s. daher § 4 Anm. 1700 ff. und BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151 (zu Geldstafen iSv. § 12 Nr. 4 s. BFH v. 15.1.2009 – VI R 37/06, BStBl. II 2010, 111).

IX. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a (Hinterziehungszinsen)

702

Hinterziehungszinsen wären nach allgemeinen Grundsätzen als WK zu berücksichtigen, wenn auch die verkürzten Steuern als WK abgezogen werden könnten (vgl. BFH v. 9.2.1993 – VIII R 83/91, BFH/NV 1993, 644). Das absolute Abzugsverbot verhindert dies. Es ergänzt damit das Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 bei vollendeten Steuerhinterziehungen, die durch Tätigkeiten im Rahmen einer Einkunftsart mit Einnahme-Überschussrechnung veranlasst sind (Einzelheiten s. § 4 Anm. 1750 ff.).

X. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 (Bestechungs- und Schmiergelder)

703

Schmiergelder als Werbungskosten: Nach der allgemeinen Systematik dürfen Schmiergelder grundsätzlich als WK abgezogen werden, wenn sie mit konkreten

Geschäftsvorfällen in Zusammenhang stehen und die allgemeinen Abzugsverbote des § 160 AO (Empfängerbenennung) und für Geschenke (= Zahlungen lediglich zur allgemeinen Verbesserung von Geschäftsbeziehungen; s. Anm. 690 und § 4 Anm. 1158) nicht greifen (vgl. BFH v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575 und v. 22.10.1991 – VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449). Diese Konsequenz des Nettoprinzips wurde in der politischen Diskussion als nicht akzeptable stl. Begünstigung von Straftaten angesehen. Mit der Verweisung schränkt der Gesetzgeber deshalb den WKAzug unter den einzelnen Voraussetzungen der Nr. 10 ein. Die praktische Bedeutung dürfte im WKBereich auch nach der Neufassung der Nr. 10 ab VZ 1999 gering sein, da ArbN regelmäßig für ihre ArbG und mit deren Mitteln tätig werden. Zu den Einzelheiten s. § 4 Anm. 1845 ff.

704 **XI. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 (Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO)**

Nach § 162 Abs. 4 AO ist ein Zuschlag festzusetzen, wenn ein Stpfl. Aufzeichnungen iSd. § 90 Abs. 3 AO nicht vorlegt. Die Zuschlagsregelung regelt in Form stl. Nebenleistungen Sanktionen für die Verletzung des § 90 Abs. 3 AO. Es handelt sich zwar um abziehbare BA, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 enthält jedoch ein entsprechendes Abzugsverbot. Abs. 5 sieht eine sinngemäße Anwendung dieses Abzugsverbots auch bei den Überschusseinkünften vor, weil Zuschläge auch dort festgesetzt werden können.

Zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 s. § 4 Anm. 1887 ff.

705 **XII. Geltung des § 4 Abs. 6 (Parteispenden)**

Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien iSd. § 2 PartG sind kraft gesetzlicher Definition weder BA noch WK. Die stl. Berücksichtigung erfolgt bei den SA (§ 10b Abs. 2) oder durch die StErmäßigung des § 34g. Zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale des Abzugsverbots des § 4 Abs. 6, insbes. zur Abgrenzung von Spenden und Zahlungen gegen konkrete Gegenleistung, s. § 4 Anm. 2000 ff.; s. auch § 10b Anm. 10.

706 **XIII. Geltung von § 9c Abs. 1 und 3 (Kinderbetreuungskosten)**

In § 9c Abs. 1 und 3 ist der Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb („wie BA“) geregelt (zur Rechtsentwicklung s. § 9c Anm. 2). Gemäß Abs. 5 gilt § 9c Abs. 1 und 3 entsprechend bei den Überschusseinkünften und ist nicht durch den ArbNPauschbetrag abgegolten. Durch die Verweisung in Abs. 5 auf § 9c Abs. 1 und 3 (bis 2008 auf § 4f; s. Anm. 686) wird bewirkt, dass die rechtstechnisch im Bereich der Gewinneinkünfte geregelte Abziehbarkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten „wie BA“ auch bei den Überschusseinkünften „wie WK“ zur Anwendung kommt.

Zu den Tatbestandsvoraussetzungen von § 9c Abs. 1 und 3 s. § 9c Anm. 10 ff., 34 ff.

C. Entsprechende Geltung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a (Satz 2)

707

Abs. 5 Satz 2 ordnet die „entsprechende“ Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a an mit der Folge, dass die gesetzliche Normierung der anschaffungsnahen Aufwendungen auch für Überschusseinkünfte gilt.

Mit StÄndG 2003 reagierte der Gesetzgeber auf die damals aktuelle Rspr. des BFH (s. dazu BFH v. 12.9.2001 – IX R 39797, BStBl. II 2003, 569; v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574) mit einem „Nichtanwendungsgesetz“ und schuf die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a. Danach gehören zu den HK eines Gebäudes auch solche Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die USt. 15% der AK des Gebäudes übersteigen (sog. anschaffungsnahe Aufwendungen; s. dazu BFH v. 25.8.2009 – IX R 20/08, BStBl. II 2010, 125).

Zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a s. § 6 Anm. J 03-1 ff.

Erläuterungen zu Abs. 6: Abzugsverbot für Kosten der erstmaligen Berufsausbildung

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

Schrifttum: DRENSECK, Aufwendungen für berufliche Bildungsmaßnahmen, DStR 2004, 1766; LANG, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3; BERGKEMPER, Kosten für berufliche Erstausbildung und Erststudium unmittelbar nach Schulabschluss können in voller Höhe abziehbar sein, DB 2011, 1947; BERGKEMPER, Anm. zum BFH-Urteil VI R 51/10, DB 2011, 2893; FÖRSTER, Lohnt sich Belohnung für den Steuerpflichtigen, DStR 2012, 486; TROSSEN, Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Behandlung der Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium, FR 2012, 501.

I. Rechtsentwicklung des Abs. 6

708

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. II 2011, 1171): § 9 wurde – mW ab VZ 2004 – ein neuer Abs. 6 angefügt.

II. Bedeutung und Geltungsbereich des Abs. 6

1. Bedeutung des Abs. 6

709

Während Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ff. bestimmt, dass bestimmte Aufwendungen, die die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllen, dennoch nicht als WK abziehbar sind (s. Anm. 687; § 4 Anm. 1102), regelt Abs. 6 ausdrücklich, dass Kosten einer Erstausbildung keine WK iSd. Abs. 1 Satz 1 sind. Eine vergleichbare Bestimmung findet sich in § 9 nicht. Die Regelung ist, wörtlich genommen, systemfremd und systemwidrig. Entgegen dem Wortlaut ist daher – wie im Fall des Abs. 5 – von einem Verbot der Abziehbarkeit der Kosten als WK im Rahmen des § 2 Satz 1 Nr. 2 auszugehen (s. Anm. 687), denn Kosten

§ 9 Anm. 709–710 Abs. 6: Kosten der erstmaligen Berufsausbildung

der Erstausbildung sind bei entsprechender beruflicher Veranlassung WK iSd. Abs. 1 Satz 1. Den Gesetzesmaterialien lässt sich nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber sich entschieden hatte, die Kosten einer Erstausbildung mit allen Konsequenzen aus dem beruflichen in den privaten Bereich zu überführen. Ein solches Ansinnen wäre auch mit der Grundaussage des Abs. 1 Satz 1 nicht vereinbar und stellte deshalb nur eine Fiktion dar. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Kosten weiterhin WK sind, ihre stliche Abziehbarkeit aber ausgeschlossen ist (s. vergleichbar § 4 Anm. 1966; Hey in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 286; NACKE in LBP, § 4 Rn. 2076).

Die Einfügung des Abs. 6 ist als Reaktion auf BFH v. 27.7.2011 (VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553), v. 27.7.2011 (VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557), v. 27.7.2011 (VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; s. dazu BERGKEMPER, DB 2011, 1947) und v. 27.10.2011 (VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323) und damit als rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung zu verstehen. Nach Auffassung des BFH sind Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung und für ein im Anschluss an das Abitur durchgeführtes Hochschulstudium als vorab entstandene WK anzuerkennen. Aus seiner Sicht folgt aus der seit 2004 geltenden Regelung des § 12 Nr. 5 kein WK-Abzugsverbot.

Die Gesetzesmaßnahme soll der Klarstellung, der Wiederherstellung der ursprünglichen Rechtslage und der Vermeidung von Steuerausfällen dienen. In der Begr. des Gesetzentwurfs wird zudem vermerkt, dass die zitierte BFH-Rspr. von den meisten Sachverständigen nicht geteilt werde (BTDdrucks. 17/7524, 7 [20]).

Die Neuregelung ist wenig durchdacht und systemwidrig. Dem (Fiskal)-Gesetzgeber ging es offensichtlich ausschließlich darum, die behaupteten, aber nicht verifizierbaren Einnahmeausfälle infolge der BFH-Rspr. zu vermeiden. Die Neuregelung war im Gesetzentwurf der BReg. zum BeitrRLUmsG nicht enthalten. Auch in der regulären Sitzung des FinAussch. des Deutschen BT vom 21.9. 2011, in der dieser eine öffentliche Anhörung zum Gesetzentwurf der BReg. durchführte, war sie nicht Gegenstand der Erörterung. Erst im Anschluss an ein sog. nicht öffentliches Fachgespräch am 24.10.2011 legten die Koalitionsfraktionen im FinAussch. einen entsprechenden Änderungsantrag vor, „mit dem die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium in Reaktion auf die BFH-Rspr. v. 28.7.2011 (...) an die vom Gesetzgeber gewollte Rechtslage angepasst werden soll“ (BERGKEMPER, DB 2011, 2893).

710 2. Geltungsbereich des Abs. 6

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 6 kommt ausschließlich im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zur Anwendung (zum sachlichen Geltungsbereich des § 9 s. Anm. 15). Für den Bereich der BA wurde eine vergleichbare Regelung in § 4 Abs. 9 eingefügt.

Zeitlicher Geltungsbereich: Die Regelung ist gem. § 52 Abs. 23d Satz 5 rückwirkend ab 2004 anzuwenden. Der Gesetzgeber hält die Rückwirkung für zulässig, da durch die Gesetzesänderung nur die Rechtslage wieder hergestellt werde, die vor den genannten BFH-Entscheidungen bestanden habe (uE falsch, s. Anm. 711). Auch sei der Wille des Gesetzgebers durch Einf. des § 12 Nr. 5 im Jahr 2004 hinreichend klar zum Ausdruck gekommen (BTDdrucks. 17/7524, 20).

III. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6

Verfassungswidrig: Die Neuregelung verstößt uE sowohl gegen Art. 3 Abs. 1 GG als auch gegen Art. 2 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG (Anm. 9; aA ua. FG Müns-ter v. 20.12.2011 – 5 K 3975/09 F, EFG 2012, 612, nrkr., Az. BFH VI R 8/12; FG Düss. v. 14.12.2011 – 14 K 4407/10 F, EFG 2012, 686, nrkr., Az. BFH VI R 2/12; TROSSEN, FR 2012, 501; FÖRSTER, DStR 2012, 486).

Verstoß gegen das Nettoprinzip: Fiskalismus ist der schlimmste Feind des Nettoprincips (LANG, StuW 2007, 3). Auch im Fall des Abs. 6 wird aus rein fiskalischen Erwägungen das objektive Nettoprinzip verletzt. Das Prinzip wird immer dann verletzt, wenn der StAbzug bei Aufwendungen versagt wird, die wesentlich durch die Erwerbstätigkeit mitveranlasst wird. Dass Aufwendungen für eine berufliche Erstausbildung regelmäßig beruflich veranlasst sind und damit den WK-Begriff erfüllen, kann nicht ernsthaft in Zweifel gezogen werden. Die gegenteilige Auffassung des Gesetzgebers, die Abs. 6 und § 12 Nr. 5 zugrunde liegt, dass nämlich diese Kosten schwerpunktmäßig und untrennbar den Kosten der Lebensführung zuzuordnen seien (BTDdrucks. 15/3339, 10; 17/7259, 2), geht an der Realität vorbei und ist eine Fiktion. Mit dieser Fiktion soll das objektive Nettoprinzip außer Kraft gesetzt werden, denn als letztlich dem Konsum dienende Privatkosten würden sie nicht dem objektiven Nettoprinzip unterfallen, so dass der Gesetzgeber sie auch nicht aus Gründen der Folgerichtigkeit zum WK-Abzug zulassen müsste. Deshalb stellt die Neuregelung uE einen unerlaubten Eingriff in das objektive Nettoprinzip dar (s. schon DRENSECK, DStR 2004, 1766, mwN). Richtig ist, dass die Neuregelung das objektive Nettoprinzip unmittelbar berührt.

Zwar kann der Gesetzgeber dieses Fundamentalprinzip des EStG beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei ua. typisierender Regelungen bedienen. Der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung, wie hier, ist jedoch kein gewichtiger Grund (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210). Der Gesetzgeber darf bzw. muss sich am Regelfall orientieren. Er darf für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen. Diese Vorgaben sind in Bezug auf Abs. 6 nicht beachtet worden. Soweit der Gesetzgeber nämlich davon ausgeht, dass der konkrete Veranlassungszusammenhang zwischen Erstausbildung oder Erststudium und späterer Berufstätigkeit typischerweise nicht hinreichend konkret sei (BTDdrucks. 17/524, 13), entspricht dies nicht der Realität. Der Typisierungsmangel wird auch nicht dadurch sozusagen geheilt, dass § 10 Abs. 1 Nr. 7 eine Kompensationsmöglichkeit bieten kann, denn zum einen deckt der Höchstbetrag in vielen Fällen die tatsächlichen Aufwendungen nicht ab (zB Studium an einer privaten Hochschule; „Pilotenfälle“: BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; v. 27.10.2012 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323). Zum anderen wirkt sich der Abzug als SA nur in VZ aus, in denen neben der Ausbildung auch noch hinreichend Einkünfte erzielt werden, um den SA-Abzug auszunutzen. Ist das nicht der Fall, wie regelmäßig, gehen die nicht ausgenutzten SA- Beträge verloren, da hier ein Verlustabzug entsprechend § 10d nicht vorgesehen ist (DRENSECK, DStR 2004, 1766).

Zu beachten ist ferner, dass der Teil des Bruttoeinkommens, der unvermeidbar für private Zwecke aufgewendet werden muss, nicht disponibel ist, denn auch bei einem auf multikausale und multifinale Wirkungszusammenhänge gestützten weiten Typisierungsspielraum des Gesetzgebers ist zu beachten, dass die est-

rechtl. Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands nicht ohne Weiteres zur Disposition des Gesetzgebers steht. Nach der Rspr. des BVerfG kommt es nicht auf die einfachrechtl. Differenzierung zwischen beruflichem und privatem Veranlassungszusammenhang an, sondern auf die Unterscheidung zwischen freier und beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem und pflichtbestimmten Aufwand andererseits (BFH v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561). Daher ist uE auch das damit angesprochene subjektive Nettoprinzip nicht beachtet worden.

Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot: Abs. 6 ist – rückwirkend – ab VZ 2004 anzuwenden (§ 52 Abs. 23d Satz 5). Dies stellt einen Verstoß gegen das aus Art. 20 Abs. 3 GG hergeleitete Rückwirkungsverbot dar, denn eine echte Rückwirkung, um die es hier geht, ist nach der Rspr. des BVerfG grds. unzulässig (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., HFR 2010, 1098; v. 7.7.2010 – 2 BvR ua., HFR 2010, 1095; v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03 ua., HFR 2010, 1103; BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BFH/NV 2012, 1373, mwN). Soweit der Gesetzgeber von einer zulässigen Rückwirkung ausgeht, weil lediglich eine Gesetzeslage wiederhergestellt werde, die „vor der Rechtsprechungsänderung durch den BFH einer gefestigten Rechtsprechung und Rechtspraxis“ entsprochen habe (BTDdrucks. 17/7524, 20), stimmt dies nicht. Der BFH vertritt seit der Entsch. v. 4.12.2002 (VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403) in ständiger Rspr. die Auffassung, dass auch Kosten der ersten Ausbildung WK iSd. Abs. 1 Satz 1 sein können (BERGKEMPER, DB 2011, 1947; § 9 Anm. 241 ff.). Die StpfL konnten seit der zitierten Entsch. darauf vertrauen, dass Bildungskosten und damit auch Kosten einer Erstausbildung als WK stlich zu berücksichtigen waren, sofern ein ausreichender beruflicher Veranlassungszusammenhang bejaht werden konnte. § 12 Nr. 5 steht dem nicht entgegen (BFH v. 27.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 27.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; v. 27.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323). Die StpfL mussten weder vor noch nach den Entscheidungen des BFH v. 28.7.2011 mit einer derartigen Neuregelung rechnen, weil das geltende Recht weder unklar noch verworren war. Die Rechtslage war seit Dezember 2002 geklärt, wenn auch entgegen der Auffassung des BMF. Auch im Urt. v. 18.6.2009 (VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816) ist der BFH von seiner gefestigten Rspr. und Rechtspraxis nicht abgewichen (so aber BTDdrucks. 17/524, 20), denn bei den entsprechenden Ausführungen des BFH zum Anwendungsbereich des § 12 Nr. 5 handelte es sich nicht um entscheidungserhebliche. Der Hinweis in den Gesetzesmaterien, es handele sich bei Abs. 6 um eine klarstellende Regelung, geht daher fehl.

Zudem widerspricht sich der Gesetzgeber selbst, wenn er einerseits ausführt, es handele sich bei der Neuregelung um eine Klarstellung (BTDdrucks. 17/7524, 7 [12]) und er andererseits ausführt, damit werde die ursprüngliche Rechtslage wiederhergestellt (BTDdrucks. 17/7524, 7 [20]), denn wiederhergestellt werden kann ein Zustand nur, wenn er zuvor nicht mehr vorhanden war. Dann kann aber von einer Klarstellung nicht mehr die Rede sein.

Zwingende Gründe des gemeinen Wohls rechtfertigen die Rückwirkung nicht. Denn die rückwirkende Einf. des Abzugsverbots dient ausschließlich dem Zweck, die fiskalischen Folgen einer unliebsamen BFH-Rspr. rückwirkend zu beseitigen (BERGKEMPER, DB 2011, 2893).

IV. Verhältnis des Abs. 6 zu anderen Vorschriften

712

Verhältnis zu § 4 Abs. 9: Die Vorschrift statuiert ein Abs. 6 vergleichbares Abzugsverbot für BA.

Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Satz 1 Nr. 2: Abs. 6 verhindert – insoweit Abs. 5 ähnlich – im Einzelnen die Abziehbarkeit der in Rede stehenden Bildungsaufwendungen als WK im Rahmen des § 2 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 709).

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 7: Die Vorschrift ermöglicht – beschr. auf einen Höchstbetrag – den Abzug von Aufwendungen für die eigen Berufsausbildung. Die Regelung kommt nicht zur Anwendung, wenn es sich bei den Kosten um WK handelt (s. § 10 Abs. 1 Satz 1; BFH v. 27.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 27.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; v. 27.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323; § 10 Anm. 230 f.).

