

## § 9

## Werbungskosten

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

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

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. <sup>2</sup>Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich nach § 22 Nr. 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 Arbeitsstätte.* <sup>2</sup>Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 0,30 Euro anzusetzen, höchstens jedoch 4 500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4 500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. <sup>3</sup>Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr.32. <sup>4</sup>Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und 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 Arbeitsstätte benutzt wird. <sup>5</sup>Nach § 8 Abs. 3 steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindern den nach Satz 2 abzugsfähigen Betrag; ist der Arbeitgeber selbst der Verkehrsträger, ist der Preis anzusetzen, den ein dritter Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hätte. <sup>6</sup>Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so sind die Wege von einer Wohnung, die nicht der 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 doppelte Haushaltsführung beibehalten wird. <sup>2</sup>Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. <sup>3</sup>Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienbeimfahrten) können jeweils nur für eine Familienbeimfahrt wöchentlich abgezogen werden. <sup>4</sup>Zur Abgeltung der Aufwen-

*dungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen.*<sup>5</sup> Nummer 4 Satz 3 bis 5 sind entsprechend anzuwenden.  
*<sup>6</sup>Aufwendungen 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.<sup>2</sup> Nummer 7 bleibt unberührt;
7. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen.<sup>2</sup> § 6 Abs. 2 Satz 1 bis 3 ist in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern entsprechend anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten. <sup>2</sup>Zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger 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 Euro wie Werbungskosten 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. <sup>3</sup>Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32; in diesen Fällen sind Aufwendungen des Arbeitnehmers wie Werbungskosten anzusetzen, bei Sammelbeförderung der auf Strecken ab dem 21. Entfernungskilometer entfallende Teil. <sup>4</sup>Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und 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 Arbeitsstätte benutzt wird. <sup>5</sup>Nach § 8 Abs. 3 steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und 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. <sup>6</sup>Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so sind die Wege von einer Wohnung, die nicht der Arbeitsstätte am nächsten liegt, nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird. <sup>7</sup>Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich wie Werbungskosten abgezogen werden. <sup>8</sup>Zur 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 Beschäftigungsort anzusetzen; die Sätze 3 bis 5 sind entsprechend anzuwenden. <sup>9</sup>Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt. <sup>10</sup>Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind. <sup>11</sup>Behinderte Menschen,

1. deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt,
  2. deren Grad der Behinderung von weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind,  
können an Stelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die Familienheimfahrten ansetzen. <sup>12</sup>Die Voraussetzungen der Nummern 1 und 2 sind durch amtliche Unterlagen nachzuweisen.
- (3) Absatz 1 Satz 3 Nr. 5 und Absatz 2 gelten bei den Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bis 7 entsprechend.
- (4) (weggefallen)
- (5) <sup>1</sup>§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 5, 6b bis 8a, 10, 12 und Abs. 6 sowie § 4f gelten sinngemäß. <sup>2</sup>§ 6 Abs. 1 Nr. 1a gilt entsprechend.

Autoren: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München  
(Anm. 285–300, 310–317, 440–522, 630–657)

Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Bärbel **Kempe**, Richterin am FG Brandenburg (Anm. 240–252)

Dr. Alexander **Kratzsch**, Richter am Niedersächsischen FG (Anm. 410–429)

Dr. Volker **Kreft**, Richter am Niedersächsischen FG (Anm. 1–236, 350)

Peter **Rappl**, Richter am FG, München (Anm. 430–439, 530–629)

Dr. Ralf **Schmitz**, Rechtsanwalt, Köln (Anm. 355–404)

Anton **Siebenhüter**, Richter am FG, München (Anm. 685–750)

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

Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

[Anschluss S. E 3]



Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 9

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

**Erläuterungen zu Abs. 1 Sätze 1 und 2:  
Allgemeiner Werbungskostenatbestand  
und Rechtsfolgen**

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick über die Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des allgemeinen Werbungskostenbegriffs (Abs. 1 Sätze 1 und 2) . . . . .</b>	60		
<b>B. Werbungskosten als „Aufwendungen“ (Abs. 1 Satz 1)</b>			
<b>I. Begriff der „Aufwendungen“ (= Ausgaben)</b>			
1. „Aufwendungen“ als vermögensmindernder Abfluß von Gütern in Geld oder Geldeswert (Ausgabe) . . . . .	65		
2. Verhältnis zu anderen Begriffen: „Aufwand“ und „Kosten“ . . . . .	68		
3. Verhältnis zur zeitlichen Zuordnung (Abfluß) und persönlichen Zurechnung (Abzugsberechtigung) . . . . .	71		
<b>II. Aufwendungen und kompensierende Ansprüche bzw. Leistungen</b>			
1. Überblick . . . . .	75		
2. Die Behandlung sog. kompensierender Ansprüche bei Überschufeinkünften			
a) Fälle sog. kompensierender Ansprüche . . . . .	76		
b) Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung von Aufwendungen (bzw. Einnahmen) und kompensierendem Anspruch . . . . .	77		
c) Einzelfälle (rückforderbare Werbungskosten, durchlaufende Posten, irrtümliche Werbungskosten) . . . . .	78		
3. Rückzahlung früherer Einnahmen (negative Einnahmen)			
a) Negative Einnahmen oder Werbungskosten . . . . .	80		
b) Einzelheiten zum Abzug negativer Einnahmen . . . . .	81		
		4. Rückfluß früherer Werbungskosten (keine negativen WK)	
		a) Rückfluß abzogener Werbungskosten . . . . .	85
		b) Rückfluß nicht als Werbungskosten abzogener Aufwendungen . . . . .	87
		5. Ersatz- oder Erstattungsleistungen und Zuschüsse Dritter	
		a) Ersatz- oder Erstattungsleistungen durch Dritte . . . . .	90
		b) Zuschüsse . . . . .	91
		c) Verzicht auf Ersatz- oder Erstattungsleistungen . . . . .	92
		<b>III. Weitere Abgrenzungsfragen</b>	
		1. Aufwendungen auf das Vermögen . . . . .	95
		2. Fiktive Aufwendungen . . . . .	100
		<b>IV. Bewertung der Aufwendungen . . . . .</b>	104
		<b>C. Einnahmen als Bezugspunkt der Aufwendungen (Abs. 1 Satz 1)</b>	
		I. Begriff der Einnahmen und Erwerbsbezug . . . . .	105
		II. Steuerbare oder steuerpflichtige Einnahmen . . . . .	107
		III. Einnahme- oder Einkunftszielung? . . . . .	110
		IV. Einnahmen bei teilentgeltlichen Rechtsgeschäften . . . . .	112
		<b>D. Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen, insbes. Veranlassungsprinzip (Abs. 1 Satz 1)</b>	
		<b>I. Der Gesetzeswortlaut des Abs. 1 Satz 1</b>	
		1. Steuergesetzliche Unschärfen und Interpretationsvielfalt . . . . .	115
		2. Das Leistungsverhältnis als fehlendes Verknüpfungselement	