Verhältnis zu § 12 Nr. 5: Die Vorschrift erfasst alle Aufwendungen, die der Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium tätigt. Nicht betroffen sind derartige Aufwendungen, wenn die Berufsausbildung oder das Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Nach dem Einleitungssatz zu § 12 greift die Bestimmung auch nicht ein, soweit die Kosten WK sind oder der in § 10 Abs. 1 Nr. 7 vorgesehene beschränkte SA-Abzug zur Anwendung kommt.

Die Vorschrift ist eine gesetzgeberische Fehlleistung (s. zum Anwendungsbereich BFH v. 27.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 27.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; v. 27.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323). Insbesondere die Bedeutung der Regelung ist unklar, weil nach Auffassung des Gesetzgebers § 12 Nr. 5 und Abs. 6 im Einzelnen dasselbe regeln sollen. In dem Bemühen, Einnahmeausfälle zu vermeiden, hat der Gesetzgeber seit 2004 hektisch und systemwidrig reagiert. Die Bestimmungen zum stlichen Abzugsverbot von Kosten der beruflichen Erstausbildung haben sich als konzeptionslose Stückwerk-Gesetzgebung erwiesen.

B. Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium

I. Aufwendungen des Steuerpflichtigen

713

Begriff der Aufwendungen: Unter Aufwendungen ist der vermögensmindrende Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert zu verstehen (s. im Einzelnen Anm. 65).

Aufwendungen des Steuerpflichtigen: Es muss sich um Aufwendungen des auszubildenden bzw. studierenden Stpfl. handeln. Aufwendungen Dritter sind, wie auch sonst im Bereich des § 9, grds. nicht abziehbar. Ein Abzug von Drittaufwendungen als WK ist nämlich mit dem auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip beruhenden Kostenprinzip nicht vereinbar. Allerdings erfährt das Kostenprinzip durch den Zuwendungsgedanken eine erweiternde Auslegung. Aufwendungen eines Dritten (zB Eltern), die zugleich eine Zuwendung an den auszubildenden bzw. studierenden Stpfl. darstellen, sind dessen Aufwendungen und damit WK. Unter diesem Gesichtspunkt kommt eine Zurechnung von Drittaufwendungen

§ 9 Anm. 713–715 Abs. 6: Kosten der erstmaligen Berufsausbildung

beim Stpf. insbes. in Fällen des abgekürzten Zahlungswegs in Betracht (s. im Einzelnen Anm. 43 mwN). Zwar ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob die Zahlung eines Dritten eine Zuwendung darstellt und deshalb dem Stpf. zuzurechnen ist. In Fällen der Berufsausbildung jedoch ist uE insbes. im Verhältnis zwischen Eltern und stpf. Kind regelmäßig davon auszugehen.

Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium sind anzunehmen, wenn sie iSd. Abs. 1 Satz 1 durch die Berufsausbildung bzw. das Erststudium veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist anzunehmen, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigten werden. Erzielt der Stpf. noch keine Einnahmen, wie häufig im Rahmen einer ersten Berufsausbildung, liegen vorab entstandene WK vor, wenn die Kosten in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen stehen (stRspr., s. etwa BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323, mwN; v. 19.9.2012 – VI R 78/10, DStR 2012, 2375; s. auch § 9 Anm. 243 und § 10 Anm. 235).

714

II. Erstmalige Berufsausbildung

Berufsausbildung: Nicht als WK abziehbar sind Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung. Der strechl. Begriff der Berufsausbildung wird vom Gesetz nicht näher beschrieben (s. § 10 Abs. 1 Nr. 7, § 12 Nr. 5, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a). Nach stRspr. des BFH ist unter Berufsausbildung die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind. Gegenbegriff zur Berufsausbildung ist die Allgemeinbildung, die keine notwendige Voraussetzung für eine geplante Berufsausbildung darstellt.

Nach zutreffender Auffassung des BFH liegt eine Berufsausbildung iSd. StRechts nicht nur vor, wenn der Stpf. im dualen System oder innerbetrieblich Berufsbildungsmaßnahmen durchläuft. Ebenso wenig setzt der strechl. Begriff der Berufsausbildung ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz und eine Ausbildungsdauer von mindestens zwei Jahren voraus. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Ausbildung den Stpf. befähigt, aus der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen (BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323, mwN, zum Rettungssanitäter; zT aA BMF, s. § 12 Anm. 171).

Erstmalig ist eine Berufsausbildung, wenn der Stpf. im Zeitpunkt der zu beurteilenden Bildungsmaßnahme noch keine anderweitige Berufsausbildung im genannten Sinn vorweisen kann (s. § 12 Anm. 171).

715

III. Erststudium

Nicht als WK abziehbar sind auch Kosten für ein Erststudium, sofern es zugeleich eine Erstausbildung vermittelt.

Erststudium: Zum Begriff „Studium“ s. § 12 Anm. 175. Das „Erst“-Studium definiert sich in Anlehnung an die frühere, inzwischen aufgegebene Rspr. des BFH (s. BFH v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407, mwN) aus der

Abgrenzung zu einem zweiten Studium (Zweitstudium). Ein solches, nicht von Abs. 6 erfasstes Zweitstudium ist anzunehmen, wenn ein vorangegangener Studiengang erfolgreich abgeschlossen wurde. Hierfür ist entscheidend, ob der Abschluss dem Stpfl. die Möglichkeit verschafft, einen entsprechenden Beruf zu ergreifen (s. auch LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 12 Rn. 59). Davon ist etwa beim Erwerb eines Bachelor-Abschlusses oder des 1. juristischen Staatsexamens auszugehen. Aufwendungen für ein nachfolgendes Masterstudium oder den juristischen Vorbereitungsdienst fallen daher nicht unter Abs. 6 (s. im Einzelnen § 12 Anm. 175; BMF v. 22.9.2010, BStBl. I 2010, 721 – Tz. 13, jeweils zu § 12 Nr. 5).

Erstausbildung: Ist das Erststudium keine Erstausbildung, sondern ist ihm eine sonstige Berufsausbildung vorangegangen, sind die Studienkosten als WK gem. Abs. 1 Satz 1 zu berücksichtigen. Der Gesetzgeber hat damit die Rspr. des BFH zu § 12 Nr. 5 aF berücksichtigt und zur Grundlage der Neuregelung gemacht. Der BFH v. 18.6.2009 hatte § 12 Nr. 5 aF verfassungskonform dahingehend ausgelegt, dass die Vorschrift einem WK-Abzug nicht entgegensteht, wenn es sich bei dem Studium nicht um eine Erstausbildung handelt (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816; v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796; v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799; s. auch BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323; v. 19.9.2012 – VI R 78/10, DStR 2012, 2375; § 12 Anm. 175).

IV. Im Rahmen eines Dienstverhältnisses

716

Das Abzugsverbot für Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums gilt nicht, wenn die (erstmalige) Berufsausbildung bzw. das Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Die Ausnahme beruht auf der Erwägung des Gesetzgebers, dass im Rahmen eines Dienstverhältnisses die Aufwendungen regelmäßig zur Erzielung von Einnahmen dienen. Hintergrund ist die frühere, inzwischen aufgegebene Rspr. des BFH zu Ausbildungsdienstverhältnissen (s. § 12 Anm. 177).

Im Rahmen eines Dienstverhältnisses: Eine Definition des Begriffs des Dienstverhältnisses findet sich in § 1 Abs. 2 LStDV. Danach ist Voraussetzung, dass der in öffentlichem oder privaten Dienst angestellte oder beschäftigte Stpfl. einem ArbG seine Arbeitskraft schuldet (s. § 19 Anm. 53 ff. und 71 ff.). Eine Erstausbildung bzw. ein Erststudium findet dann im „Rahmen“ eines Dienstverhältnisses statt, wenn die Teilnahme an der berufsbezogenen Ausbildung oder am berufsbezogenen Studium Gegenstand des Ausbildungsvertrags ist.

Schulungsvertrag: Es ist uE nicht erforderlich, dass der Stpfl. dabei zur Erbringung von gegenwärtigen oder zukünftigen Dienstleistungen gegenüber dem Schulungs- oder Ausbildungsbetrieb verpflichtet ist. Die Verpflichtung zur Teilnahme an den der Berufsausbildung dienenden (Schulungs-)Maßnahmen stellt eine ausreichende arbeitsrechtl. Pflicht dar (aA § 12 Anm. 177). Von daher sind auch die Kosten, die ein Stpfl. für die Ausbildung zum Berufspiloten aufgrund eines Schulungsvertrags zu zahlen hat, im Rahmen eines Dienstverhältnisses aufgewandt und vom Abzugsverbot des Abs. 6 nicht betroffen (glA LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI, § 12 Rn. 60: verfassungskonforme Auslegung; aA FG Düss. v. 3.12.2008 – 2 K 3575/07 F, EFG 2009, 1201, nrkr., s. BFH v. 28.7.2011 – VI R 8/09, BFH/NV 2011, 2038; FG Brandenb. v. 17.12.2008 – 8 K 6331/06 B,

EFG 2009, 570, nrkr., s. BFH v. 15.9.2011 – VI R 22/09, BFH/NV 2012, 26; FG Ba-Württ. v. 19.1.2010 – 11 K 4253/08, EFG 2010, 788, nrkr., s. BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553).

717

V. Rechtsfolge

Abzugsverbot: Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung bzw. für eine Erstausbildung vermittelndes Erststudium sind uneingeschränkt nicht als WK nach § 2 Satz 1 Nr. 2 abziehbar, es sei denn, es handelt sich um eine Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses. Unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 können die Kosten dann nur bis zu einem Betrag von 6 000 € je Kj. vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (§ 2 Abs. 4), sofern der Stpfl. Einnahmen erzielt (s. Anm. 711; § 12 Anm. 179).

Zu den betroffenen Aufwendungen gehören alle Kosten, die iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 durch die Berufsausbildung bzw. das Erststudium veranlasst sind (ua. Fahrt- und Unterkunftskosten, s. BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, DStR 2012, 2375; s. im Einzelnen § 12 Anm. 179).

718–749 Einstweilen frei.

750

ABC der Werbungskosten

Vorbemerkung: Vgl. auch die ABC-Übersichten zu wichtigen Anwendungsfällen des allgemeinen WK-Begriffs (Anm. 240–317), zum Abzug von Schuldzinsen (Anm. 385), zum Arbeitsmittelbereich (Anm. 580).

Abbruchkosten: Die Rspr. unterscheidet zwischen Gebäuden, bei denen der Entschluss zum Abbruch vor und nach ihrer Anschaffung gefasst worden ist, und innerhalb dieser Gruppen zwischen verbrauchten und nicht verbrauchten Gebäuden sowie zwischen der Behandlung des abgebrochenen Gebäudes selbst (AfA des Restbuchwerts zulässig?), des Abbruchmaterials und der Abbruchkosten. Aufgrund des Verweisung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 gelten die Regelungen für Grundstücke im Betriebsvermögen. Zu den Einzelheiten s. daher § 6 Anm. 670 ff. Der WK-Abzug ist idR möglich, wenn ein Gebäude ohne Abbruchabsicht erworben wurde, anderenfalls liegen AHK des neuen Gebäudes vor. Beispielsweise hat der BFH im Urt. v. 31.3.1998 (IX R 26/96, BFH/NV 1998, 1212) den Abbruch eines 100 Jahre alten Wohnhauses als letzten Akt der Vermietung angesehen und nachträgliche WK bejaht, obwohl die Stpfl. anschließend ein neues Haus für eigene Wohnzwecke errichteten (s. auch BFH v. 10.4. 2008 – IX B 126/07, BFH/NV 2008, 1332). Mittlerweile hat der BFH die Ansicht, dass in solchen Fällen der eigentliche Zweck des Abbruchs völlig unbedeutlich ist, aber wieder aufgegeben (BFH v. 13.12.2000 – IX B 106/00, BFH/NV 2001, 766; v. 26.6.2001 – IX R 22/98, BFH/NV 2002, 16). WK liegen danach auch bei einem ohne Abbruchabsicht angeschafften Gebäude nicht vor, wenn der Abbruch *ganz überwiegend* durch die nachfolgende Veräußerung des Grundstücks oder die geplante Selbstnutzung des Neubaus veranlasst ist. Dies ist vor allem anzunehmen, wenn das Gebäude im Abbruchzeitpunkt noch nicht technisch verbraucht war.

Abfindungen: s. Abstandszahlungen.

Abgeordneter: § 22 Nr. 4 Satz 2 verbietet den WKAbzug, wenn zur Abgeltung der durch das Mandat veranlassten Aufwendungen Aufwandsentschädigungen gezahlt werden. Das Abzugsverbot ist weitergehend als die allgemeine Regelung des § 3c; Einzelheiten s. § 22 Nr. 4 Anm. 471 f. Vgl. auch „Wahlkampfkosten“.

Abschlussgebühren für einen Bausparvertrag s. Anm. 385 „Bauspardarlehen“.

Absetzungen für Abnutzung, für Substanzverringerung und für erhöhte Absetzungen sind nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 WK.

- ▷ *Abschreibungszwang bzw. -recht* besteht für alle abnutzbaren WG, die der Stpfl. ausschließlich oder zumindest weit überwiegend zur Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart mit Überschussrechnung verwendet (vgl. BFH v. 17.7.2001 – IX R 41/98, BFH/NV 2002, 18: Keine Gebäude-AfA bei Erbpacht, da der Erbbauzins nur für die Vermietung des Grundstücks gezahlt wird, und kein Entgelt für die Gebäudeüberlassung ist; v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II, 194: AfA für 300 Jahre alte Geige). Die Aufwendungen für länger als ein Jahr nutzbare geringwertige WG können sofort abgezogen werden. Dies gilt auch für Arbeitsmittel (s. Anm. 549). Unterlassene AfA s. „Nachholung“.
- ▷ *Entsprechend anzuwendende AfA-Vorschriften* sind – neben den in Einzelgesetzen geregelten erhöhten Absetzungen (zB §§ 7h, 7i) – vor allem § 7 Abs. 1 nebst Abs. 4, 5 und 6 (s. § 7 Anm. 16; Überblick über die häufig geänderten Abschreibungssätze des § 7 Abs. 4 und 5 s. Bd. 1, Dok. 2). Die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 ist nicht möglich, da es im PV keine WG des Anlagevermögens gibt (vgl. § 7 Anm. 276). Zu beachten ist, dass Wertminderungen von PV nicht zu einer AfA berechtigen. Dies verhindert aber nicht, dass eine „wirtschaftliche“ Abnutzung bei der Ermittlung der ND eines WG berücksichtigt werden kann (s. § 7 Anm. 175). Auch sind Abschreibungen wegen einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 6 zulässig (s. § 7 Anm. 254).
- ▷ *Abschreibungsberechtigter* ist grds. der zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentümer des WG (s. hierzu „Drittaufwendungen“). Zur AfA-Berechtigung bei einem vom Mieter angeschafften oder hergestellten WG s. § 7 Anm. 57.
- ▷ *Bemessungsgrundlage* für die AfA sind fiktive AHK, wenn ein WG des Privatvermögens, das bisher privat genutzt wurde, zur Erzielung von Einkünften eingesetzt wird, aber PV bleibt. Als WK ist nur der Teil der AfA absetzbar, der auf die Zeit nach der Umwidmung entfällt. Die während der Privatnutzung verbrauchte AfA geht verloren (vgl. § 7 Anm. 142). Zur fiktiven Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb von PV s. § 7 Anm. 143. Bei Erbauseinandersetzungen und vorweggenommenen Erbfolgeregelungen s. § 7 Anm. 144.

Abstandszahlungen: Entscheidend für den WKAbzug ist die – wertende – Beurteilung des die Zahlungen „auslösenden Moments“ und die Zuweisung dieses Zahlungsgrunds zur estrechlich relevanten Erwerbssphäre (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II, 817 [823]). Die Rspr. aus der Zeit vor diesem Beschl. des GrS muss anhand dieser Kriterien auf ihre Fortgeltung überprüft werden.

► *Abstandszahlungen bei Vermietung und Verpachtung:* Zahlungen, insbes. an Mieter zur vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses, sind WK, wenn sie erfolgen, damit zukünftig eine anderweitige Nutzung durch Vermietung realisiert werden kann. Werden Abstandszahlungen geleistet, um ein neues Gebäude errichten zu können, gehören sie zu dessen HK (BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II

2004, 872). Entschädigungen, die der Vermieter bei beabsichtigter Selbstnutzung an den Mieter für dessen vorzeitigen Auszug leistet, sind keine WK (BFH v. 7.7.

[Anschluss S. E 315]

2005 – IX R 38/03, BStBl. II 2005, 760). Wegen der Behandlung von Abstandszahlungen bei VuV s. iÜ § 21 Anm. 300 „Abstandszahlungen“.

► *Abstandszahlung bei nichtselbständiger Tätigkeit*: s. „Vertragsstrafe“. Zu Abfindungszahlungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs s. „Versorgungsausgleich“.

► *Abstandszahlungen bei Beendigung eines Nutzungsrechts* führen nicht zu sofort abziehbaren WK, sondern zu (nachträglichen) AK des Grundeigentümers, die bei Vermietungseinkünften die AfA-Bemessungsgrundlage erhöhen; s. „Dingliche Belastungen“.

► *Leibrente als Abstandszahlung*: Wird ein schuldrechtliches (Miet-)Recht abgelöst, gehört die gesamte Rentenzahlung im Zahlungszeitpunkt zu den WK, da die zivilrechtliche Verfügungsbefugnis über das Grundstück unverändert bleibt (vgl. BFH v. 25.2.1975 – VIII R 115/70, BStBl. II 1975, 730). Wird dagegen ein dingliches Wohnrecht abgelöst, gehört der Kapitalwert der Rente zu den nachträglichen AK des Grundstücks (s. „Dingliche Belastungen“). WK sind nur die AfA aus dem Kapitalwert sowie der Ertragsanteil der laufenden Rente, nicht aber der Tilgungsanteil (BFH v. 30.8.1994 – IX R 2/91, BFH/NV 1995, 291).

Abwehraufwendungen können bei erwerbsbezogenem Anlass WK sein. Allein das Ziel von Aufwendungen, Gefahren für das der Einkunftszielung dienende Vermögen abzuwenden, führt jedoch nicht ausnahmslos zu WK. Ein Veranlassungszusammenhang mit der Einkunftszielung ist grds. dann zu verneinen, wenn die Zugehörigkeit eines der Einkunftszielung dienenden WG zum Vermögen des Stpf. bedroht ist, denn in einem solchen Falle steht nicht die Absicht der Einkunftszielung, sondern die Beeinträchtigung des Vermögens des Stpf. im Vordergrund (BFH v. 11.5.1993 – IX R 25/89, BStBl. II 1989, 751; v. 29.7.1997 – IX R 89/94, BStBl. II 1997, 772: Jeweils Belastungen von Grundstücken mit privaten Verbindlichkeiten ohne Bezug zur Vermietung). WK liegen nur vor, wenn die abzuwendende Gefahr aus der Einkunftszielungstätigkeit herührt (zB Diebstahl eines Gegenstands anlässlich seiner beruflichen Verwendung). Zum unscharfen, gesetzlich nicht definierten Begriff der Abwehraufwendungen s. auch „Abstandszahlungen“, „Wehrdienst“ und „Vertragsstrafe“.

Abzugsverbote speziell für WK s. Anm. 685 ff. zu Abs. 5 und Anm. 216.

Amtseinführung etc.: Dem Abzug von Bewirtungskosten darf § 12 nicht entgegenstehen. Aufwendungen aus gesellschaftlichen Gründen sind auch dann keine WK, wenn sie in mittelbarem Zusammenhang mit dem Beruf stehen. Der BFH lässt die Kosten für die Abschiedsfeier aus dem aktiven Beruf zum WKAbzug zu (BFH v. 11.1.2007 – VI R 52/03, BStBl. II 2007, 317). Gleiches gilt für Jubiläumsfeiern mit Mitarbeitern (BFH v. 1.2.2007 – VI R 25/03, BStBl. II 2007, 459: Gartenfest mit 300 Mitarbeitern), Weihnachtsfeiern (BFH v. 6.3.2008 – VI R 68/06, BFH/NV 2008, 1316) und Betriebsfeste mit Mitarbeitern (BFH v. 10.7.2008 – VI R 26/07, BFH/NV 2008, 1831: Betriebsfest und Empfang im Anschluss an eine Antrittsvorlesung). Derartige Bewirtungen haben regelmäßig beruflichen Charakter (Dank an Mitarbeiter für geleistete Arbeit, Motivationsförderung, betrieblicher Zusammenhalt). Der Anlass der Feier und die Erfolgsabhängigkeit der Bezüge sind lediglich Indizien für eine berufliche Veranlassung (BFH v. 24.5.2007 – VI R 78/04, BStBl. II 2007, 721; v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BFH/NV 2008, 1922).

Siehe ferner „Bewirtungsaufwendungen“.

Aktien: Zinsen für den Erwerb von Aktien, die im Zusammenhang mit einem Arbeitsplatz getätigt werden, sind regelmäßig WK bei den Einkünften aus KapV (BFH v. 5.4.2006 – IX R 111/00, BStBl. II 2006, 654).

Beim Wegfall eines Optionsrechts sind die Optionskosten im Jahr des Verfalls als vergebliche WK abziehbar (BFH v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647).

Angehörigenverträge führen zu WK, wenn sichergestellt ist, dass die aufgrund des Vertrags erfolgten Aufwendungen durch die Erwerbstätigkeit veranlasst sind und nicht auf privaten Gründen beruhen (§ 12 EStG). Zur Abgrenzung erfolgt eine besondere Prüfung: Es müssen klare und eindeutige Vereinbarungen ernsthaft und zivilrechtlich wirksam abgeschlossen und auch tatsächlich durchgeführt werden. Inhalt und tatsächliche Durchführung müssen dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Diese besonderen Anforderungen sind verfassungsgemäß. Unzulässig ist es lediglich, *einzelnen* Indizien – wie einem gesetzlichen Tatbestandsmerkmal – ohne Rücksicht auf die sonstigen Umstände ausschlaggebende Bedeutung beizumessen. Erforderlich ist stets eine Würdigung *aller* Umstände des Einzelfalls (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34). Im Anschluss an diesen Beschl. des BVerfG hat sich die zT kleinliche Rspr. – mittlerweile bei allen Einkunftsarten – gelockert. Geringfügige Abweichungen vom Fremdüblichen stehen einer Anerkennung von Angehörigenverträgen nicht mehr entgegen.

Beispiele zu Vermietungseinkünften: BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196: Grundsatzentscheidung zur Unschädlichkeit geringfügiger Abweichungen vom Fremdüblichen; v. 20.10.1997 – IX R 38/97, BStBl. II 1998, 106; v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349: Mindestvoraussetzung für einen Mietvertrag ist die klare und eindeutige Vereinbarung sowie die Durchführung der Hauptpflichten. Es muss also klar sein, welche Räume, für welchen Zweck und für welche Miete (Zahlungszeitpunkt und -höhe) überlassen werden; v. 25.7.2000 – IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305: Fehlende Vereinbarung zu den Nebenkosten kann unschädlich sein (s. auch § 21 Anm. 300 „Angehörige“). Zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit s. „Arbeitslohn“ und „Unterarbeitsverhältnis“.

Angemessenheit von Werbungskosten: s. Anm. 700.

Anliegerbeiträge: s. „Erschließungsbeiträge“.

Annoncen: s. „Anzeigen“.

Anschaffungskosten führen – außer im Anwendungsbereich der §§ 17 und 23 – nur über die AfA zu WK. Vgl. „Vermögensverwaltung“ und „Veräußerungskosten“ mit Rechtsprechungsnachweisen zur Abgrenzung von WK. Vgl. ferner zum AKBegriff Anm. 264, 609, § 7 Anm. 130 ff. und § 6 Anm. 281 ff.

Anschaffungsnaher Aufwand (anschaffungsnaher HK): Zur Behandlung ab 2004 (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a iVm. § 9 Abs. 5 Satz 2) s. § 6 Anm. J03-1–J03-11.

Ansparelementen für beruflich veranlasste Aufwendungen, zB Beiträge an eine Kleiderkasse, sind (noch) keine WK. Erst wenn die Gelder tatsächlich für Aufwand ausgegeben werden, kommt der WKAbzug in Betracht (s. R 9.1 (4) LStR und „Instandhaltungsrücklage“).

Antiquitäten: Bei einem ausschließlich beruflich genutzten Schreibtisch und Schreibtischsessel kann eine AfA auch dann in Betracht kommen, wenn die Gegenstände schon 100 Jahre alt sind und im Wert steigen (BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355). Zur AfA bei einer regelmäßig bespielten 300 Jahre alten Meistergeige s. BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194.

Anwaltskosten: s. „Beratungskosten“ und „Prozesskosten“.

Anzahlung: Können bei einem WG erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen bereits für Anzahlungen in Anspruch genommen werden, so regelt § 7a Abs. 2, wie dies im Detail zu geschehen hat (s. hierzu § 7a Anm. 38 ff.). Zum WKAbzug allg. s. „Vorauszahlungen“; zur Behandlung verlorener Anzahlungen s. „Fehlmaßnahmen“.

Anzeigen (Annoncen) in einer Zeitung, um einen Arbeitsplatz oder einen Mieter (nicht Käufer; Ausnahme: § 23) zu finden, gehören zu den WK bei der entsprechenden Einkunftsart.

Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung sind nach der vom BVerfG gebilligten Rspr. des BFH keine vorab entstandenen WK, sondern Sonderausgaben. Hieran hat sich durch das Inkrafttreten des AltEinkG nichts geändert (BFH v. 8.11.2006 – X R 45702, BStBl. II 2007, 575; v. 18.11.2009 – X R 34/07, BStBl. II 2010, 414; X R 6/08, BStBl. II 2010, 282; v. 9.12.2009 – X R 28/07, BStBl. II 2010, 348; v. 18.11.2009 – X R 45/07, BFH/NV 2010, 421; RISTHAUS, DB 2010, 137; FÖRSTER, DStR 2010, 137). Auch die Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung, Krankenversicherung und Pflegeversicherung sind keine WK (s. § 10 Anm. 155 ff.). Vgl. ferner „Versicherungsbeiträge“.

Arbeitslohn einschließlich aller Lohnnebenkosten kann bei Stpfl. mit Überschusseinkünften zu WK führen.

Beispiel: Lohnzahlungen für Hausverwalter bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; Gehalt einer Bürokrat zur Verwaltung des ertragbringenden Kapitalvermögens. Zur Abgrenzung von der Vermögenssphäre s. „Vermögensverwaltung“.

Arbeitsverträge mit nahen Angehörigen sind nur anzuerkennen, wenn sie den allg. für Verwandtenverträge geltenden Anforderungen entsprechen (s. „Angehörigenverträge“). Die Hauptpflichten – Arbeitsleistung und Lohnzahlung – müssen aufgrund eines Arbeitvertrags tatsächlich erbracht worden sein. Bei den sonstigen arbeitsvertraglichen Regelungen sind im Rahmen der nötigen Würdigung aller Umstände des Einzelfalls geringfügige Abweichungen von dem zwischen Fremden Üblichen unschädlich (BFH v. 18.1.2007 – VI R 59/06, BStBl. II 2009, 200, mwN).

Beispiele: BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34: Lohnzahlung auf ein Oder-Konto; BFH v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919: Unklare Arbeitspflichten bei geringfügiger Beschäftigung; v. 20.4.1999 – VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457: Schriftform für Arbeitsvertrag unnötig; v. 25.11.1999 – IV R 44/99, BFH/NV 2000, 699: Unklarheit bei der mit der Ehefrau vereinbarten Arbeitszeit.

Überträgt ein nichtselbständig Tätiger seine arbeitsvertraglichen Pflichten auf Dritte, s. „Unterarbeitsverhältnisse“.

Arbeitslosigkeit: Der WKAbzug setzt nicht voraus, dass im selben Kj., in dem die Aufwendungen getätigten wurden, Arbeitslohn zufließt (vgl. R 33 Abs. 3 LStR). Nachträgliche WK liegen vor, wenn die Aufwendungen noch durch die frühere Berufstätigkeit veranlasst sind; Beispiele s. „Vertragsstrafe“. Vorweggenommene WK liegen bei beruflichen Aufwendungen vor, wenn feststeht, dass ein Arbeitsloser eine Anstellung im Inland anstrebt und dem Arbeitsmarkt – ggf. erst nach Abschluss einer beruflichen Fortbildungsmaßnahme – tatsächlich uneingeschränkt zur Verfügung steht.

Beispiele: BFH v. 18.4.1996 – VI R 5/95, BStBl. II 1996, 482: Aufwendungen eines Arbeitslosen für vom Arbeitsamt geförderten Lehrgang; v. 18.4.1996 – VI R 75/95, BStBl. II 1996, 529: Aufwendungen für Meisterlehrgang; v. 13.6.1996 – VI R 89/95, BFH/NV 1997, 98: Aufwendungen für Fachliteratur und sonstige Arbeitsmittel; v. 19.8.2004 – VI R 103/01, BFH/NV 2005, 48: WK während des Erziehungsurlaubs (s. auch Anm. 241 ff.: Bildungsaufwendungen).

Arbeitsmittel einschl. Arbeitskleidung: s. Anm. 530 ff., insbes. das ABC in Anm. 580.

Arbeitnehmervertreter: s. „Ehrenamt“.

Arbeitsplatzsichernde Aufwendungen können auch bei Eintritt eines Substanzverlusts WKQualität haben, da auch Vermögensminderungen WK sein können (BFH v. 13.1.1989 – VI R 51/85, BStBl. II 1989, 382; v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48; v. 25.11.2010 – VI R 34/08, DB 2011, 393). Zum Verlust von Darlehen s. „Forderungsverlust“; s. ferner „Bürgschaftsverluste“.

Arbeitsverhältnisse: s. „Arbeitslohn“ und „Unterarbeitsverhältnis“.

Arbeitszimmer: s. Anm. 699.

Arztkosten: s. „Krankheitskosten“.

Aufwandsentschädigung: Grundsätzlich sind Aufwandsentschädigungen und WK nicht zu saldieren; s. „Werbungskostenersatz“. Stfreie Aufwandsentschädigungen schließen im Anwendungsbereich des § 3c den Abzug von WK aus; s. hierzu umfassend § 3c Anm. 90 „Aufwandsentschädigungen“, sowie „Abgeordneter“ und „Wahlkampfkosten“; zu Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen s. § 3 Nr. 12 (s. dazu § 3 Nr. 12 Anm. 8 ff.).

Ausbildungsdienstverhältnisse: Aufwendungen für die Ausbildung sind WK und keine SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 (s. dazu § 10 Anm. 230 ff.), wenn die Berufsausbildung Gegenstand des Dienstverhältnisses ist. In diesem Fall gilt dies auch für Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung bzw. ein Erststudium (§ 12 Nr. 5; s. dazu § 12 Anm. 160 ff.).

Ausbildungskosten: s. Anm. 241 ff. „Bildungsaufwendungen“.

Aussetzungszinsen: s. Anm. 385 „Verzugszinsen“ und BFH v. 30.1.1996 – IX R 83/90, BFH/NV 1996, 542.

Auswärtstätigkeit: s. „Reisekosten“.

Autokosten: s. Kraftfahrzeug.

Bahncard: Mindert ein Stpfl. seine als WK zu berücksichtigenden Reisekosten durch den Erwerb einer Bahncard, so sind die Aufwendungen in voller Höhe WK. Die Möglichkeit der privaten Mitnutzung (§ 12 Nr. 1) bleibt außer Betracht (FinMin Saarl. v. 13.10.2004, DStR 2005, 156).

Bauerwartungsland: s. § 21 Anm. 94.

Bauherrenmodell: s. § 21 Anm. 110 ff.

Baumangel: Aufwendungen zur Beseitigung von Baumängeln, die bereits *vor Fertigstellung* eines Gebäudes auftreten, gehören zu den HK. Auch eine AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 5 ist nicht zulässig (BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306; v. 30.8.1994 – IX R 126/92, BFH/NV 1995, 764; v. 26.1.1999 – IX R 23/95, BFH/NV 1999, 785; s. ferner § 6 Anm. 715 „Baumängel“).

Bauspardarlehen: s. Anm. 385 und § 21 Anm. 300 „Bausparvertrag“.

Bauwesenversicherungsbeiträge sind WK; s. § 21 Anm. 300 „Bauwesenversicherung“.

Bauzeitzinsen: s. Anm. 385 und zur Aktivierung Anm. 375.

Beratungskosten: s. „Prozesskosten“.

Berufskleidung: s. Anm. 550 ff.

Berufskraftfahrer üben regelmäßig eine Fahrtätigkeit aus und können deswegen Reisekosten in Anspruch nehmen (s. Anm. 285 ff.).

Berufskrankheit: s. Krankheitskosten.

Berufsverband: Beiträge sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3. Einzelheiten, insbes. zur Abgrenzung von allgemein-politischen oder sonst die Lebensführung betreffenden Organisationen, s. Anm. 435 ff.

Besuchsfahrten: Bei einer doppelten Haushaltsführung können ausnahmsweise auch Fahrten von Ehegatten oder anderen nahen Angehörigen zum ArbN als WK berücksichtigt werden, wenn dieser aus dienstlichen Gründen nachweislich an der Heimfahrt gehindert ist (s. Anm. 520 „erweiternde Auslegung bei Besuchsfahrten“; aA BFH v. 2.2.2011 – VI R 15/10, BStBl. II 2011, 456).

Beteiligungen: Grundsatz ist, dass der Verlust einer GmbH-Beteiligung nicht zu WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit eines Gesellschafter/Geschäftsführers führt (BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198; BERGKEMPER, FR 2010, 242; BFH v. 22.2.2007 – VI B 99/06, BFH/NV 2007, 1297). Hiervon gilt auch dann keine Ausnahme, wenn eine Beteiligung in geringer Höhe für die Anstellung zwingende Voraussetzung war und die Chance einer (stfreien) Wertsteigerung nicht ernsthaft bestand. Die Grundsätze, die für den WKAbzug von verlorenen Darlehen oder Bürgschaften bei Gesellschafter/Geschäftsführern gelten, können nicht auf den Verlust von Stammkapital übertragen werden (BFH v. 12.5.1995 – VI R 64/94, BStBl. II, 644).

Anders ist die Rechtslage, wenn ein Gesellschafter/Geschäftsführer der GmbH verlorene Zuschüsse gewährt oder Verluste übernimmt. Regelmäßig ist auch hier davon auszugehen, dass die Zahlungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Ausnahmsweise kann jedoch eine Veranlassung durch den Dienstvertrag zu bejahen sein, wenn besondere Umstände vorliegen. Erforderlich ist eine Abwägung aller Umstände des Einzelfalls, wobei die Höhe der Beteiligung eine gewichtiges Indiz ist (vgl. BFH v. 26.11.1993 – VI R 3/92, BStBl. II 1994, 242; v. 17.7.1992 – VI R 125/88, BStBl. II 1993, 111; v. 2.3.2005 – VI R 36/01, BFH/NV 2006, 33; v. 25.11.2010 – VI R 34/08, DB 2011, 393, betr. Forderungsverlust; v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48).

Betreuer: s. „Vormund“.

Betriebsveranstaltungen, Verbandsveranstaltungen: Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern, Jubiläumsfeiern, Betriebssport, vgl. R 72 Abs. 2 LStR 2002) sind regelmäßig privat mitveranlasst, so dass die Aufwendungen unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 fallen (OFD Münster v. 12.4.1988, StEK EStG § 12 Nr. 149). Dies gilt auch für gesellschaftliche Veranstaltungen von Berufsverbänden (R 36 LStR 2002). WK liegen nur vor, wenn die Teilnahme an einer Veranstaltung weit überwiegend der Fortbildung oder anderen betrieblichen Zwecken dient oder unmittelbar Gegenstand der Arbeitspflicht (zB der Organisatoren) ist. Nehmen ArbN an einer Betriebsveranstaltung teil, die an einem anderen Ort stattfindet, so erkennt die FinVerw. die Fahrten zur Betriebsveranstaltung als Reisekosten an (R 72 Abs. 5 LStR 2002).

► *Unfallschäden* anlässlich der Fahrt zu einer überwiegend im Eigeninteresse des ArbG durchgeführten Betriebsveranstaltung (Jahresjubiläumsfeier) hat der BFH als WK anerkannt, weil die Teilnahme an der betrieblichen Veranstaltung einer beruflichen Tätigkeit gleichsteht (BFH v. 28.10.1994 – VI R 54/94, BFH/NV 1995, 668; ebenso Nds. FG v. 26.1.1988 – VIII 352/86, NJW 1988, 1936, rkr.: Unfallkosten sind WK, wenn der ArbG von einem leitenden Angestellten die Teilnahme an einer Betriebsfeier verlangt; FG München v. 10.2.1984 – V 137/83 E, EFG 1984, 451, rkr.: Unfallkosten eines Soldaten auf der Fahrt zum Regimentsball sind WK). Anderes gilt nach dem FG Berlin v. 19.3.

1987 – I 113/85, EFG 1987, 400, rkr., bei Fahrten zum Betriebssport. Hier führen Unfälle nicht zu WK.

► **Betriebssport:** Aufwendungen für Heilbehandlungen und der Rücktritt von einer Urlaubsreise infolge einer Verletzung beim Fußballspiel können WK sein, wenn das Spiel fester Programmfpunkt einer vom ArbG ausgerichteten Fortbildungs- und Schulungsveranstaltung war (FG Rhld.-Pf. v. 24.10.1989 – 2 K 98/87, EFG 1990, 226, rkr.). Aufwendungen eines Polizeibeamten für Tennis können WK sein, wenn die Tennisstunden als Arbeitszeit angerechnet werden (FG Saarl. v. 19.3.1991 – 1 K 55/91, EFG 1991, 377, rkr.; vgl. hierzu RÖSSLER, DStZ 1991, 568 und RICHTER, DStZ 1991, 1519). Dagegen hat das FG Münster Tennisaufwendungen eines Polizisten nicht anerkannt (FG Münster v. 5.10.1993 – 11 K 2242/91 E, EFG 1994, 238, rkr.).