	Anm.		Anm.
a) Fehlendes Tatbestandsmerkmal der Erwerbsleistung (als „Einkunftsquelle“) . . .	116	Elemente des Veranlassungsprinzips	
b) Zweifache Voraussetzung: Veranlassung durch eine Erwerbsleistung (Einkunftsquelle), die der Einkunftserzielung dient . . .	117	a) Überblick . . . . .	146
3. Bedeutung der Begriffe „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung“ . . . . .	121	b) Herrschende Meinung . . . . .	147
<b>II. Allgemeines zum Veranlassungsprinzip</b>		c) Abweichende Auffassung . . . . .	148
1. Überblick zum Veranlassungsprinzip . . . . .	130	d) Eigene Auffassung . . . . .	149
2. Bedeutung des Veranlassungsprinzips . . . . .	132	3. Weitere Kriterien zur Kennzeichnung des Zusammenhangs	
3. Geltungsbereich des Veranlassungsprinzips		a) Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang . . . . .	152
a) Einheitliches Veranlassungsprinzip für Betriebsausgaben und Werbungskosten . . . . .	135	b) Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang . . . . .	153
b) Einheitliches Veranlassungsprinzip bei allen Überschueinkunftsarten . . . . .	136	c) Zeitlicher und örtlicher Zusammenhang . . . . .	154
4. Verhältnis zum finalen Werbungskostenbegriff der Gesetzesfassung		<b>V. Die Abgrenzungsfunktion des Veranlassungsprinzips</b>	
a) Kein bloß „erweiterter finaler Werbungskostenbegriff“ . . . . .	138	1. Vorbemerkung . . . . .	160
b) Die durch den (aufgrund des Veranlassungsprinzips) erweiterten Werbungskostenbegriff erfaßten Fallgruppen . . . . .	139	2. Zeitliche Abgrenzungsprobleme	
<b>III. Die Veranlassung</b>		a) Überblick . . . . .	161
1. Begriff der Veranlassung . . . . .	140	b) Vorab veranlaßte Werbungskosten . . . . .	162
2. Abgrenzung der Veranlassung vom Zweck . . . . .	141	c) Weitere Abzugsvoraussetzungen . . . . .	163
3. Abgrenzung der Veranlassung von der Verursachung . . . . .	142	d) Anwendungsbeispiele für vorab veranlaßte Werbungskosten . . . . .	164
4. Bedeutung des Verschuldens des Steuerpflichtigen . . . . .	143	e) Fehlgeschlagene oder vergebliche (vorab veranlaßte) Aufwendungen als Werbungskosten (Grundsätze) . . . . .	165
<b>IV. Der Veranlassungszusammenhang</b>		f) Fehlgeschlagene (vorab veranlaßte) Aufwendungen als Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung . . . . .	166
1. Allgemeines . . . . .	145	g) Werbungskosten bei Unterbrechung der Einkunftserzielung . . . . .	167
2. Objektiver und subjektiver Zusammenhang als		h) Nachträgliche Werbungskosten . . . . .	170
		i) Anwendungsbeispiele für nachträgliche Werbungskosten . . . . .	172
		3. Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen	
		a) Begriff der gemischten Aufwendungen . . . . .	175

	Anm.
b) Gesetzlich geregelte Fälle gemischter Aufwendungen . . . . .	176
c) Voller Werbungskostenabzug gemischter Aufwendungen nur bei weitaus überwiegendem Erwerbsbezug (Wesentlichkeitsprinzip) . . . . .	177
d) Aufteilung gemischter Aufwendungen . . . . .	178
e) Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Aufwendungen für die Lebensführung . . . . .	179
f) Wechsel des Veranlassungszusammenhangs . . . . .	183
4. Aufwendungen auf die Vermögenssphäre	
a) Das Abgrenzungsproblem . . . . .	185
b) Grundsatz der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre (Vermögensneutralitätsprinzip) . . . . .	186
c) Wirkungsbereich und Grenzen des Vermögensneutralitätsprinzips bei Anwendung auf vermögensbezogene Aufwendungen . . . . .	187
d) Fallgruppen vermögensbezogener Aufwendungen . . . . .	188
5. Vermögensverluste	
a) Rechtsgrundlage für den Abzug von Vermögensverlusten . . . . .	190
b) Veranlassungsprinzip als Beurteilungsleitlinie . . . . .	191
c) Fallgruppensystematik . . . . .	192
d) Vermögenseinbußen im Zusammenhang	

	Anm.
mit Gegenständen des reinen Erwerbsvermögens . . . . .	193
e) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit planmäßig gemischtgenutzten Gegenständen . . . . .	194
f) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit nicht der Einkunftserzielung dienendem Privatvermögen . . . . .	195
<b>E. Angemessenheit von Werbungskosten</b>	
I. Vorbemerkung . . . . .	200
II. Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit und Üblichkeit der Aufwendungen . . . . .	201
III. Abzugsverbot für die Lebensführung berührende unangemessene Aufwendungen . . . . .	202
<b>F. Abzug der Werbungskosten bei der zugehörigen Einkunftsart als Rechtsfolgeanordnung (Abs. 1 Satz 2)</b>	
I. Bedeutung des Abs. 1 Satz 2 . . . . .	210
II. Abzug der Werbungskosten („sind ... abzuziehen“)	
1. Inhalt der gesetzlichen Regelung . . . . .	215
2. Abzugsverbote (nicht abziehbare Werbungskosten) . . . . .	216
3. Zeitpunkt des Abzugs	
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