► **Betriebsausflüge:** Die Aufwendungen anlässlich eines Betriebsausflugs sind privat veranlasst (FG Köln v. 13.2.1985, NJW 1987, 2544, rkr.). WK liegen dagegen bei den ArbN vor, die für die Organisation des Betriebsausflugs verantwortlich sind (FG Köln v. 26.10.1988 – 1 K 259/86, EFG 1989, 171, rkr.).

Bewachungskosten: s. „Sicherheitsaufwendungen“.

Bewährungshelfer: Unterstützt ein Bewährungshelfer in Ausübung seines Berufs einige von ihm betreute Personen (zB durch Geldaufwendungen, kleine Gelegenheitsgeschenke einschl. Folgekosten), so handelt es sich um WK bei § 19 (FG Ba.-Württ. v. 17.3.1983 – III 330/80, EFG 1983, 493, rkr.).

Bewerbungskosten sind vorab entstandene WK aus der angestrebten Tätigkeit, die zu stpfl. Einkünften führen muss (vgl. BFH v. 22.1.1999 – VI B 293/98, BFH/NV 1999, 921; v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; Keine WK, wenn Bewerbung zu Einkünften führt, die nach einem DBA stfrei sind).

Bewirtungskosten: Kosten für die Bewirtung von Geschäftsfreunden des ArbG unterliegen der Abzugsbeschränkung des Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116; v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11). Dabei sind die Aufzeichnungspflichten gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 zu beachten. Der persönliche Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ist nur eröffnet, wenn der ArbN und nicht der ArbG Bewirtender ist (BFH v. 19.6.2008 – VI R 48/07, BStBl. II 2008, 870). Die Bewirtung von Arbeitskollegen (sog. ArbNBewirtung) unterliegt der Abzugsbeschränkung nicht (BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/08, BStBl. II 2009, 11). Siehe auch Anm. 691 und „Amtseinführung“.

Bildungsaufwendungen: s. Anm. 241 ff.; s. auch „Amtseinführung“.

Bildungsreisen (Studienreisen) führen bei beruflicher Veranlassung zu WK (s. Anm. 246; s. auch BFH v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BStBl. II 2010, 685).

Blindenhund als Arbeitsmittel: s. Anm. 580 „Hunde“.

Brille: s. Anm. 580.

Bücher: s. Anm. 559.

Bürgschaftsverluste können private Aufwendungen, (verdeckte) Einlagen, (nachträgliche) AK, BA oder WK sein (Überblick s. DEGEN, DStR 1996, 44; s. auch Anm. 195). Der WKAbzug kommt insbes. bei den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit in Betracht.

► **Nur-Arbeitnehmer:** Steht die Bürgschaft in ausreichendem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis, zB weil sie übernommen wird, um eine Anstellung zu erhalten oder um den Konkurs des ArbG abzuwenden, liegen WK vor (BFH v. 29.2.1980 – VI R 165/78, BStBl. II 1980, 395).

► *Gesellschafter/Geschäftsführer*: Der WKAbzug kommt nur in Betracht, wenn die Bürgschaft nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Regelmäßig ist von einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auszugehen, es sei denn, die Beteiligung wäre der Höhe nach völlig unbedeutend. Insbesondere wenn die Bürgschaft kapitalersetzenden Charakter hat, scheiden WK aus; ggf. sind die Aufwendungen im Rahmen des § 17 zu berücksichtigen (vgl. zur Veranlassung und zum Abzug Bürgschaften Dritter BFH v. 12.12.2000 – VIII R 22/92, BStBl. II 2001, 385; v. 12.12.2000 – VIII R 34/94, BFH/NV 2001, 757; v. 12.12.2000 – VIII R 36/97, BFH/NV 2001, 761). Ausnahmsweise kann von einer Veranlassung durch das Dienstverhältnis ausgegangen werden, wenn besondere Umstände vorliegen. Erforderlich ist stets eine Abwägung aller Umstände des Einzelfalls, wobei die Höhe der Beteiligung ein gewichtiges Indiz ist (zu den Abwägungskriterien vgl. BFH v. 17.7.1992 – VI R 125/88, BStBl. II 1993, 111; v. 28.6.2007 – VI B 44/07, BFH/NV 2007, 1655; v. 10.2.2005 – IX B 169/03, BFH/NV 2005, 1057). Die Feststellungslast für WK trägt der Geschäftsführer.

BFH v. 20.12.1988 – VI R 55/84, BFH/NV 1990, 23; v. 14.5.1991 – VI R 48/88, BStBl. II 1991, 758: Auch Gesellschaftsverhältnis der Ehefrau kann schädlich sein; BFH v. 11.2.1993 – VI R 4/91, BFH/NV 1993, 645; v. 8.12.1992 – VIII R 99/90, BFH/NV 1993, 654. Vgl. auch „Beteiligungen“ und „Forderungsverlust“, da die maßgebliche Veranlassung nach denselben Kriterien beurteilt wird.

Entscheidend für die Beurteilung ist der Zeitpunkt, in dem die Bürgschaftsverpflichtung eingegangen wird, und nicht der Zeitpunkt der Inanspruchnahme (BFH v. 24.4.1997 – IV R 42/96, BFH/NV 1997, 837).

Bußgelder: s. Anm. 701.

Computer: s. Anm. 580 „Computer“.

Damnum: s. Anm. 385.

Dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, sind nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 WK, soweit sie mit einer Einkunftsart im Zusammenhang stehen. Einzelheiten s. Anm. 390 ff.

Darlehensverluste: s. „Forderungsverluste“.

Diebstahl: Diebstahlsverluste führen grds. zu WK, wenn das schadensstiftende Ereignis aus dem Bereich der Einkunftszielungstätigkeit stammt oder die von der Straftat betroffenen Gegenstände/Geldbeträge zur Erzielung von Überschusseinkünften bestimmt waren (BFH v. 29.3.2000 – X R 99/95, BFH/NV 2000, 1188; vgl. auch Anm. 193, „unfreiwillige Aufwendungen“ und „Unterschlagung“ und § 4 Anm. 870 ff.). Verluste von ArbN sind nur dann nicht als WK abziehbar, wenn das die AfaA auslösende Ereignis dem privaten Bereich zuzuordnen ist (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/87, BStBl. II 2004, 491; v. 10.11.2005 – VI B 47/05, BFH/NV 2006, 296; v. 20.8.2008 – VI B 17/08, BFH/NV 2009, 13; s. Anm. 549).

Wird ein ArbN während einer Auswärtstätigkeit bestohlen, so liegen WK vor, wenn er die Gegenstände mitgenommen hat, weil sie für die Auswärtstätigkeit notwendig waren und der Schaden sich als Konkretisierung einer reisetypischen Gefährdung darstellt, dh. nicht nur gelegentlich der Reise eingetreten ist. Der Diebstahl ist vom ArbN, zB durch das Protokoll der Anzeige bei der Polizei, nachzuweisen. Der Höhe nach kann nicht der Zeitwert der gestohlenen Gegenstände angesetzt werden, sondern nur der „Restbuchwert“, dh. die noch nicht abgeschriebenen Beträge (BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44; v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256; v. 30.6.1995 – VI R 26/95,

BStBl. II 1995, 744; FG München v. 7.7.1999 – 1 K 3088/98, EFG 1999, 1216, rkr.: Diebstahl von wertvollem Schmuck führt nicht zu WK). Der Buchwert ist ggf. nach den Grundsätzen zu ermitteln, die gelten, wenn ein WG des Privatvermögens erstmals zur Einkunftszielung verwendet wird (s. hierzu „Absetzung für Abnutzung“). Eine Gewinnminderung soll ausscheiden, wenn der Diebstahl sich auf privat veranlasster Umwegstrecke ereignet (BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762).

Dienstjubiläum: Für Bewirtungsaufwendungen und Geschenke gelten über die Verweisung des Abs. 5 die Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 (s. Anm. 690, 691; s. auch „Bewirtungskosten“).

Dienstreise: s. „Reisekosten“.

Diktiergerät: s. Anm. 580.

Dingliche Belastungen: Zahlungen zur Ablösung dinglicher Lasten führen nicht zu WK, sondern zu AHK, da der Grundeigentümer erstmals das uneingeschränkte Eigentumsrecht erwirbt; zu Leibrentenzahlungen s. „Abstandszahlungen“.

BFH v. 8.3.1984 – IX R 45/80, BStBl. II 1984, 702: Ablöse der Verpflichtung zur Errichtung von Pkw-Stellplätzen; v. 21.7.1992 – IX R 14/89, BStBl. II 1993, 484: Ablösung eines Wohnungsrechts; v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486: Ablösung eines Vorbehaltensnießbrauchs; v. 15.12.1992 – IX R 323/87, BStBl. II 1993, 488: Ablösung eines dinglichen Wohnrechts; v. 6.7.1993 – IX R 112/88, BStBl. II 1998, 429: Ablösung eines Nießbrauchs.

Doktortitel: Die Kosten eines Promotionsstudiums bzw. die Aufwendungen für eine Promotion sind WK, wenn der Titel für die berufliche Laufbahn förderlich ist (BFH v. 4.11.2003 – VI R 96/01, BStBl. II 2004, 891). § 12 Nr. 5 steht dem nicht entgegen (BMF v. 4.11.2005, BStBl. I 2005, 26). s. auch Anm. 246.

Doppelte Haushaltsführung: Die notwendigen Mehraufwendungen sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (s. hierzu Anm. 475 ff.).

Drittaufwendungen: s. Anm. 43.

Ehegatten-Unterarbeitsverhältnis: s. „Unterarbeitsverhältnisse“.

Ehescheidung: s. „Versorgungsausgleich“ und Anm. 385 „Zugewinnausgleich“.

Ehrenamt: Tätigkeiten, die selbst keinen Einkunftszielungstatbestand erfüllen (vgl. BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944, zur Frage, ob Sanitäts helfer des roten Kreuzes wegen Aufwandsentschädigungen ArbN sind), können zu WK bei der hauptberuflichen nichtselbständigen Arbeit führen.

► *Ehrenamtliche Gewerkschaftstätigkeiten* sind idR überwiegend beruflich veranlasst, so dass die Aufwendungen WK sind (zu Beiträgen s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3; Anm. 435). Das Ehrenamt muss für einen Berufsverband ausgeübt werden, der „für den Stpf. zuständig“ ist, also berufsspezifische Interessen verfolgt. Handelt es sich um einen allgemein-politisch tätigen Verband, der auch die Interessen von Gruppen vertritt, denen der Stpf. nicht angehört, liegt eine Tätigkeit im Bereich der privaten Lebensführung vor (BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368: WK bejaht bei Teilnahme an Sitzungen der ÖTV und des DGB; v. 2.10.1992 – VI R 11/90, BStBl. II 1992, 1993, 53; v. 1.7.1994 – VI R 50/93, BFH/NV 1995, 22: kein WKAbzug bei Tätigkeit für die „Wirtschaftsjunioren Deutschland“; s. auch „Berufsverband“).

Das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 kann auch bei Tätigkeiten für eine Gewerkschaft eingreifen (s. „Betriebsveranstaltungen“). Dies gilt insbes. bei Reisen ins

Ausland (BFH v. 25.3.1993 – VI R 14/90, BStBl. II 1993, 559; Hess. FG v. 26.1.1994 – 11 K 180/91, EFG 1994, 919, rkr.).

► *Sonstige ehrenamtliche Tätigkeiten* sind idR dem Bereich der privaten Lebensführung zuzurechnen. Ausnahmsweise kann die berufliche Veranlassung überwiegen (FG Ba.-Württ v. 3.2.1993 – 2 K 140/88, EFG 1993, 712, rkr.: Trainertätigkeit für einen Verband, bei dem der ArbG Mitglied ist; s. auch „Chorgruppe“).

Einbaumöbel: Zur Frage, ob selbständig abschreibbare WG oder Gebäudeteile vorliegen, s. § 6 Anm. 637 ff.

Einbürgerungskosten sind Kosten der allgemeinen Lebensführung (BFH v. 18.5.1984 – VI R 130/80, BStBl. II 1984, 588).

Einrichtungsgegenstände eines häuslichen Arbeitszimmers: s. Anm. 699 und § 4 Anm. 1525 f.

Einsatzwechseltätigkeit: s. „Reisekosten“.

Emeritierter Hochschullehrer: Aufwendungen für die Forschung führen nicht zu WK. Übt der Hochschullehrer freiwillig eine Lehrtätigkeit aus, sollen die Aufwendungen zwar keine WK sein, aber ggf. im Billigkeitsweg nach § 163 AO berücksichtigt werden (BFH v. 5.11.1993 – VI R 24/93, BStBl. II 1994, 238; vgl. RÖSSLER, DStZ 1995, 86).

Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4): s. Anm. 440 ff.

Erbauseinandersetzung und Erbfolge: Erbfall und Erbauseinandersetzung sind zwei selbständige Vorgänge mit der Folge, dass Abfindungszahlungen eines Erben und Aufwendungen für den Erwerb des Erbteils eines Miterben zu AK führen (vgl. BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62, sowie zu vorweggenommenen Erbfolgeregelungen BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80). Einzelheiten zu AK s. ferner § 7 Anm. 144 und „Abstandszahlungen“. Zum Abzug von Zinsen s. das ABC in Anm. 385; s. ferner „Pflichtteilsanspruch“.

Erbbaurecht: s. § 21 Anm. 300 „Erbbaurecht“.

Erhaltungsaufwand: s. § 6 Anm. 470 ff.

Erhöhte Absetzungen sind nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 WK. Zum Begriff der erhöhten Absetzungen, den Abgrenzungen zu anderen Abschreibungen und den in Frage kommenden Vorschriften s. § 7a Anm. 7 ff. und § 7 Anm. 40; s. ferner „Absetzungen für Abnutzung“.

Ernährung: Die Aufwendungen gehören grds. zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung (BFH v. 19.9.1990 – X R 110/88, BStBl. II 1991, 208; v. 18.9.1991 – XI R 34/90, BStBl. II 1992, 90; s. § 12 Anm. 33). Zu Verpflegungsmehraufwendungen als WK s. Anm. 694.

Erschließungsbeiträge oder Anliegerbeiträge können AK des Grund und Bodens, AK eines selbständig abnutzbaren WG (AfA) oder sofort abziehbare WK sein. Einzelheiten s. § 6 Anm. 640 ff. und § 21 Anm. 300 „Erschließung“; Beispiele aus der Rspr.:

► *WK bejagt:* BFH v. 16.7.1996 – IX R 55/94, BFH/NV 1997, 178: endgültiger Ausbau einer provisorischen Straße; v. 23.2.1999 – IX R 61/96, BFH/NV 1999, 1079: Ersatz einer funktionsfähigen Sickergrube durch den Anschluss an die öffentliche Abwasserversorgung; v. 19.12.1995 – IX R 5/95, BStBl. II 1996, 134: Straßenbeitrag, der die Nutzbarkeit des Grundstücks nicht erhöht.

► *AK bejagt:* BFH v. 3.7.1997 – III R 114/95, BStBl. II 1997, 811: Aufwendungen für die Ersterschließung eines Grundstücks als AK des Grund und Bodens;

v. 19.10.1999 – IX R 34/96, BStBl. II 2000, 257: Aufwendungen für Privatstraße als AK eines selbständigen und abnutzbaren WG; v. 14.9.1999 – IX R 31/96, BFH/NV 2000, 558. und v. 20.3.2002 – X R 34/00, BFH/NV 2002, 914: Erbschließungskosten eines Grundstücks, die vom Erwerber eines Erbpachtrechts übernommen werden, als AK des Erbpachtrechts.

Essgerät: Aufwendungen für Essgeräte (zB Kaffeemaschinen, Service) sind wie die Aufwendungen des Essens selbst zu beurteilen, dh. regelmäßig liegen auch bei beruflicher Mitveranlassung Kosten der privaten Lebensführung vor (vgl. „Ernährung“; FG Düss. v. 26.11.1987 – VIII 61/83 E, EFG 1988, 116, rkr.: Kaffeemaschine eines Finanzbeamten führt nicht zu WK).

Fachliteratur (Fachbücher, Fachzeitschriften): Bücher s. Anm. 559, Zeitschriften s. Anm. 580 „Zeitung“.

Fahrrad als Arbeitsmittel s. Anm. 580.

Fahrtätigkeit: s. „Reisekosten“.

Fahrtkosten als Reisekosten: s. Anm. 297, als Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltungsführung s. Anm. 491 und bei Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte s. Anm. 440 ff. sowie zu den ab 2001 geltenden Entfernungspauschalen BMF v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994.

Fehlgelder: Muss ein ArbN, der im Kassendienst eingesetzt wird, seinem ArbG Kassenfehlbeträge ersetzen, so sind die Aufwendungen WK, soweit sie stfrei gewährte Fehlgeldentschädigungen übersteigen. Pauschale Fehlgeldentschädigungen sind nach R 19.3 LStR bis zu 16 € im Monat stfrei.

Ferienwohnung: s. § 21 Anm. 72.

Fernsehgerät: s. Anm. 580.

Fernsprechkosten: s. „Telekommunikationskosten“.

Finanzierungskosten sind bei Veranlassung durch eine Einkunftsart mit Überschussermittlung WK nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 355 ff. und § 4 Anm. 900 ff.; s. auch § 21 Anm. 121.

Fischereiaufwendungen: s. Anm. 693.

Flugkosten sind bei einer Veranlassung durch eine Überschusseinkunftsart grds. WK in voller Höhe. Zur Angemessenheitsprüfung der Höhe der Aufwendungen s. Anm. 700 und § 4 Anm. 1660 „Flugzeug“ und „Hubschrauber“. Bei Flügen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kommt die Entfernungspauschale nicht zur Anwendung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3, s. Anm. 458). Zur Behandlung von Flugkosten bei gemischt veranlassten Reisen s. BFH v. 24.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; s. auch Anm. 244, 246.

Fluglizenzkosten: Aufwendungen für den Privatflugzeugführerschein gehören regelmäßig zur privaten Lebensführung und sind damit als WK nicht abziehbar (BFH v. 27.5.2003 – VI R 85/02, BStBl. II 2005, 202). Aufwendungen für eine Berufsausbildung als Verkehrsflugzeugführer können dagegen WK sein. § 12 Nr. 5 steht dem nicht entgegen (BFH v. 28.7.2011 – VI R 38/10; s. auch BFH v. 30.9.2008 – VI R 4/07, BStBl. II 2009, 111).

Flügel: s. Anm. 572.

Förster: s. Anm. 693 und Anm. 580 „Waffen“.

Forderungsverlust: Entscheidend für den WKAbzug ist die Abgrenzung zu Verlusten im privaten Vermögensbereich.