[Anschluß S. E 7]

	Anm.		Anm.
<b>III. Abzug bei der zugehörigen Einkunftsart („bei der Einkunftsart ..., bei der sie erwachsen sind“)</b>		1. Inhalt der gesetzlichen Regelung . . . . .	235
		2. Einkunftsarten- und einkunftsquellenbezogene Qualifikationskonflikte . .	236

**Anhang zu Abs. 1 Sätze 1 und 2:  
Wichtige Anwendungsfälle des allgemeinen  
Werbungskostenbegriffs**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen . . . . .</b>			240
<b>B. Die wichtigsten in Nr. 1–7 nicht geregelten Werbungskosten</b>			
<b>I. Fortbildungskosten</b>			
1. Allgemeine Erläuterungen			
a) Rechtsentwicklung . .			241
b) Fortbildungskosten und objektives Nettoprinzip . . . . .			242
c) Veranlassungszusammenhang . . . . .			243
d) Nachweis/Feststellungslast . . . . .			244
e) Abgrenzung zum Familienleistungsausgleich . . . . .			245
f) Vorab entstandene Fortbildungskosten . .			246
2. Arten der zu Werbungskosten führenden Fortbildungsmaßnahmen			
a) Ausbildung/Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses . .			247
b) Weiterbildung/Fortbildung im engeren Sinn . . . . .			248
c) Umschulung/„weitere“ Berufsausbildung			249
d) „weiteres“ Studium . .			250
3. Rechtsfolgen . . . . .			251
		4. ABC der Fortbildungskosten . . . . .	252
		<b>II. Reisekosten</b>	
		1. Grundlagen des steuerlichen Reisekostenrechts .	285
		2. Auswärtstätigkeit . . . . .	287
		3. Art und Umfang der als Werbungskosten abziehbaren Reisekosten	
		a) Überblick . . . . .	296
		b) Fahrtkosten . . . . .	297
		c) Mehraufwendungen für die Verpflegung . .	298
		d) Übernachtungskosten . . . . .	299
		e) Sonstige Reisekosten .	300
		<b>III. Umzugskosten</b>	
		1. Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug	
		a) Veranlassungsprinzip als Abgrenzungsmaßstab . . . . .	310
		b) Zusammenhang mit einer Einkunftsart . .	311
		2. Fallgruppen erwerbsbezogener Umzugskosten . . .	312
		3. Rechtsfolgen: Umfang der Werbungskosten	
		a) Grundsätze . . . . .	315
		b) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Inlandsumzügen . . .	316
		c) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Auslandsumzügen . .	317

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7:  
Im Gesetz angegebene Werbungskosten**

	Anm.		Anm.
<b>A. Bedeutung der einzelnen Tatbestände des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 („Werbungskosten sind auch ...“)</b> . . . . .	350		
<b>B. Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1)</b>			
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1</b>			
1. Überblick zu Nr. 1 . . . . .	355	4. Abzugsberechtigung . . . . .	382
2. Rechtsentwicklung der Nr. 1 . . . . .	356	5. Zeitpunkt des Abzugs . . . . .	383
3. Bedeutung der Nr. 1 . . . . .	357	6. ABC der Schuldzinsen . . . . .	385
4. Geltungsbereich der Nr. 1 . . . . .	358	Arbeitgeberaktien	
5. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	359	Arbeitsmittel	
<b>II. Schuldzinsen als Werbungskosten (Nr. 1 Satz 1)</b>		Arbeitszimmer	
1. Begriff und Abgrenzung der einkommensteuerlichen Schuldzinsen		Ausland	
a) Begriff der Schuldzinsen . . . . .	360	Bargebotszinsen	
2. Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart		Bauspardarlehen	
a) Voraussetzungen und Rechtsfolgen . . . . .	362	Bearbeitungsgebühren	
b) Erwerbsbezogenes Veranlassungsprinzip und Nachweisgebot . . . . .	363	Bereitstellungszinsen	
c) Zweck der Schuldaufnahme als Kriterium erwerbsbezogener Veranlassung . . . . .	370	Berlindarlehen	
d) Vorab entstandene/vergebliche Schuldzinsen . . . . .	371	Beteiligungen	
e) Nachträgliche Schuldzinsen . . . . .	372	Bürgschafts- bzw. Avalgebühren	
3. Abgrenzungsprobleme		Damnum	
a) Abgrenzung zur Lebensführung . . . . .	374	Diskontspesen	
b) Abgrenzung zum Vermögensbereich . . . . .	375	Erbauseinandersetzung und Erbfolge	
c) Zusammenhang zu mehreren Einkunftsarten/-quellen . . . . .	379	Erbbauszinsen	
d) Wechsel des Veranlassungszusammenhangs („Umwidmung“) . . . . .	380	Finanzierungskosten-erstattungen	
		Forderungstundung	
		Geldbeschaffungskosten	
		Grundstück, unbebaut	
		Kapitalvermögen	
		Kontokorrent	
		Kraftfahrzeug	
		Kurssicherungsaufwendungen	
		Nießbrauch	
		Provisionen	
		Ratenkredite	
		Steuerliche Nebenleistungen	
		Steuerzahlungskredite	
		Stückzinsen	
		Schätzgebühren	
		Teilzahlungszuschläge	
		Umschuldungskosten	
		Verkaufsprovisionen	
		Vermittlungsprovisionen	
		Versicherungsbeiträge	
		Versicherungsdarlehen	
		Verzugszinsen	
		Vorfalligkeitsentschädigungen	
		Wertpapiere, Beteiligungen und andere Kapitalvermögenswerte	
		Wertsicherungsklausel	
		Zinsbegrenzungsprämien	
		Zinszuschüsse	
		Zugewinnausgleich	

	Anm.		Anm.
<b>III. Renten und dauernde Lasten als Werbungskosten (Nr. 1 Satz 1)</b>		<b>D. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3)</b>	
1. Allgemeines . . . . .	390	<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 3</b>	
2. Begriff und Abgrenzung der auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten		1. Überblick zu Nr. 3 . . . . .	430
a) Begriff der Renten und dauernden Lasten . . . . .	391	2. Rechtsentwicklung der Nr. 3 . . . . .	431
b) Besonderer Verpflichtungsgrund . . . . .	392	3. Bedeutung der Nr. 3 . . . . .	432
3. Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart . . . . .	393	4. Geltungsbereich der Nr. 3 . . . . .	433
4. Durchführung des WKAbzugs		<b>II. Abziehbare Beiträge zu Berufsverbänden</b>	
a) Höhe des Abzugs . . . . .	396	1. Berufsstände und sonstige Berufsverbände . . . . .	435
b) Zeitpunkt des Abzugs . . . . .	397	2. Beiträge . . . . .	436
<b>IV. Begrenzung des Abzugs für Leibrenten auf den Ertragsanteil (Nr. 1 Satz 2)</b>		3. Erwerbszusammenhang . . . . .	437
1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1 Satz 2 . . . . .	400	<b>III. Abzug als Werbungskosten . . . . .</b>	439
2. Verweisung auf § 22 Nr. 1 Buchst. a und Rechtsverordnung		<b>E. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 idF bis VZ 2006)</b>	
a) Tabellenmäßig festgelegter Ertragsanteil . . . . .	402	<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4</b>	
b) Wertsicherungsklausel bei Leibrenten . . . . .	404	1. Überblick zu Nr. 4 . . . . .	440
<b>C. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2)</b>		2. Rechtsentwicklung der Nr. 4 . . . . .	441
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2</b>		3. Bedeutung der Nr. 4	
1. Überblick zu Nr. 2 . . . . .	410	a) Gesetzssystematik und -zweck . . . . .	442
2. Rechtsentwicklung der Nr. 2 . . . . .	411	b) Verfassungsmäßigkeit . . . . .	443
3. Bedeutung der Nr. 2 . . . . .	412	4. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	447
4. Geltungsbereich der Nr. 2 . . . . .	413	<b>II. Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Nr. 4 Satz 1)</b>	
<b>II. Die von Nr. 2 erfassten Aufwendungen</b>		1. Aufwendungen des Arbeitnehmers; Fahrtkostentersatz . . . . .	450
1. Allgemeines . . . . .	417	2. Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	
2. Steuern vom Grundbesitz . . . . .	418	a) Begriff der Wohnung . . . . .	452
3. Sonstige öffentliche Abgaben . . . . .	419	b) Begriff der Arbeitsstätte . . . . .	453
4. Versicherungsbeiträge . . . . .	420	c) Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte . . . . .	454
<b>III. Der Einnahmeerzielung dienende Gebäude oder Gegenstände . . . . .</b>	421	d) Wahl des Beförderungsmittels . . . . .	455
		<b>III. Abgeltung der Aufwendungen durch die Entfernungspauschale (Nr. 4 Satz 2)</b>	