► **Nur-Arbeitnehmer:** Gewährt ein ArbN seinem ArbG ein Darlehen, so führt der Verlust des Darlehens zu WK, wenn der ArbN das Verlustrisiko bewusst aus be-

ruflichen Gründen eingegangen ist, zB zur Sicherung des konkursbedrohten Arbeitsplatzes. Eine solche berufliche Veranlassung kann regelmäßig dann angenommen werden, wenn ein fremder Dritter – insbesondere eine Bank – einen vergleichbaren Kredit nicht mehr gewährt hätte („Fremdvergleich“; vgl. BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48). Da Darlehensverluste und Bürgschaftsverluste auf vergleichbaren wirtschaftlichen Sachverhalten beruhen, sind sie beim WKA abzugreifen gleich zu behandeln. Entscheidend für die Zuordnung zur Privatsphäre oder zu den WK ist jeweils die Abwägung aller Umstände des Einzelfalls. Zweifel gehen zulasten des Stpl. (BFH v. 7.2.1997 – VI R 33/96, BFH/NV 1997, 400). Der Verlust des Darlehens muss durch ein unvermeidliches und unfreiwilliges Ereignis (zB Konkurs des ArbG) eintreten. Eine freiwillige Vereinbarung des Verzichts auf die Darlehensrückzahlung genügt nicht (BFH v. 2.9.1994 – VI R 35/94, BFH/NV 1995, 208). Unerheblich ist, ob das Darlehen unverzinst, niedrig verzinst oder marktüblich verzinst wird. Der Abzug der WK muss in dem VZ erfolgen, in dem der ArbN die Wertlosigkeit seiner Forderung erkennt (BFH v. 13.1.1989 – VI R 51/85, BStBl. II 1989, 382 aE).

► *Gesellschafter/Geschäftsführer*: Andere Grundsätze gelten, wenn der ArbN oder ein Angehöriger Gesellschafter des ArbG ist. Im Regelfall wird dann eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Darlehenshingabe vorliegen (BFH v. 25.11.2010 – VI R 34/08, BFH/NV 2011, 680).

Fortbildungskosten: s. „Bildungskosten“ und Anm. 241 ff.

Friseur: In der Regel liegen selbst dann private Lebenshaltungskosten vor, wenn berufsbedingter Mehraufwand anfällt (s. FG Hamb. v. 16.12.1988, EFG 1990, 226, rkr.: Haarschnitt eines Soldaten; s. ferner „Kosmetika“).

Führerschein: Aufwendungen für einen Pkw-Führerschein sind idR Kosten der privaten Lebensführung (BFH v. 15.2.2005 – VI B 188/04, BFH/NV 2005, 890). Die Kosten für einen Lkw- bzw. Busführerschein sind dagegen grds. WK (FG Münster v. 25.2.1998 – 7 K 5197/96 E, EFG 1998, 941, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 29.8.2006 – 14 K 46/06, EFG 2007, 179, rkr.).

Geldbeschaffungskosten: s. Anm. 385.

Geldbuße und Geldstrafe: s. Anm. 701.

Geringwertige Wirtschaftsgüter können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als WK abgezogen werden. § 6 Abs. 2 Satz 1–3 gelten über die Verweisung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 entsprechend. Geringwertig sind WG, deren Preis ohne USt. 410 € nicht übersteigt. Zu geringwertigen Arbeitsmitteln s. Anm. 549.

Geschenke: s. Anm. 690.

Getränke: Als WK abziehbar sind berufsbedingte Mehraufwendungen.

Gewerkschaft: s. „Berufsverband“, „Betriebsveranstaltung“ und „Ehrenamt“.

GmbH-Gesellschafter: Bei Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Geschäftsanteil im PV entstehen mehrfache Abgrenzungsprobleme. Es kann sich um WK aus nichtselbständiger Arbeit (Gesellschafter/Geschäftsführer), um WK bei den Kapitaleinkünften, um (nachträgliche) AK (§ 17) oder um private Ausgaben/Vermögensverluste handeln.

► *Beteiligungsverluste, verlorene Zuschüsse, Verlustübernahmen* s. „Beteiligungen“.

► *Bürgschaftsinanspruchnahme* s. „Bürgschaftsverluste“.

► *Darlehensverlust* s. „Forderungsverlust“.

► *Haftungsinanspruchnahme* s. „Haftung“.

Habilitation: Die Kosten für eine Habilitation sind wie Promotionskosten regelmäßig WK (so schon BFH v. 7.8.1967 – VI R 25/67, BStBl. III 1967, 778).

Zum WKAbzug der Kosten für eine Habilitation s. Anm. 273. Dagegen hat das FG Bremen v. 25.8.1994 (1 93004 K 6, EFG 1995, 11, rkr.) Ausbildungskosten bejaht, wenn ein Arzt neben seiner beruflichen Tätigkeit an seiner Habilitation arbeitet.

Haftung: Werden GmbH-Geschäftsführer nach § 69 AO in Anspruch genommen, so kann dies zu WK bei § 19 führen. Dies gilt grds. auch, wenn der Geschäftsführer gleichzeitig Gesellschafter ist (OFD Düss. v. 29.10.1992, StEK EStG § 9 Nr. 601 = DStR 1992, 1724; RICHTER, FR 1988, 350; vgl. auch FG Münster v. 20.10.1981 – X-II 2190/79 E, EFG 1982, 291, rkr.: Zahlungen an Lieferanten der GmbH als WK). Zur Abgrenzung von Handlungen, die durch die Gesellschafterstellung veranlasst sind, können ggf. die Grundsätze zum Abzug von Bürgschaftszahlungen entsprechend herangezogen werden. Haftet ein Geschäftsführer für KSt., die auf verdeckten Gewinnausschüttungen beruht und deshalb seine eigenen Kapitaleinkünfte betrifft, verbietet § 12 Nr. 3 den WKAbzug (FG Münster v. 21.1.1999 – 11 K 3207/99, EFG 2000, 481, rkr.). Nach diesem Grundsatz sollten uE WK auch dann abgelehnt werden, wenn der Geschäftsführer für LSt. auf sein eigenes Gehalt haftet (ebenso DRENSECK in SCHMIDT XXX. § 19 Rn. 60 „Haftung“; aA FG Köln v. 20.10.1992 – 8 K 4449/88, EFG 1993, 509, rkr.; Nds. FG v. 18.3.1993 – XI 264/88, EFG 1993, 713, rkr.). Zahlungen aufgrund einer Haftung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung Dritter können bei einem GmbH-Geschäftsführer zu Erwerbsaufwendungen führen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641).

HAPIMAG AG (Schweiz): Überlässt die AG eine Ferienwohnung, so fließen dem Aktionär Kapitaleinkünfte zu. Die Nutzung der Wohnung gehört dagegen zum Bereich der privaten Einkommensverwendung. WK sind lediglich die von der AG erhobenen Verwaltungskostenbeiträge (BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399; v. 26.8.1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318).

Hausgehilfin, Haushälterin: Die Aufwendungen gehören zum Bereich der privaten Lebensführung (BFH v. 9.11.1982 – VIII R 198/81, BStBl. II 1983, 297; v. 31.7.1997 – III R 31/90, BFH/NV 1998, 439; v. 26.6.1996 – XI R 15/85, BStBl. II 1997, 33), sind aber unter den Voraussetzungen des § 35a Abs. 1 und § 9c abziehbar. Wird die Haushälterin auch für berufliche Zwecke tätig, kommt ggf. eine Aufteilung der Kosten in Betracht (s. FG München v. 19.2.1998 – 10 K 156/93, EFG 1998, 937, rkr.: Lohn für Pfarrhaushälterin, die auch im kirchlichen Bereich arbeitet, als WK).

Hausrat: Die Anschaffung von Hausrat dient idR privaten Zwecken und führt nicht zu WK (s. § 12 Anm. 34). Zu Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltungsführung s. Anm. 491.

Heimarbeiter: s. R 9.13 LStR.

Herstellungskosten führen – außer im Anwendungsbereich der §§ 17 und 23 – nur über die AfA zu WK (vgl. hierzu „Vermögensverwaltung“). Zum HK-Begriff s. § 21 Anm. 300 „Herstellungskosten“.

Hinterziehungszinsen: s. Anm. 702 und § 4 Anm. 1760.

Hörgerät: Aufwendungen sind grds. Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1), es sei denn, die Hörschwäche wäre eine Berufskrankheit (s. BFH v. 23.10.1992 – VI R 31/92, BStBl. II 1993, 193, für Brillen; s. ferner „Krankheitskosten“; s. auch BFH v. 22.4.2003 – VI B 275/00, BFH/NV 2003, 1052). Auch die Batteriekosten, die für Zeiten einer beruflichen Tätigkeit anfallen, sind keine WK

(FG Ba-Württ. v. 11.9.1996 – 5 K 111/96, EFG 1997, 156, rkr.; aA BFH v. 8.4.1954 – IV 345/53 U, BStBl. III 1954, 174).

Hunde: s. Anm. 580.

Immobilienfonds, geschlossene: s. § 21 Anm. 110 ff.

Insolvenzgeld oder Konkursausfallgeld: Die Aufwendungen eines ArbN für Fahrten zur Arbeitsstätte können auch dann als WK abgezogen werden, wenn er stfreies Insolvenzgeld erhält. § 3c steht dem WKAbzug nicht entgegen (BFH v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199). Entsprechendes gilt für die sonstigen WK, die während des Bezugs von Insolvenzgeld anfallen.

Instandhaltungskosten: s. „Erhaltungsaufwendungen“.

Instandhaltungsrücklage: Die nach dem WEG an den Verwalter gezahlten Beiträge sind nicht bereits mit der Abführung an diesen, sondern erst bei der Ausgabe der Gelder für Erhaltungsmaßnahmen als WK abziehbar (BFH v. 9.12.2008 – IX B 124708, BFH/NV 2009, 571; § 21 Anm. 300 „Instandhaltungsrücklage“). Wird die Rücklage für HK verwendet, ist nur die Abschreibung nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 möglich (BFH v. 26.1.1988 – IX R 119/83, BStBl. II, 577; HORLEMANN, DStZ 1990, 112). Entsprechendes gilt für die Zinsen, die dem Wohnungseigentümer aus der Anl. der Instandhaltungsrücklage gutgeschrieben werden (R 161 Abs. 2 EStR). Auch der Übergang der Rücklage auf einen Erwerber des Wohnungseigentums führt nicht zu WK, da regelmäßig ein Teil des Kaufpreises für den Erwerb der Rücklage gezahlt wird (vgl. OFD Frankfurt v. 30.3.2000, FR 2000, 685; BFH v. 9.10.1991 – II R 20/89, BFH/NV 1992, 335, zur Grunderwerbsteuer).

Jagdkosten: s. Anm. 693 und 580 „Waffen“.

Kappung von Werbungskosten: Neben den ausdrücklichen gesetzlichen Regelungen (zB Anm. 691: 20 %-Kürzung bei Bewirtungsaufwendungen; Anm. 700: Abzugsverbot unangemessener Ausgaben) sind WK vor allem bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu kürzen, die teilweise unentgeltlichen Charakter haben (s. Anm. 112). In diesen Fällen ist das Rechtsgeschäft in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Der WKAbzug ist der Höhe nach nur gem. dem entgeltlichen Anteil möglich (zur AfA bei unentgeltlichem Erwerb s. § 7 Anm. 143). Bei verbilligten Mietverträgen macht § 21 Abs. 2 hiervon insoweit eine Ausnahme, als nicht jede teilunentgeltliche Vermietung zur WKKürzung führt (s. § 21 Anm. 200 ff.). Bei Mieten bis zur Hälfte der ortsüblichen Miete bleiben die WK unberührt. Die Bevorzugung von Mietverträgen ist nicht verfassungswidrig (s. § 21 Anm. 202).

Kassenfehlbeträge: s. „Fehlgelder“.

Kaution: Grundsätzlich erfolgen Kautionszahlungen im stneutralen Vermögensbereich, da sie lediglich Sicherungsfunktion haben und bei planmäßiger Abwicklung zurückgezahlt werden. Ausnahmsweise können WK aus nichtselbstständiger Arbeit vorliegen, wenn ein ArbN seinem vorgesehenen ArbG zur Erlangung des Arbeitsplatzes eine Kaution zahlt und nicht zurückerhält (BFH v. 13.1.1989 – VI R 51/85, BStBl. II 1989, 382). Will ein Vermieter nach dem Auszug des Mieters die Wohnung selbst beziehen, kann er grds. die Renovierungsaufwendungen nach dem Auszug nicht als WK abziehen. Hat er aber die Kaution des Mieters wegen Schäden an der Mietwohnung einbehalten, so kann die Mieteinnahme in Höhe der Kaution durch WK (Renovierungsaufwendungen) in entsprechender Höhe neutralisiert werden (BFH v. 11.7.2000 – IX R 48/96, BStBl. II 2001, 784).

Kinderbetreuungskosten: Nach stRspr. des BFH sind Kinderbetreuungskosten keine WK. Dies gilt auch, wenn ohne sie eine Berufsausübung nicht möglich wäre (vgl. BFH v. 5.12.1997 – VI R 94/96, BStBl. II 1998, 211; v. 31.7.1997 – III R 31/90, BFH/NV 1998, 439; v. 2.12.1998 – X R 9/96, BFH/NV 1999, 1213). Daran hat sich durch die Beschlüsse des BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua. (BStBl. II 1999, 174 [182, 193, 194]) zum Familienleistungsausgleich nichts geändert (BFH v. 23.4.2009 – VI R 60/06, BStBl. II 2010, 267, mwN).

Unter den Voraussetzungen des § 9c Abs. 1 sind Kinderbetreuungskosten „wie“ WK abziehbar.

Kinderergarten: s. „Kinderbetreuungskosten“.

Klavier als Arbeitsmittel: s. Anm. 572 ff.

Klassenfahrt: Für einen Lehrer, der als Lehr- oder Aufsichtsperson teilnimmt, liegt eine Auswärtstätigkeit vor, die zum WKAbzug führt (BFH v. 11.5.1990 – VI R 140/86, BStBl. II 1990, 777; v. 6.12.1991 – VI R 28/91, BFH/NV 1992, 585; s. auch BFH v. 9.12.2010 – VI R 42/09, BStBl. II 2011, 522 zur Teilnahme eines Pfarrers an einer Pilgerwallfahrt). Auch eine Reise zur Vorbereitung einer Klassenfahrt kann eine Auswärtstätigkeit sein (aA BFH v. 22.3.2000 – VI R 81700, BFH/NV 2005, 42). Nehmen Schüler im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses an der Klassenfahrt teil, kommt auch bei ihnen der WKAbzug in Betracht (BFH v. 7.2.1992 – VI R 93/90, BStBl. II 1992, 531; v. 7.2.1992 – VI R 9/90, BFH/NV 1992, 514).

Kontoführungsgebühren sind WK aus nichtselbständiger Tätigkeit, wenn sie durch die Gutschriften der Gehaltsüberweisungen oder durch beruflich veranlasste Überweisungen (zB Bezahlung von Arbeitsmitteln) veranlasst sind. Wird abgehobenes oder überwiesenes Geld für private Zwecke verwendet, führen die Gebühren nicht zu WK. Pauschale Kontoführungsgebühren sind ggf. nach dem Verhältnis beruflich und privat veranlasster Kontenbewegungen aufzuteilen (BFH v. 9.5.1984 – VI R 63/80, BStBl. II, 560: Eine ausschließlich berufliche Veranlassung liegt auch dann nicht vor, wenn das Konto nur auf Verlangen des ArbG eingerichtet wird; BFH v. 19.1.1996 – VI R 77/94, BFH/NV 1996, 541: Da die Bezüge von Diplomaten vom ArbG nur auf Inlandskonten überwiesen werden, sind die Gebühren für die Überweisung zum ausländischen Beschäftigungsort WK).

Die *Steuerverwaltung* akzeptiert den pauschalen WKAbzug von 16 € (OFD Hannover v. 30.4.2002, FR 2002, 801). Die *Kindergeldverwaltung* verlangt bei der Berechnung des kindergeldschädlichen Einkommens nach § 32 Abs. 4 Satz 2 den Nachweis der tatsächlichen Kosten (Runderlass der BfA v. 2.10.2001). Ein Anspruch auf die gesetzlich nicht vorgesehene Pauschale besteht uE nicht. Die unterschiedliche Behandlung ist vertretbar, da bei der StBerechnung die Auswirkungen kleiner WKBeträge regelmäßig geringfügig sind, während bei Einkommensberechnungen nach § 32 Abs. 4 Satz 2 letztlich 1 € den Ausschlag für die Zahlung des gesamten Kindergelds geben kann. Für andere Einkunftsarten (vgl. „Bankspesen“) gelten die Grundsätze entsprechend.

Kontokorrent: Mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Verweisung gilt das in § 4 Abs. 4a geregelte Abzugsverbot für Schuldzinsen bei den Überschusseinkunftsarten nicht (s. § 4 Anm. 1040 mwN). Damit kommt die Rspr. zum Kontokorrentkonto und zur Zulässigkeit des Zwei-Konten-Modells im WKBereich zur Anwendung (s. hierzu Anm. 385 „Kontokorrent“ und § 4 Anm. 1032).

Konzert- und Theaterbesuche können insbesondere bei Fachlehrern ganz oder teilweise beruflich veranlasst sein (zB als Begleitperson von Schülern).

Kosmetika: Selbst bei außergewöhnlich hohen Aufwendungen ist der WKAbzug nicht möglich, da es sich um typische Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1) handelt. Ist nach objektiven Maßstäben der den Beruf fördernde Teile abgrenzbar, können ausnahmsweise WK vorliegen (Beispiel: Spezielle Schminke für Foto-/Fernsehtermine; BFH v. 6.7.1989 – IV R 91-92/87, BStBl. II 1990, 49; v. 28.11.1990 – X R 119/88, BFH/NV 1991, 306).

Kraftfahrzeug als Arbeitsmittel: s. Anm. 580; wegen Schuldzinsen bei kreditfinanzierter Anschaffung s. Anm. 385; s. ferner „Unfallkosten“, „Fahrtkosten“, „Entfernungspauschale“, „Doppelte Haushaltsführung“, „Reisekosten“.

Krankheitskosten sind üblicherweise Aufwendungen der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1), die ggf. als agB abgezogen werden können (s. § 33 Anm. 90). WK liegen nach stRspr. ausnahmsweise vor, wenn die Krankheit durch die berufliche Tätigkeit verursacht wurde (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101, betr. Beitrag zu einer Krankentagegeldversicherung). Hiervon ist regelmäßig bei Berufsunfällen und typischen Berufskrankheiten (zB Vergiftung eines Chemikers; Staublunge eines Bergmanns; TBC eines Arztes in einer TBC-Heilstätte; Sportunfall eines Berufsfußballers) auszugehen.

► **Berufskrankheit bejaht** BFH v. 6.6.1957 – IV 158/56 U, BStBl. III 1957, 286: Hepatitis eines Arztes; v. 2.3.1962 – VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192: Pkw-Unfall bei beruflich veranlasster Fahrt.