	Anm.
1. Systemwechsel durch Einführung der Entfernungspauschale .....	456
2. Höhe der Entfernungspauschale .....	457
<b>IV. Keine Entfernungspauschale bei Nutzung von Flugzeugen und bei Sammelbeförderung (Nr. 4 Satz 3) .....</b>	<b>458</b>
<b>V. Bestimmung der Wegstrecke (Nr. 4 Satz 4) .....</b>	<b>459</b>
<b>VI. Anrechnung von Arbeitgeberleistungen (Nr. 4 Satz 5) .....</b>	<b>460</b>
<b>VII. Mehrere Wohnungen (Nr. 4 Satz 6) .....</b>	<b>462</b>
<b>F. Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5)</b>	
<b>I. Bedeutung der Nr. 5 .....</b>	<b>475</b>
<b>II. Notwendige Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten (Nr. 5 Satz 1)</b>	
1. Begründung der doppelten Haushaltsführung aus beruflichem Anlaß (Halbs. 1) .....	486
2. Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung (Satz 1 Halbs. 2) .....	489
3. Rechtsfolge: Abzug von notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten .....	490
4. Die einzelnen Mehraufwendungen .....	491
5. Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand .....	500
<b>III. Begriff der doppelten Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 2)</b>	
1. Begriffsbestimmung in Satz 2 .....	503
2. Auswärtige Beschäftigung .....	505
3. Unterhalt eines eigenen Hausstands bei Verheirateten .....	506
4. Wohnung am Beschäftigungsort .....	510
5. Eigener Hausstand bei Nichtverheirateten .....	515

	Anm.
<b>IV. Abzugsbegrenzungen für Familienheimfahrten (Nr. 5 Sätze 3–6)</b>	
1. Aufwendungen für Familienheimfahrten und Wochenprinzip (Nr. 5 Satz 3) .....	520
2. Entfernungspauschale zur Abgeltung von Aufwendungen (Nr. 5 Sätze 4 und 5) .....	521
3. Kraftfahrzeug-Gestellung durch den Arbeitgeber (Nr. 5 Satz 6) .....	522
<b>G. Aufwendungen für Arbeitsmittel (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6)</b>	
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6</b>	
1. Rechtsentwicklung der Nr. 6 .....	530
2. Bedeutung und Geltungsbereich der Nr. 6 .....	531
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften .....	532
<b>II. Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten</b>	
1. Begriff der Arbeitsmittel .....	540
2. Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkunftserzielung	
a) Aufwendungen .....	543
b) Zusammenhang mit Einkunftserzielung ..	544
c) Abgrenzung zur Privatsphäre .....	546
d) Nachweis des Erwerbsbezugs .....	547
e) Pauschalen und Nichtbeanstandungsgrenzen .....	548
<b>III. Nr. 7 bleibt unberührt (Satz 2) .....</b>	<b>549</b>
<b>IV. Wichtige Anwendungsfälle der Nr. 6 (Arbeitsmittel)</b>	
1. Berufskleidung	
a) Grundsätze .....	550
b) Begriff der typischen Berufskleidung .....	551
c) Abgrenzung zur bürgerlichen Kleidung ..	552
d) Umfang des Werbungskostenabzugs ..	556

	Anm.		Anm.
2. Bücher		1. Absetzungen für Abnutzung, Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen	
a) Veranlassungsprinzip	559	a) Allgemeines	599
b) Typische Fachbücher	560	b) Zulässige Absetzungen	600
c) Bücher allgemeinbildenden Inhalts	562	c) Unzulässige Absetzungen	602
d) Bezug zu einer Einkunftsart	563	d) AfA-Methodenwechsel	603
e) Umfang des Werbungskostenabzugs	564	2. Gegenstand der Absetzung: Wirtschaftsgutbegriff bei Überschußeinkünften	605
3. Computer		3. Bemessungsgrundlage der Absetzungen	
a) Veranlassungsprinzip	566	a) Bedeutung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage	608
b) Umfang des Werbungskostenabzugs	569	b) Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	609
4. Musikinstrumente		c) Bemessungsgrundlage nach Nutzungsänderung	610
a) Veranlassungsprinzip	572	4. Bestimmung der Nutzungsdauer	
b) Umfang des Werbungskostenabzugs	573	a) Grundsätzliches	613
<b>V. ABC der Arbeitsmittel</b>	<b>580</b>	b) Anwendung von AfA-Tabellen	614
		c) Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 6)	615
<b>H. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7)</b>		5. Veranlassungszusammenhang mit Überschußeinkünften	618
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 7</b>		6. Vornahme der Absetzung	
1. Überblick zu Nr. 7	585	a) Verpflichtung zur Absetzung	619
2. Rechtsentwicklung der Nr. 7	586	b) Zeitpunkt der Absetzung	620
3. Bedeutung der Nr. 7		<b>III. Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (Nr. 7 Satz 2)</b>	<b>621</b>
a) Vorbemerkung	587		
b) Konstitutive oder deklaratorische Bedeutung der Nr. 7	588		
c) Eigene Auffassung: deklaratorische Bedeutung der Nr. 7	589		
d) Bedeutung des Erwerbsvermögens bei den Überschußeinkünften	590		
4. Geltungsbereich der Nr. 7	592		
5. Verhältnis zu anderen Vorschriften	593		
6. Absetzungsberechtigung	595		
<b>II. Absetzungen bei Überschußeinkünften (Nr. 7 Satz 1)</b>			

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung  
und Arbeitsstätte und Familienfahrten**

	Anm.		Anm.
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2</b>		1. Fahrtkosten keine Werbungskosten (Abs. 2 Satz 1) . . . . .	634
1. Überblick . . . . .	630	2. Entfernungspauschale für „Fernpendler“ (Abs. 2 Sätze 2–6) . . . . .	635
2. Rechtsentwicklung des Abs. 2 . . . . .	631	3. Aufwendungen für Familienheimfahrten (Abs. 2 Sätze 7–9) . . . . .	636
3. Rechts- und steuersystematische Bedeutung des Abs. 2 . . . . .	632	4. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale (Abs. 2 Satz 10) . . . . .	637
4. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2 . . . . .	633	5. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Behinderten (Abs. 2 Sätze 10–12) . . . . .	638
<b>II. Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten (Abs. 2 Sätze 1–6)</b>			

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

	Anm.		Anm.
1. Vorbemerkung . . . . .	640	öffentlicher Verkehrsmittel (Abs. 2 Satz 2) . . . . .	642
2. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen (Abs. 2 Satz 1 aF) . . . . .	641	4. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Behinderten (Abs. 2 Sätze 3 und 4) . . . . .	643
3. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Benutzung			

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3</b> . . . . .	650	1. Entsprechende Geltung . . . . .	654
<b>II. Entsprechende Geltung für Nichtarbeitnehmer</b>		2. Entsprechend anzuwendende Vorschriften . . . . .	657

[Anschluss S. E 15]

**Abs. 4:**  
*weggefallen*

**Erläuterungen zu Abs. 5:**  
**Abzugsverbote für Werbungskosten**  
*(Siebenbüter)*

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5</b>		IV. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 (Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Jachten und ähnliche Zwecke) . . . . .	693
I. Überblick . . . . .	685	V. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Mehraufwendungen für Verpflegung) . . . . .	694
II. Rechtsentwicklung des Abs. 5 . . . . .	686	VI. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Häusliches Arbeitszimmer) . . . . .	699
III. Bedeutung des Abs. 5 . . . . .	687	VII. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (Unangemessene Aufwendungen) . . . . .	700
<b>B. Sinngemäße Geltung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5, 6 b–8a, 10 und Abs. 6</b>		VIII. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 (Geldbußen) . . . . .	701
I. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Aufwendungen für Geschenke) . . . . .	690	IX. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a (Hinterziehungszinsen) . . . . .	702
II. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (Bewirtungsaufwendungen) . . . . .	691	X. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 (Bestechungs- und Schmiergelder) . . . . .	703
III. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser) . . . . .	692	XI. Geltung des § 4 Abs. 6 (Parteispenden) . . . . .	704