► **Berufskrankheit verneint:** BFH v. 9.2.1962 – VI 10/61 U, BStBl. III 1962, 235: Diabeteserkrankung; v. 4.10.1968 – IV R 59/68, BStBl. III 1969, 179: Herzinfarkt eines Arztes; v. 17.4.1980 – IV R 207/75, BStBl. II 1980, 639: Strahlenschäden bei Kindern eines Röntgenarztes; FG Berlin v. 1.8.1989 – V 303/87, EFG 1990, 63, rkr.: Vorbeugungsmaßnahmen einer Lehrerin gegen Infektionskrankheiten; FG München v. 26.9.1997 – 8 K 642/95, EFG 1998, 183, rkr.: Volkshochschulkurs „Kunst des Sehens“ eines Bildschirmarbeiters.

► **Kurkosten** s. „Kuraufwendungen“.

► **Abgrenzung Berufsunfälle/private (Sport-)Unfälle** s. „Betriebsveranstaltungen“.

► **Gesundheitsbedingte Arbeitsmittel** s. „Hörgeräte“ und für Brillen Anm. 580.

Kreditkarte: Die Kosten für eine Kreditkarte, die auch für berufliche Aufwendungen (zB bei Reisetätigkeit) verwendet wird, können entsprechend dem Volumenanteil der beruflich veranlassten Zahlungen zum Gesamtumsatz der Kreditkarte als WK abziehbar sein.

Kreditrückzahlung: Wird ein für Erwerbszwecke verwendeter Kredit getilgt, so liegt eine bloße Vermögensumschichtung vor, die nicht zu WK führt. WK können nur die mit dem Kredit getätigten Ausgaben sein (BFH v. 10.12.1971 – VI R 209/69, BStBl. II 1972, 250; s. auch Anm. 187 und „Kursverluste“).

Kuraufwendungen gehören typischerweise zu den privaten Lebensführungs-kosten (§ 12 Nr. 1), die ggf. als agB abgezogen werden können (§ 33). WK liegen nur vor, wenn die Kur der Heilung oder Vorbeugung gegen eine typische Berufskrankheit dient (BFH v. 17.7.1992 – VI R 96/88, BFH/NV 1993, 19: Kneippkur eines Bundeswehrpiloten führt nicht zu WK; FG Berlin v. 10.6.1991 – VIII 506/88, EFG 1992, 322, rkr.: Gelenkarthrose eines Sportlehrers ist keine Berufskrankheit). Vgl. auch „Krankheitskosten“.

Kursverluste gehören – außerhalb des Anwendungsbereichs der §§ 17 und 23 – zu privaten Vermögensverlusten. Zu den Grundsätzen s. Anm. 185 ff. und „Ver-

mögensverwaltung“. Auch wenn ein Gebäude mit Fremdwährungsdarlehen finanziert wird, liegen keine WK bei Vermietungseinkünften vor, wenn aufgrund von Währungsänderungen zur Darlehenstilgung ein größerer Eurobetrag gezahlt werden muss, als er bei Darlehensaushaltung eingenommen wurde (BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289). Ebenso wenig sind WK bei Kapitaleinkünften gegeben, wenn Wertpapiere mit Fremdwährungsdarlehen finanziert werden (FG Saarl. v. 13.12.1994 – 1 K 171/94, EFG 1995, 474, rkr.).

Leasing: Kann der ArbN die tatsächlichen Kfz-Kosten geltend machen (bei Auswärtstätigkeit), gehört auch eine Leasing-Sonderzahlung in Höhe des auf die Auswärtstätigkeit entfallenden Nutzungsanteils grds. zu den sofort abziehbaren WK (BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643). Macht der Stpfl. jedoch die Kosten nach pauschalen Km-Sätzen als WK geltend, ist damit die Leasing-Sonderzahlung abgegolten. Hinsichtlich des auf die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Nutzungsanteils wird die Leasing-Sonderzahlung durch die Entfernungspauschale abgegolten (BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805).

Liebhaberei: Erzielt ein Stpfl. aus einer Tätigkeit langjährig nur Verluste und sind Überschüsse nicht zu erwarten, so fehlt die erforderliche Einkunftszerziehungsabsicht (BFH v. 28.8.2008 – VI R 50/06, BStBl. II 2009, 243). Solche Verluste können aber dann bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden, wenn ihre Inkaufnahme durch den Beruf veranlasst ist (BFH v. 22.7.1993 – VI R 122/92, BStBl. II 1994, 510).

Lösegeld: Trotz eventueller erwerbsbezogener Mitveranlassung können keine WK bejaht werden, denn zu den Kosten der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1) zählen insbes. Aufwendungen zur Erhaltung des Lebens, der Gesundheit und der Freiheit, da es sich um höchstpersönliche Rechtsgüter handelt (vgl. BFH v. 30.10.1980 – IV R 27/77, BStBl. II 1981, 303; v. 30.10.1980 – IV R 223/79, BStBl. II 1981, 307; v. 22.2.2001 – I B 132/00, BFH/NV 2001, 1048; aufgrund der Deckungsgleichheit von WK und BA gelten die Grundsätze dieser Entscheidungen auch für Überschusseinkünfte; s. ferner „Sicherheitsaufwendungen“). Wird das Lösegeld ohne private Beziehung für Dritte (ArbN oder Kunden) gezahlt, liegen idR WK vor. Zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn der ArbG Lösegeld zahlt, s. § 19 Anm. 600.

Lohnsteuerpauschalierung gem. §§ 40–40b durch den ArbG schließt den WKAbzug beim ArbN aus; s. Anm. 16.

Markise: Auch bei nachträglichem Anbau liegen HK des Gebäudes vor (BFH v. 29.8.1989 – IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430).

Master of Laws: Aufwendungen für eine Auslandsstudium zur Erlangung des „Master of Laws“ können vorab entstandene WK darstellen (BFH v. 22.7.2003 – VI R 4/02, BFH/NV 2004, 32).

Meisterprüfung: Kosten sind regelmäßig beruflich veranlasst und daher WK (s. „Bildungskosten“ und Anm. 241 ff.).

Motorrad als Arbeitsmittel: s. Anm. 580 „Kraftfahrzeug“. Den WKAbzug bejaht hat das Nds. FG v. 8.6.1989, juris, rkr.: Sonderfall eines Motorradsachverständigen.

Motorschaden: Mit der Entfernungspauschale sind alle Aufwendungen für Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte abgegolten (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 641). Dies gilt auch für Motorschäden.

Musikinstrumente als Arbeitsmittel: s. Anm. 572 .

Nachholung von WK in Abweichung zum Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2 ist unzulässig; s. Anm. 57. Zur Nachholung von AfA s. Anm. 620 und § 7 Anm. 93 ff.

Nachträgliche Werbungskosten: s. Anm. 170.

Nebentätigkeiten: Zum WKAbzug bei den Einkünften aus der Nebentätigkeit s. § 3 Nr. 26 Anm. 6 und 40. Fehlt bei der Nebentätigkeit die Gewinnerzielungsabsicht und liegt damit kein eigenständiger Einkunftszielungstatbestand vor, so kommen in Sonderfällen WK bei der Haupttätigkeit in Betracht (BFH v. 22.7.1993 – VI R 122/92, BStBl. II 1994, 510: Konzerttätigkeit eines Universitätsangestellten für das Fach Instrumentallehre Klavier; FG Düss. v. 30.11.2000 – 3 K 3341/97 E, EFG 2001, 423, rkr.: Filmproduktion eines Kunstprofessors mit dem Lehrgebiet Film).

Negative Einnahmen nimmt die Rspr. an, wenn Einnahmen zurückgezahlt werden; Einzelheiten s. Anm. 80 ff. Sie setzen voraus, dass beim ArbN Güter abfließen oder Aufwendungen entstehen (BFH v. 12.11.2009 – VI R 20/07, BFHE 227, 435; v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299; v. 10.8.2010 – VI R 1/08, BStBl. II 2010, 1074; v. 13.1.2011 – VI R 61/09, BStBl. II 2011, 479).

Negative Werbungskosten: Zurückgezahlte WK führen zu Einnahmen; vgl. Anm. 85 sowie BFH v. 28.3.1995 – IX R 41/93, BStBl. II 1995, 704 mwN; v. 13.7.2000 – VI B 184/99, BFH/NV 2000, 1470.

Nettoprinzip: s. Anm. 6 und § 2 Anm. 13 und 503.

Nichteheliche Lebensgemeinschaft: Zu den Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung s. Anm. 515.

Nießbrauch/Nutzungsrechte: Da der WKAbzug voraussetzt, dass der Stpfl. einen Einkunftszielungstatbestand erfüllt, ist es entscheidend, ob die Einkünfte dem Eigentümer oder dem Nießbrauchsberechtigten zugerechnet werden (zB BFH v. 26.5.1992 – IX R 13/86, BFH/NV 1992, 738: Kein WKAbzug des Eigentümers für die Wohnung des Nießbrauchers, weil dieser die Mieteinkünfte erzielt). Zur Frage der Einkünftezurechnung s. § 21 Anm. 25.

Notarkosten: Entscheidend für die estl. Behandlung ist der Grund der notariellen Beurkundung. Bei Anschaffungsvorgängen handelt es sich um Anschaffungsnebenkosten, die zu AK führen, bei Veräußerungen um Veräußerungskosten (zB BFH v. 17.4.1997 – VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102 unter 3.). Werden Grundschulden zur Sicherung von Darlehen verbrieft, gehören die Notarkosten zu den sonstigen Kreditkosten (Finanzierungskosten) und können ggf. als WK abgezogen werden (vgl. BFH v. 29.7.1997 – IX R 89/84, BFH/NV 1998, 260; v. 1.10.2002 – IX R 72/99, BStBl. II 2003, 399).

Optionsgebühren: s. „Aktien“.

Pachtvorauszahlungen, die neben dem laufenden Pachtzins gezahlt werden, sind sofort abziehbare WK (BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267). Zur Anerkennung von VorausZ allg. s. Anm. 222 und „Vorauszahlungen von WK“.

Personengesellschaften und -gemeinschaften: s. Anm. 20, 50 sowie „Bauherrenmodell“ und „Immobilienfonds“.

Persönlichkeitsentfaltung: s. „Psychologische Weiterbildung“ und „Selbstanalyse“.

Pflichtteilsanspruch: Belastungen eines Nachlasses mit Vermächtnis-, Pflichtteils- und Erbersatzansprüchen führen nicht zu AK des Erben für die WG des

Nachlasses. Auch Zinsen zur Finanzierung von Zahlungen können nicht als WK abgezogen werden (BFH v. 14.4.1992 – VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275).

Planungskosten s. § 6 Anm. 647 ff.

Promotion: s. „Doktortitel“.

Prozesskosten, Beratungskosten und sonstige Rechtsverfolgungskosten: Ist die vorrangige Berücksichtigung als BA (s. § 4 Anm. 860 ff.) oder WK nicht möglich, können Steuerberatungskosten als SA abgezogen werden (hierzu s. § 10 Anm. 260 ff.). Sonstige privat veranlasste Aufwendungen können ggf. als agB anzuerkennen sein (Einzelheiten s. § 33 Anm. 110 ff.; zum Abzug von Zivilprozesskosten als agB s. BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BFH/NV 2011, 1426). Für den Abzug als WK ist, da keine besondere gesetzliche Regelung besteht, der allgemeine WK-Begriff des Abs. 1 Satz 1 (s. „Veranlassungsprinzip“) ausschlaggebend.

► *Grundsatz:* Rechtsverfolgungskosten teilen als Folgekosten die estl. Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand der Rechtsverfolgung waren. Wird also um WK gestritten, sind auch Prozesskosten (und außergerichtliche Kosten) sofort abziehbare WK. Geht es dagegen um AHK, sind sie ebenfalls als AHK zu behandeln, die sich allenfalls über die AfA auswirken. Ist Gegenstand des Rechtsstreits eine Frage privater Natur, scheidet der WK-Abzug gänzlich aus. Denkbar ist ein Abzug als agB. Im Ergebnis ist damit das stl. Schicksal der Hauptsache in vollem Umfang für den Abzug von Rechtsverfolgungskosten entscheidend. Auf den Erfolg eines Rechtsstreits kommt es insoweit nicht an, als auch vergebliche Aufwendungen WK sein können. Allerdings kann der Ausgang eines Prozesses die estl. Qualifizierung von Aufwendungen beeinflussen.

► *Gemischt veranlasste Aufwendungen:* Sind Rechtsverfolgungskosten sowohl privat als auch beruflich veranlasst, kommt nach den allgemeinen Grundsätzen eine Aufteilung der Kosten in WK und privat veranlasste (ggf. agB) in Betracht.

► *Nachträgliche Erstattung von Prozesskosten* durch eine Rechtsschutzversicherung oder nach Prozessgewinn durch den Gegner ändert am WK-Charakter nichts. Im VZ der Zahlung sind die Aufwendungen als WK zu berücksichtigen, im VZ der Erstattung sind Einnahmen zu erfassen (s. BFH v. 4.9.1990 – IX B 10/90, BFH/NV 1991, 164, und „negative WK“).

► *Beispiele aus der Praxis:* Zu beachten ist, dass Rspr.-Änderungen des BFH bei der Beurteilung, ob WK vorliegen, zwangsläufig eine geänderte Beurteilung der entsprechenden Rechtsverfolgungskosten nach sich zieht.

▷ *Berufsbedingte Kosten:* Bei berufsbedingten Zivilprozessen (zB in einem LStStreit), bei Steuerprozessen, soweit der Streit die Höhe des Arbeitslohns oder der WK betrifft, oder bei Dienststrafverfahren sind die Prozesskosten WK.

▷ *Erbshaftstreitigkeiten:* Da der Erbfall als privater Vorgang angesehen wird (s. „Erbauseinandersetzung“) sind auch alle damit zusammenhängenden Streitigkeiten privater Natur. Sie führen auch dann nicht zu WK, wenn der Stpf. einen Prozess führt, um Vermögen zu erhalten, das der Einkunftszielung dient (BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600 mwN: Testamentsanfechtung). Kommt es bei der Erbauseinandersetzung aber zu Abfindungszahlungen, die zu AK führen, so können ggf. damit zusammenhängende Rechtsverfolgungskosten ebenfalls AK sein (vgl. umfassend: GRUBE, DStZ 1999, 313).

- ▷ **Bau- und Grundstücksstreitigkeiten:** Der BFH hat in einer Reihe von Fällen AHK bejaht (zB BFH v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486: Aufwendungen, um die Wiedereintragung eines Nießbrauchs zu verhindern; v. 30.8.1994 – IX R 2/90, BFH/NV 1995, 382: Rücktritt vom Kaufvertrag eines Fertighauses, um ein anderes Gebäude zu bauen; v. 30.1.1996 – IX R 83/90, BFH/NV 1996, 542: Streit über den an den Bauunternehmer zu zahlenden Werklohn). Sind dagegen wegen des Konkurses des Bauunternehmers verlorene VorausZ als WK zu berücksichtigen, sind auch die Prozesskosten WK (BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 805). Waren private Vermögensverluste Anlass eines Prozesses (s. „Vermögensverwaltung“) oder war die Rechtsverfolgung aufgrund einer Veräußerung notwendig (s. „Veräußerungskosten“) liegen idR private Aufwendungen vor (s. auch „nachträgliche WK“).
- ▷ **Rentenstreitigkeiten, betriebliche Altersversorgung:** Beratungskosten sind in voller Höhe als (vorab entstandene) WK abziehbar, wenn die Beratung im Zusammenhang mit (zukünftig) stpfl. Renten steht (BMF v. 20.11.1997, FR 1997, 964).
- ▷ **Strafverteidigungskosten:** WK kommen in Betracht, wenn die Straftat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen wurde (BFH v. 13.12.1994 – VIII R 34/93, BStBl. II 1995, 457 mwN; s. auch BFH v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223; BERGKEMPER, FR 2008, 235; BFH v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467). Die Straftat und der durch sie entstandene Schaden darf aber nicht nur „bei Gelegenheit“ der Berufsausübung verursacht worden sein (vgl. hierzu „Schaden, Schadensersatz“).

Psychologische Weiterbildung: Ist die psychologische Behandlung, Betreuung oder Unterrichtung von anderen Menschen Gegenstand eines Berufs, können Fortbildungsmaßnahmen idR ohne Weiteres als WK anerkannt werden. Bei anderen Berufen, für deren Ausübung psychologische Kenntnisse von Vorteil sind, liegen WK vor, wenn im Wesentlichen ein auf den konkreten Beruf zugeschnittenes psychologisches Wissen vermittelt wird und der Teilnehmerkreis entsprechend homogen zusammengesetzt ist. In solchen Fällen ist es ausnahmsweise unbeachtlich, dass psychologische oder psychotherapeutische Fortbildungen zwangsläufig auch die persönliche Selbsterkenntnis (§ 12 Nr. 1) verbessert (BFH v. 28.8.2008 – VI R 35/08, BFH/NV 2008, 2108; v. 24.8.2001 – VI R 40/94, BFH/NV 2002, 182 mwN). Vgl. ferner „Selbstanalyse“ sowie Anm. 241 ff.).

Rechtsberatungskosten: s. „Prozesskosten“.

Rechtsschutzversicherungsbeiträge: Die Prämien sind WK, wenn ausschließlich oder weit überwiegend berufliche Risiken versichert sind. Werden berufliche und private Risiken abgesichert, liegen dagegen grds. „gemischte“ Aufwendungen vor, die in voller Höhe unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 fallen. Die Aufteilung der Versicherungsprämien in einen beruflichen und einen privaten Teil ist nach allgemeinen Grundsätzen zulässig (s. Anm. 178; BFH v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346, zur alten Rechtslage).

Reinigungskosten, die beim Stpfl. aus beruflichem oder sonstigem erwerbsbezogenen Anlass anfallen, sind WK; zur Reinigung von (Berufs-)Kleidung s. Anm. 556.

Reisekosten: s. Anm. 285 ff.

Reisen als Bildungsaufwendungen: s. Anm. 241 ff.

Reitpferd als Arbeitsmittel: s. Anm. 580.

Rente: Rentenzahlungen sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. hierzu Anm. 390 ff.

Rentenberatungskosten im Zusammenhang mit gesetzlichen oder privaten Renten, die zu stpfl. Einkünften führen, sind WK; Einzelheiten s. „Prozesskosten“.

Rentenversicherungsbeiträge: s. „Arbeitnehmerbeiträge“ und „Versicherungsbeiträge“.

Repräsentationsaufwendungen sind typische Kosten der privaten Lebensführung (s. § 12 Anm. 55 ff.).

Risikolebensversicherungsbeiträge werden nach stRspr. nicht als WK anerkannt, da der BFH den Zweck von Risikolebensversicherungen in der privaten Daseinsvorsorge des Stpf. oder seiner Hinterbliebenen sieht (BFH v. 15.6.2005 – VI B 64/04, BFH/NV 2005, 1796). Unerheblich ist auch, ob die Versicherungssumme bei ihrer Auszahlung für Zwecke der Einkunftszielung verwendet werden soll. Da die Anschaffung eines privaten WG (zB eines Mietgrundstücks) oder die Tilgung einer privaten Verbindlichkeit nicht zu WK führen kann, sind auch die damit zusammenhängenden Aufwendungen keine WK.

BFH v. 29.10.1985 – IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143; v. 10.8.1988 – IX R 220/84, BStBl. II 1989, 137: Risikoversicherungen zur Absicherung von Bauspardarlehen; v. 29.10.1985 – IX R 61/82, BStBl. II 1986, 260; v. 7.8.1990 – IX R 139/86, BFH/NV 1991, 94: Absicherungen des Kaufpreises von Mietgrundstücken; v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657: Absicherung eines Bankkredits; v. 6.2.1992 – IV R 30/91, BStBl. II 1992, 653: Private Aufwendungen auch dann, wenn eine Gesellschaft ihre Gesellschafter versichert.

Rücktrittskosten: Schadensersatzzahlungen im Zusammenhang mit Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen führen grds. nicht zu WK (s. „nachträgliche WK“ und „Schaden“). Auch beim Rücktritt von einem Grundstückskaufvertrag hat der BFH WK verneint (zB BFH v. 1.8.1989 – IX R 17/86, BFH/NV 1990, 94; aA Anm. 163 mwN; LANG in TIPKE/LANG XX. § 9 Rn. 232; BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610; v. 5.11.2001 – IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144).

Rückzahlung von WK: s. § 21 Anm. 90.

Rundfunkgerät als Arbeitsmittel: s. Anm. 580.

Säumniszuschläge: s. Anm. 385 „Steuerliche Nebenleistungen“.

Schaden, Schadensersatz und Schadensbeseitigung: Schadensersatzleistungen als Folge der Tätigkeit als ArbN sind grds. WK (BFH v. 15.1.2009 – VI R 37706, BStBl. II 2010, 111). Auf den Grad des Verschuldens kommt es nicht an. Entscheidend ist aber die Feststellung, ob die den Schadensersatz verursachende Handlung noch im Rahmen der beruflichen Aufgabenerfüllung lag oder aber auf privaten, den beruflichen Zusammenhang aufhebenden Vorgängen beruhte (BFH v. 6.2.1981 – VI R 30/77, BStBl. II 1981, 362; v. 18.9.1987 – VI R 121/84, BFH/NV 1988, 353; v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2005, 182).

Unterlaufen einem ArbN bei der Arbeit fahrlässig Fehler, kann er die Ersatzzahlungen an den ArbG als WK abziehen. Voraussetzung ist, dass die schädigende Handlung Teil der beruflichen Tätigkeit war, der ArbN also im Rahmen seiner beruflichen Aufgabenerfüllung handelte. Der Schaden darf nicht nur „bei Gelegenheit“ der Berufsausübung verursacht worden sein. Eine private Veranlassung liegt stets vor, wenn der ArbN den ArbG vorsätzlich schädigt oder Vorteile für sich oder Dritte anstrebt.

BFH v. 3.5.1985 – VI R 103/82, BFH/NV 1986, 392; v. 3.5.1985 – VI R 110/82, BFH/NV 1986, 270; v. 19.3.1987 – IV R 140/84, BFH/NV 1987, 577.

Schmiergeld: s. Anm. 703.

Schuldzinsen sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 355 ff.

Schulkosten: Schulgeld und andere Aufwendungen für die Schulausbildung von Kindern gehören grds. zu den privaten Lebenshaltungskosten (BFH v. 23.11.2000 – VI R 38/97, BStBl. II 2001, 132). Dies entspricht der Behandlung von „Kinderbetreuungskosten“ (BFH v. 29.10.1997 – X R 129/94, BStBl. II 1998, 149; v. 23.11.2000 – VI R 38/97, BFH/NV 2001, 381; zum Sonderausgabenabzug von Schulgeld s. § 10 Anm. 270 ff.; zu krankheitsbedingten Schulkosten als agB s. BFH v. 12.5.2011 – VI R 37/10, DStR 2011, 1504).

Selbstanalyse: Aufwendungen für Psychoanalyse, Selbsterfahrungsgruppen und ähnliche Veranstaltungen für die eigene Persönlichkeitsentfaltung sind grds. Lebensführungskosten (s. „Psychologische Weiterbildung“).

Selbstgenutztes Wohnungseigentum: Nach dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung (ab VZ 1987 bzw. spätestens ab VZ 1999 mit dem Auslaufen der großen Übergangsregelung ist der WK-Abzug von Aufwendungen für das private Wohnen ausgeschlossen; Einzelheiten hierzu s. § 21a).

Sicherheitsaufwendungen sind regelmäßig keine WK, soweit es um den Schutz eigener höchstpersönlicher Rechtsgüter (Leben; Gesundheit; Freiheit) geht (vgl. hierzu „Lösegeld“ sowie BFH v. 29.3.1979 – IV R 103/75, BStBl. II 1979, 512; v. 9.8.1999 – VIII B 38/99, BFH/NV 2000, 76 mwN).

Skikurs: Die Aufwendungen eines Lehrers für einen Skikurs können WK sein (vgl. BFH v. 22.6.2006 – VI R 61/02, BStBl. II 2006, 782; s. „Bildungsaufwendungen“ Anm. 241 ff.).

Soldaten: Da der Wehrsold nach § 3 Nr. 5 stfrei ist, kamen zu Zeiten der Wehrpflicht WK nur bei Berufssoldaten und Soldaten auf Zeit in Betracht. Es gelten die allgemeinen Grundsätze bezüglich dHf. bzw. Reisekosten und § 3c. Zum Abzug fiktiver WK s. R 9.1 Abs. 4 LStR und BFH v. 3.2.2011 – VI R 9/10, BFH/NV 2011, 976.

Spenden: Aufgrund der Verweisung des Abs. 5 auf § 4 Abs. 6 können Partei-spenden kraft gesetzlicher Definition keine WK sein (s. Anm. 705).

Spesen: Unscharfer Sammelbegriff für Reisekosten (s. Anm. 285 ff.), Bewirtungskosten (s. Anm. 691), Repräsentationsaufwendungen und ähnliche Ausgaben.

Sportsachen (Sportbekleidung, Sportgeräte) als Arbeitsmittel: s. Anm. 580.

Sprachkurs als Bildungsmaßnahme s. Anm. 246 mwN und BFH v. 24.2.2011 – VI R 12/10, BFH/NV 2011, 1217.

Stärkungsmittel sind keine WK; s. „Verpflegungskosten“.

Stereoanlage als Arbeitsmittel: s. Anm. 580.

Steuerberatungskosten sind WK, soweit die Beratung durch die Einkunfts-erzielungstätigkeit veranlasst ist (zur Aufteilung s. BMF v. 21.12.2007, BStBl. I 2008, 256). Im Übrigen kommt seit 2006 ein Abzug als SA nicht mehr in Be-tracht (s. § 10 Anm. 220).

Steuerliche Nebenleistungen: s. Anm. 385 „Steuerliche Nebenleistungen“.

Stille Beteiligung: Zu den WK eines stillen Gesellschafters und zum Abzug von Verlustanteilen s. § 20 Anm. 142.

Strafverteidigungskosten: sind WK, wenn die dem Stpf. vorgeworfene Straftat im Zusammenhang mit seiner Erwerbstätigkeit steht (BFH v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223, mwN; BERGKEMPER, FR 2008, 235; s. auch „Prozesskosten“).

Streikaufwendungen: Da die von den Gewerkschaften gezahlten Streikunterstützungen stfrei sind, können auch die durch die Teilnahme am Streik entstandenen Aufwendungen nicht als WK abgezogen werden (BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337, unter 5.).

Studienkosten: s. „Bildungsaufwendungen“, Anm. 241 ff. und BFH v. 28.7.2011 – VI R 7/10, DB 2011, 1836.

Studienreisen: s. Anm. 246.

Stückzinsen: s. Anm. 385.

Taxikosten können als Reisekosten in der angefallenen Höhe abgezogen werden (s. Anm. 297a).

Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte: s. „Kappung von WK“ und Anm. 112.

Telekommunikationsaufwendungen (Telefon, Mobiltelefon, Internet): Mangels einer speziellen gesetzlichen Regelung (Telefonkosten als Reisekosten s. Anm. 300; bei doppelter Haushaltsführung s. Anm. 497) kommt Abs. 1 Satz 1 zur Anwendung, dh., WK liegen vor, wenn die Aufwendungen durch die Einkunftszielungstätigkeit veranlasst sind. In der Praxis liegt der Schwerpunkt der Probleme in der Frage, in welcher Höhe ArbN wegen einer beruflichen Nutzung privater Telefone WK geltend machen können. Die hierzu von der Rspr. entwickelten Grundsätze gelten für die Internetnutzung entsprechend. Sie sind zudem nicht nur bei Einkünften aus § 19, sondern auch bei den anderen Überschusseinkunftsarten anzuwenden.

► **Grundsatz:** Wird ein Telefon ausschließlich beruflich genutzt, können alle Aufwendungen als WK abgezogen werden (zum Telefon als Arbeitsmittel s. Anm. 580). Bei beruflicher und privater Nutzung galt das inzwischen aufgehobene sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot nicht. Gemischte Aufwendungen liegen nicht vor, denn ein Telefongespräch ist entweder als beruflich oder als privat anzusehen, so dass die jeweiligen Gesprächsgebühren in voller Höhe zu den WK oder in voller Höhe zu den privaten Aufwendungen zählen. Entsprechend sind die von der Nutzungszeit abhängigen Internetgebühren je nach der jeweiligen Nutzung entweder beruflich oder privat veranlasst. Die von der Nutzung unabhängigen festen Kosten (zB Grundpreis für Anschlüsse; Nutzungsentgelt für die Telefonanlage) sind in einen beruflichen und einen privaten Teil zu zerlegen. Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der privaten und der beruflichen Verbindungsentgelte für Telefon- und Internetnutzung (R 9.1 Abs. 5 Satz 3 LStR 2002; vgl. BFH v. 21.11.1980 – VI R 202/79, BStBl. II 1981, 131).

► **Nachweisproblematik:** Bei einer sowohl beruflichen als auch privaten Telefonnutzung ist es in der Praxis schwierig und bei geringen Beträgen kaum zumutbar, den beruflichen Teil im Einzelnen nachzuweisen. Die Rspr. hat daher bei ausreichender Mitwirkung des Stpf. eine Aufteilung der Kosten durch Schätzung zugelassen, dabei aber betont, dass der Stpf. die objektive Feststellungslast trägt.

BFH v. 9.11.1978 – VI R 195/77, BStBl. II 1979, 149: Schätzung nach Befragung des Stpf. und Zeugeneinvernahme der das Telefon mitnutzenden Angehörigen bzw. der beruflichen Gesprächspartner; v. 25.10.1985 – VI R 15/81, BStBl. II 1986, 200 (206); v. 21.8.1990 – IX R 83/85, BFH/NV 1991, 95; v. 22.12.2000 – IV B 4/00, BFH/NV 2001, 774: Beweisvorsorgepflicht des Stpf. durch geeignete Aufzeichnungen.

Will der Stpf. eine für ihn ungünstige Schätzung vermeiden, bleibt es bei dem allgemeinen Grundsatz, dass er höhere WK, zB durch geeignete Aufzeichnungen über die Telefonnutzung, nachweisen, zumindest aber glaubhaft machen muss.

► *Pauschierende Schätzung* gem. *Verwaltungserlassen*: Fallen erfahrungsgemäß beruflich veranlasste Telekommunikationsaufwendungen an, werden nunmehr 20 % der monatlichen Kosten, höchstens aber 20 € pauschal anerkannt. Ein 20 % übersteigender beruflicher Kostenanteil muss (nur) für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten im Einzelnen nachgewiesen werden. Dies erfordert idR die Vorlage von Einzelgesprächsabrechnungen und die Angabe, welche Telefonnummern beruflich angewählt wurden. Die berufliche Internetnutzung ist durch Beschreibung der Art der Internetnutzung, des beruflichen Zusammenhangs und ggf. mit Computerausdrucken über die angewählten Internetadressen zu belegen. Zur weiteren Vereinfachung kann der monatliche Durchschnittsbetrag, der für den repräsentativen Drei-Monatszeitraum belegt wurde, für den gesamten VZ zugrunde gelegt werden (R 9.1 Abs. 5 LStR).

► *Pauschaler Auslagenersatz* des ArbG, der nach § 3 Nr. 50 stfrei ist, muss von den WK abgezogen werden (§ 3c; R 9.1 Abs. 5 Satz 6 LStR).

Testamentsvollstreckung (s. auch Vermögensverwaltung und Vormund): Die Gebühren des Testamentsvollstreckers sind WK bei den Einkünften aus dem Erbschaftsvermögen, wenn sie für eine Verwaltungs- oder Dauervollstreckung bezahlt werden, die Tätigkeit also mit der eines Vermögensverwalters vergleichbar ist. Dagegen liegen Lebensführungskosten vor, wenn der Testamentsvollstrecker als Folge des privaten Erbfalls (s. „Erbauseinandersetzung“) nur die Auseinandersetzung oder Abwicklung der Erbmasse bis zur endgültigen Abwicklung vornimmt (BFH v. 22.1.1980 – VIII R 47/77, BStBl. II 1980, 351; FG Köln v. 3.12.1997, EFG 1998, 752, rkr.).

Tiere: Zur Behandlung als Arbeitsmittel s. Anm. 580 „Hunde“ und „Reitpferd“; wegen eines Sonderfalls FG Berlin v. 22.3.1983 – VII 389/81, EFG 1984, 65, rkr.: Aufwendungen für den Unterhalt des Tieres eines Strafgefangenen durch Strafvollzugsbeamten sind WK.

Tilgung: s. „Kreditrückzahlung“.

Tonbandgerät: s. Anm. 580.

Übernachtungskosten gehören grds. zu den privaten Lebensführungskosten. WK liegen typischerweise vor, wenn es sich um Reisekosten (s. Anm. 285), Aufwendungen für dHf. (s. Anm. 475 ff.) oder Umzugskosten (s. Anm. 310 ff.) handelt. Zudem können Kosten für gelegentliche Hotelübernachtungen am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte WK gem. Abs. 1 Satz 1 sein, wenn sie beruflich veranlasst sind (BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074).

Umsatzsteuer: Zu beachten ist, dass die allgemeinen Grundsätze des WKAbzugs durch § 9b modifiziert werden. Sind Aufwendungen durch eine Überschusseinkunftsart veranlasst, so führen auch die mit ihnen zusammenhängenden Vorsteuern, die an die leistenden Unternehmer gezahlt wurden, zu WK. Auch an das FA abgeführte USt. sind WK. Das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 kommt zur Anwendung (vgl. § 9b Anm. 6). Bei AHK gilt der Grundsatz, dass sich auch die Vorsteuern nur über die AfA auswirken. Hiervon macht § 9b Abs. 1 eine Ausnahme. Kann die VorSt. nach § 15 UStG abgezogen werden, führt dies – ggf. auch nachträglich mit Rückwirkung auf den früheren VZ der Zahlung – zur Umqualifizierung der AHK in sofort abziehbare WK. Weiterhin lässt § 9b Abs. 2 den WKAbzug auch dann zu, wenn die allgemeinen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen. Wird der Vorsteuerabzug nach § 15a UStG be-

richtigt, sind Zahlungen an das FA daher auch dann WK, wenn die Veräußerung eines Grundstücks Anlass der Berichtigung war.

Zu sonstigen Einzelheiten s. § 9b Anm. 1 ff. und § 21 Anm. 300 „Umsatzsteuer“.

Umwidmung: Werden WG, die einem BV entnommen wurden, oder WG des Privatvermögens, die ursprünglich aus privaten Gründen angeschafft wurden, für Zwecke der Einkunftszielung verwendet, ist ab dem Zeitpunkt der Umwidmung der WKAbzug eröffnet. Zur Ermittlung der AfA in diesen Fällen s. „Absetzungen für Abnutzung“ und § 7 Anm. 142. Zum Schuldzinsenabzug bei fremdfinanzierten WG s. Anm. 380. Wird ein WG nicht mehr zur Einkunftszielung verwendet, endet der WKAbzug (s. „nachträgliche WK“, „Veräußerungskosten“ und „Abbruchkosten“).

Umzugskosten: s. Anm. 310 ff.

Unfallkosten sind WK, wenn sich der Unfall auf einer beruflich veranlassten Fahrt ereignet hat (BFH v. 26.8.1988 – VI R 92/85, BStBl. II 1989, 144, mwN). Auch ein grob fahrlässiger oder vorsätzlicher Verstoß gegen Verkehrsvorschriften ist für die Abziehbarkeit der dadurch entstandenen Aufwendungen als WK unschädlich. Etwas anderes gilt allerdings, wenn das auslösende Moment für den Verkehrsunfall die alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit ist (BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766, mwN, auch zur Frage eines fiktiven WKAbzugs bei Verzicht des ArbG auf Schadensersatz).

Unfallkosten sind insbesondere bei einer Auswärtstätigkeit als Reisekosten absetzbar (s. Anm. 297b mwN). Auch wenn Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beruflich veranlasst sind, steht einem Abzug von Unfallkosten anlässlich solcher Fahrten die Abgeltungswirkung des Abs. 2 Satz 1 entgegen (s. Anm. 641 mwN). Entsprechendes gilt für Familienheimfahrten bei dHf. Die FinVerw. berücksichtigt dagegen Unfallkosten neben der Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 1 (H 9.10 „Unfallschäden“ LStH).

Als WK abziehbar sind alle für die Beseitigung des Schadens aufgewendeten Beträge – und zwar in vollem Umfang – am eigenen und fremden Fahrzeug. Abziehbar sind auch sämtliche Unfallfolgekosten (Prozesskosten, Mietwagenkosten, Krankheitskosten) einschließlich Zinsaufwand. Der merkantile Minderwert eines reparierten und weiterhin genutzten Fahrzeugs kann nicht als WK berücksichtigt werden (BFH v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401; v. 27.8.1993 – VI R 7/92, BStBl. II 1994, 235). Wird ein Fahrzeug nach dem Unfall nicht repariert, bemisst sich die AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 nach den AK abzgl. einer AfA, die während der Nutzungszeit bei einkunftsrelevanter Nutzung anzu setzen gewesen wäre (BFH v. 24.11.1994 – IV R 25/94, BStBl. II 1995, 318; v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443).

Unfallversicherungsbeiträge sind WK, wenn die Versicherung ausschließlich mit der beruflichen Tätigkeit in unmittelbarem Zusammenhang steht. Schließt die Versicherung sowohl berufliche als auch private Risiken ein, so kommt ein WKAbzug nur in Höhe des Betrags in Betracht, der das berufliche Risiko abdeckt (BMF v. 28.10.2009, DB 2009, 2404).

Unfreiwillige Aufwendungen, willensunabhängige Aufwendungen, Abwehr aufwendungen: Das objektive Nettoprinzip gebietet sachgerechte Berücksichtigung auch der willensunabhängigen Folgen von Einkunftszielungstätigkeiten. Gehören Aufwendungen zur Risikosphäre der Erwerbstätigkeit, können sie daher grds. auch dann als WK berücksichtigt werden, wenn sie dem Stpf. aufgezwungen werden (zB Prozesskosten) oder gänzlich ungewollt sind (vgl.

Anm. 139). Im Einzelfall bereitet die Abgrenzung zu privat veranlassten Aufwendungen Schwierigkeiten.

Unterarbeitsverhältnisse: Die Lohnaufwendungen können grds. WK sein (s. „Arbeitslöhne“ und FG München v. 19.2.1998, EFG 1998, 937, rkr.: Lohn für Pfarrhaushälterin, die auch im kirchlichen Bereich arbeitet). Bei Unterarbeitsverhältnissen mit Angehörigen kann der WKAbzug daran scheitern, dass die Unterbeschäftigung auf familienrechtlicher Grundlage erfolgt (BFH v. 9.12.1993 – IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298: Hilfeleistungen von Kindern, die üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage erbracht werden; v. 6.3.1995 – VI R 86/94, BStBl. II 1995, 394: Unterrichtsvorbereitung durch Tochter einer Lehrerin; v. 22.11.1996 – VI R 20/94, BStBl. II 1997, 187: Tätigkeit der Ehefrau, die üblicherweise von Dritten ehrenamtlich erbracht wird, und geringfügige Hilfeleistungen im häuslichen Bereich).

Unterschlagung: Unterschlagungs- und Veruntreuungsverluste führen grds. zu WK, wenn das schadensstiftende Ereignis aus dem Bereich der Einkunftszerzielungstätigkeit stammt oder die von der Straftat betroffenen Gegenstände/Geldbeträge zur Erzielung von Überschusseinkünften bestimmt waren (BFH v. 29.3.2000 – X R 99/95, BFH/NV 2000, 1188; vgl. auch Anm. 193, „unfreiwillige Aufwendungen“, „verlorene Anzahlungen“ und „Diebstahl“). Veruntreut ein Verwalter Mieteinnahmen, so liegen danach WK vor (FG Bremen v. 13.11.1997, EFG 1998, 1052, rkr.). Anders dagegen, wenn ein Miteigentümer Geld von einem Bankkonto unterschlägt (BFH v. 20.12.1994 – IX R 122/92, BStBl. II 1995, 534, mit der zweifelhaften Begründung, der Miteigentümer sei kein außenstehender Dritter und die Straftat stehe nicht im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit; aA DRENSECK in SCHMIDT XXX. § 9 Rn. 55 mwN). Die Unterschlagung einer ausschließlich als Arbeitsmittel genutzten Geige durch den Ehemann führt zu WK in Höhe des Restbuchwerts (BFH v. 9.12.2003 – VI R 187/97, BStBl. II 2007, 491).

Urlaubskosten sind idR private Lebensführungskosten (zB BFH v. 21.11.1997 – VI R 24/97, BFH/NV 1998, 449: Urlaub einer Sozialpädagogin, die ein betreutes Kind aus medizinischen Gründen mit in den Urlaub nimmt). Ausnahmeweise können WK vorliegen, wenn ein Urlaub aus beruflichen Gründen unterbrochen werden muss und deshalb zusätzliche An- und Rückfahrten nötig werden (BFH v. 12.1.1990 – VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423; zur Angemessenheit der Kosten s. Anm. 700). Unfallkosten (und sonstige Fahrtkosten) sind dagegen keine WK, wenn die Urlaubsunterbrechung von Anfang an geplant war (Nds. FG v. 27.4.1995, EFG 1995, 1026, rkr.) oder die Rückfahrt beruflich bedingt vorzeitig angetreten wurde (FG Bad.-Württ. v. 26.10.1976 – IV 49/75, EFG 1977, 206, rkr.). Nimmt ein ÄrbN an einer Fortbildungsveranstaltung teil, so führt der Verzicht auf Urlaub auch dann nicht zu WK, wenn der ArbG alternativ eine Kostenbeteiligung angeboten hat (Sächs. FG v. 11.4.2001 – 2 K 1991/99, EFG 2001, 886, rkr.).

Veräußerungskosten: Die Veräußerung eines WG, das im Rahmen einer Überschusseinkunftsart für Zwecke der Einkünfteerzielung verwendet wird, ist ein privater Vorgang, der nicht zu WK führt (Ausnahme § 23). Dies gilt für alle Überschusseinkunftsarten (vgl. BFH v. 30.10.2001 – VIII R 29/00, BFH/NV 2002, 268).

► **Kapitaleinkünfte:** Auch Aufwendungen für eine fehlgeschlagene Veräußerung sind keine WK (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102). Siehe auch „Vermögensverwaltung“.

► *Vermietungseinkünfte* s. § 21 Anm. 97.

► *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*: Kauft oder verkauft ein ArbN eine Immobilie anlässlich eines beruflich bedingten Ortswechsels, so sind die mit dem Kauf/Verkauf zusammenhängenden Aufwendungen keine als Umzugskosten abzuziehenden WK (BFH v. 24.5.2000 – VI R 147/99, BStBl. II 2000, 476; v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474). Gleichermaßen gilt für Maklerkosten (BFH v. 24.8.1995 – IV R 27/94, BStBl. II 1995, 895). Dagegen hat der BFH WK bejaht, wenn der geplante Immobilienkauf oder Verkauf wegen einer Änderung der beruflichen Pläne scheitert (BFH v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584; v. 23.3.2001 – VI R 139/00, BFH/NV 2001, 1379; s. auch „Abstandszahlung“).

Veranlassungsprinzip: s. Anm. 115 ff.

Vereinsstrafe: Zahlt ein Berufsfußballspieler (Einkünfte aus § 19) zur Wiedererteilung der entzogenen Lizenz einen bestimmten Geldbetrag an eine gemeinnützige Einrichtung, so handelt es sich um WK (FG Münster v. 2.7.1981, EFG 1982, 181, rkr.). Derartige Vereinsstrafen sind nicht mit den durch ordentliche Gerichte verhängten Geldstrafen und Geldbußen vergleichbar.

Verkaufsprovisionen sind selbst dann keine WK, wenn mit dem Erlös ein anderes der Einkunftszielung dienendes WG angeschafft werden soll; Einzelheiten s. „Veräußerungskosten“, „Vermögensverwaltung“ und Anm. 385 „Finanzierungsprovisionen“.

Verlorene Anzahlungen: Aufwendungen für eine nicht zustande gekommene Anschaffung oder Herstellung eines WG bilden sofort abziehbare WK; Einzelheiten s. § 6 Anm. 715 „Vergebliche Aufwendungen“.

Verluste: s. Anm. 190 ff.

Vermittlungsprovisionen im Immobilienbereich: s. § 21 Anm. 123.

Vermögensverwaltung: Die vom Gesetz vorgegebene Trennung von Einkunfts- und privater Vermögensebene erfordert die Zuordnung von Aufwendungen zu einem der Bereiche.

► *Grundsatz*: Wertänderungen von WG bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte außer Betracht (Ausnahme § 23); s. Anm. 185 ff. AK wirken sich nur über die Höhe der AfA – bei nicht abnutzbaren WG (zB Kapitalanlagen) also überhaupt nicht – aus. Zu den AK gehören nach stRSpr. bei allen Überschusseinkunftsarten auch die ANK (zB Makler- und Vermittlungsgebühren; Bankspesen). Alle Aufwendungen anlässlich der Anschaffung eines WG des Privatvermögens erhöhen somit die AK und können nicht als WK abgezogen werden. Ebenso sind alle Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung von privaten WG stehen, keine WK (BFH v. 27.6.1989 – VIII R 30/88, BStBl. II 1989, 934; v. 17.4.1997 – VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102; s. auch „Veräußerungskosten“).

Aufwendungen zur laufenden Verwaltung von WG sind dagegen grds. WK. Wegen der Einzelheiten s. Anm. 185 ff.

Verpflegungskosten gehören grds. zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672). Zu Verpflegungsmehraufwendungen als WK s. Anm. 694.

Verschulden des Stpfl. steht dem WKAbzug grds. nicht entgegen (vgl. Anm. 143).

Versicherungsbeiträge führen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 zu WK, soweit sich die Ausgaben auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Stpfl. zur Ein-

nahmeerzielung dienen (Einzelheiten s. Anm. 420 ff.). Die ausdrückliche gesetzliche Regelung ist – als Anwendungsfall des allgemeinen WK-Begriffs für einen besonders wichtigen Teilbereich – rein deklaratorischer Natur und nicht abschließend. Auch nicht vom Wortlaut der Spezialregelung erfasste Versicherungsbeiträge können daher WK sein, wenn die allgemeinen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 (s. „Veranlassungsprinzip“) erfüllt sind. Die Problematik liegt in der Abgrenzung zu Versicherungsbeiträgen für private Risiken. Werden sowohl berufliche als auch private Risiken versichert, kommt eine Aufteilung der Prämien in Betracht (s. Anm. 240).

Sind Versicherungsbeiträge nicht als WK anzuerkennen, kommt der SAA-B zug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 in Betracht (s. § 10 Anm. 94 und das ABC in Anm. 130).

Wichtige Beispiele:

- *Arbeitslosenversicherung* SA; s. § 10 Anm. 73.
- *Bauwesenversicherungsbeiträge* sind WK; s. § 10 Anm. 300 „Bauwesenversicherung“.
- *Haftpflichtversicherungen*: Beiträge sind WK, soweit berufliche Risiken versichert werden (zB Berufshaftpflichtversicherungen von Anwälten, Ärzten, Steuerberatern). Ansonsten liegen SA vor (vgl. § 10 Anm. 176).
- *Hausratversicherungen* für den privaten Haushalt sind typische Kosten der privaten Lebensführung (s. § 10 Anm. 180).
- *Krankenversicherung, Krankentagegeldversicherung*: In der Regel keine WK, da die Gefahr der Erkrankung zu den privaten Risiken der Lebensführung zählt (stRspr.; zB BFH v. 16.4.1999 – VI R 66/97, BStBl. II 2000, 408 unter II. 2. c; s. ferner § 10 Anm. 155 ff.). Bei einer Versicherung nur gegen Berufskrankheiten können ausnahmsweise WK vorliegen (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101).
- *Loss of Licence-Versicherung*: Versichert eine Fluggesellschaft ihre Piloten gegen den Verlust des Pilotenscheins, so liegen keine WK des Piloten in Höhe des zugeflossenen Arbeitslohns vor, wenn auch das rein private Krankheitsrisiko, vergleichbar mit einer allgemeinen Invaliditäts- oder Berufsunfähigkeitsversicherung, mitversichert wird (BFH v. 13.4.1976 – VI R 87/73, BStBl. II 1976, 599; s. Anm. 174). Allein der Umstand, dass der ArbG eine Gruppenversicherung abschließt, führt nicht zu WK.
- *Pflegeversicherung*: Keine WK, da es sich um typische Lebensführungskosten handelt (s. § 10 Anm. 155 ff.).
- *Rechtsschutzversicherungen*: s. „Rechtsschutzversicherungsbeiträge“.
- *Reisegepäckversicherung*: Ist der Versicherungsschutz auf Dienstreisen beschränkt, liegen Reisenebenkosten vor (s. Anm. 300). Sind auch Privatreisen mitversichert, kann die Prämie in einen beruflichen und privaten Teil zerlegt werden, wenn der Versicherer seine entsprechende Kalkulation bescheinigt (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519).
- *Rentenversicherung*: s. „Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung“. Auch Zahlungen an die BfA zur Begr. eines Rentenversicherungsanspruchs der geschiedenen Ehefrau sind keine WK (BFH v. 19.6.2000 – VI B 30/00, BFH/NV 2000, 1467).
- *Risikolebensversicherungen*: s. „Risikolebensversicherungsbeiträge“.
- *Sachversicherungen* führen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 zu WK, soweit sie sich auf Gebäude und Gegenstände beziehen, die dem Stpfl. zur Einnahmeerzielung die-

nen (zB Feuer-, Wasser-, Sturm-, Glas- und sonstige Gebäudeversicherungen; Haftpflichtversicherungen für Arbeitsmittel gegen Diebstahl ua.). Einzelheiten s. Anm. 420 ff.

► *Unfallversicherungen:* s. § 10 Anm. 175. Werden ausschließlich berufliche Unfallrisiken (Berufsunfälle, einschließlich des Risikos der Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte) versichert, liegen WK vor (vgl. BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101, mwN; v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406). Die Versicherung gegen außerberufliche Unfälle führt zu SA. Die Aufteilung der Kosten in WK und SA nach Angaben des Versicherungsunternehmens ist zulässig. Darüber hinaus lässt die Verwaltung auch die Aufteilung durch Schätzung zu. Eine Schätzung von 50 % der jeweiligen Kostenanteile soll von den FÄ nicht beanstandet werden (s. auch BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385).

Versorgungsausgleich: Ausgleichszahlungen, die ein zum Versorgungsausgleich verpflichteter Ehegatte aufgrund einer Vereinbarung gem. § 1587o BGB an den anderen Ehegatten leistet, um die Kürzung seiner Versorgungsbezüge (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) zu vermeiden, sind ebenso wie Auffüllungszahlungen nach § 58 BeamVG als sofort abziehbare WK zu beurteilen. Nichts anderes gilt für Ausgleichszahlungen, die auf Grundlage einer Vereinbarung nach § 1408 Abs. 2 BGB als Gegenleistung für einen Verzicht auf den Versorgungsausgleich an den früheren Ehegatten gezahlt werden (BFH v. 8.3.2006 – IX R 78/01, BStBl. II 2006, 448; IX R 107/00, BStBl. II 2006, 446; v. 17.6.2010 – VI R 33/08, BFH/NV 2010, 2051; HEUERMANN, DB 2006, 688).

Leistungen aufgrund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs (§§ 20–26 VersorgungsausgleichsG ab 1.9.2009) sind SA (s. § 10 Anm. 115).

Vertragsstrafe: Zahlt der StpfL eine Vertragsstrafe aus erwerbsbezogenem Anlass, so liegen WK bei der entsprechenden Überschusseinkunftsart vor. Unterliegt ein ArbN einem vertraglichen Wettbewerbverbot, so sind sowohl Zahlungen zur Aufhebung des Verbots als auch Aufwendungen zur Abwehr von Schadensersatzansprüchen wegen einer Vertragsverletzung WK (Hess. FG v. 1.11.1995, EFG 1996, 363, rkr.). Hält ein Arzt seine vertragliche Pflicht, nach dem Studium mehrere Jahre für ein Land oder eine Kommune zu arbeiten, nicht ein, so gehört eine Vertragsstrafe zu den WK (BFH v. 22.6.2006 – VI R 5/03, BStBl. II 2007, 4; s. auch v. 28.2. 1992 – VI R 97/89, BStBl. II 1992, 834: zT überholt).

Veruntreuung: s. „Unterschlagung“.

Videorecorder kann AM sein (s. Anm. 580 „Videorecorder“).

Vorab entstandene Werbungskosten: s. Anm. 162.

Vorauszahlungen von Werbungskosten werden gem. dem Abflussprinzip (§ 11 Abs. 2) als WK berücksichtigt, sofern kein Missbrauch vorliegt (zB BFH v. 11.8.1987 – IX R 163/83, BStBl. II 1989, 702; Einzelheiten s. Anm. 220).

Vorbereitende Werbungskosten: s. „vorab entstandene Werbungskosten“.

Vorfalligkeitsentschädigungen: s. Anm. 97.

Vormund: Wurde die Vermögenssorge einem Vormund übertragen, sind dessen Gebühren WK bei den mit dem verwalteten Vermögen erzielten Einkünften, sofern die Tätigkeit weder der kurzfristigen Abwicklung des Vermögens noch der Verwaltung ertraglosen Vermögens dient (BFH v. 14.9.1999 – III R 39/97, BStBl. II 2000, 69; s. auch „Testamentsvollstrecker“ und „Vermögensverwaltung“).

Vorsteuer: s. „Umsatzsteuer“.

Vorweggenommene Werbungskosten: s. „vorab entstandene Werbungskosten“.

Waffen: allg. s. Anm. 580, für Jagdwaffen Anm. 693.

Wahlbeamter: s. „Wahlkampfkosten“.

Wahlkampfkosten zur Erlangung eines Mandats im Bundestag, im Europaparlament oder im Parlament eines Landes dürfen – auch bei erfolgloser Bewerbung – nicht als WK abgezogen werden (§ 22 Nr. 4 Satz 3; Einzelheiten s. § 22 Anm. 475). Bei kommunalen Ämtern gelten dagegen die allgemeinen Grundsätze. Bei ehrenamtlicher Tätigkeit greift das Abzugsverbot des § 3c. Führt das Mandat zu stpfl. Einkünften, sind die Kosten für den persönlichen Wahlkampf WK oder BA, nicht aber die Aufwendungen für den allgemeinen Wahlkampf (BFH v. 23.1.1991 – X R 6/84, BStBl. II 1991, 396; v. 25.1.1996 – IV R 15/95, BStBl. II 1996, 431; s. auch OFD Frankfurt v. 21.6.1996, StEK EStG § 3 Nr. 654).

Waschmaschine: s. Anm. 580.

Wehrdienst: Zahlungen zur Verkürzung des türkischen Wehrdiensts sind auch dann keine WK, wenn der Stpfl. ansonsten den Arbeitsplatz verlieren würde (BFH v. 20.12.1985 – VI R 45/84, BStBl. II 1986, 459, uE fraglich; FG Nürnb. v. 15.12.1981 – VI 252/81, EFG 1982, 292, rkr.; FG Hamb. v. 22.1.1982 – V 425/81, EFG 1982, 293, rkr.).

Werbungskostenersatz: Die Zahlung von WK und der Zufluss von Ersatzleistungen sind strechtlich zwei getrennte Vorgänge. Die WK sind im VZ des Abflusses abzuziehen, während die Ersatzleistungen grds. im VZ des Zuflusses als Einkünfte zu berücksichtigen sind; vgl. „Zuschüsse“. Ist die Ersatzleistung stfrei, kommt § 3c zur Anwendung (s. „Aufwandsentschädigung“). Ausführlich zum WKersatz bei nichtselbstständiger Arbeit s. § 19 Anm. 161; § 3 Allg. Anm. 10; § 3 Nr. 13 Anm. 2; § 3 Nr. 16 Anm. 2.

Werkzeuge als Arbeitsmittel: s. Anm. 580.

Wiederkehrende Leistungen, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 390 ff.

Winterbeschäftigte-Umlage: Der ArbN-Anteil gehört zu den WK (OFD Münster v. 15.6.2007, DB 2007, 1613).

Wohnung: Aufwendungen für die privat genutzte Wohnung sind grds. Lebensführungskosten (§ 12 Nr. 1). Der WKAbzug kommt daher nur in Betracht, so weit eine Wohnung beruflich genutzt wird (Ausnahmen s. Anm. 491 zur dHf. und Anm. 316 zu Umzugskosten). Zum Arbeitszimmer s. Anm. 699.

Zeitungen/Zeitschriften als Arbeitsmittel: s. Anm. 580.

Zinsen sind Werbungskosten nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 355 ff.

Zugewinnausgleich: Zum WKAbzug von Schuldzinsen aufgrund eines Kredits zur Abgeltung einer Zugewinnausgleichsforderung s. Anm. 385 „Zugewinnausgleich“.

Zurechnung von Werbungskosten: s. Anm. 40 ff.

Zuschüsse: s. Anm. 83.

Zwangsaufwendungen: s. „unfreiwillige Aufwendungen“.

Zweikontenmodell: s. „Kontokorrent“.