**ABC der Werbungskosten**  
*(Siebenbüter)*

	Anm.		Anm.
Abbruchkosten . . . . .	750	Anschaffungskosten . . . . .	750
Abfindungen		Anschaffungsnahe Aufwand	
Abgeordneter		Ansparleistungen	
Abschlußgebühren		Anwaltskosten	
Absetzungen für Abnutzung		Anzahlung	
Abstandszahlungen		Anzeigen	
Abwehraufwendungen		Arbeitnehmerbeiträge	
Abzugsverbote		Arbeitslohn	
Amtseinführung		Arbeitslosigkeit	
Angehörigenverträge		Arbeitsmittel	
Angemessenheit von Werbungskosten		Arbeitnehmervertreter	
Anliegerbeiträge		Arbeitsplatzsichernde Aufwendungen	
Annoncen		gen	
		Arbeitsverhältnisse	

	Anm.		Anm.
Arbeitszimmer .....	750	Emeritierter Hochschullehrer . . . .	750
Artisten		Erbaueinandersetzung und Erb- folge	
Arztkosten		Erbbaurecht	
Aufwandsentschädigung		Erhaltungsaufwand	
Ausbildungsdienstverhältnisse		Erhöhte Absetzungen	
Ausbildungskosten		Ernährung	
Aussetzungszinsen		Erschließungsbeiträge	
Autokosten		Eßgerät	
Bahn-Card		Fachliteratur (Fachbücher, Fach- zeitschriften)	
Bankspesen		Fahrrad	
Bauerwartungsland		Fahrtätigkeit	
Bauherrenmodell		Fahrtkosten	
Baumangel		Fehlgelder	
Bauspardarlehen		Ferienwohnung	
Bauwesenversicherungsbeiträge		Fernsehgerät	
Bauzeitzinsen		Fernsprechkosten	
Beratungskosten		Finanzierungskosten	
Berufskleidung		Fischereiaufwendungen	
Berufskraftfahrer		Flugkosten	
Berufskrankheit		Fluglizenzkosten	
Berufsverband		Förster	
Berufswechsel		Forderungsverlust	
Besuchsfahrten		Fortbildungskosten	
Beteiligungen		Friseur	
Betreuer		Führerschein	
Betriebsveranstaltungen, Verbands- veranstaltungen		Geldbeschaffungskosten	
Bewachungskosten		Geldbuße und Geldstrafe	
Bewährungshelfer		Generalüberholung	
Bewerbungskosten		Gerichtsvollzieher	
Bewirtungskosten		Geringwertige Wirtschaftsgüter	
Bildungsreisen		Geschenke	
Blindenhund		Getränke	
Brille		Gewerkschaft	
Bücher		GmbH-Gesellschafter	
Bürgerschaftsverluste		Habilitation	
Bußgelder		Haftung	
Chorgruppe		HAPIMAG AG (Schweiz)	
Computer		Hausgehilfin, Haushälterin	
Damnum		Häusliche Krankenpflege	
Dauernde Lasten		Hausrat	
Darlehensverluste		Heimarbeiter	
Diebstahl		Heimcomputer	
Dienstjubiläum		Herstellungskosten	
Dienstreise		Hinterziehungszinsen	
Diktiergerät		Hörgerät	
Dingliche Belastung		Hunde	
Dokortitel		Immobilienfonds, geschlossene	
Doppelte Haushaltsführung		Insolvenzgeld	
Drittaufwendungen		Instandhaltungskosten	
Ehegatten-Untererarbeitsverhältnis		Instandhaltungsrücklage	
Ehescheidung		Jagdkosten	
Ehrenamt		Job-Ticket	
Einbaumöbel		Journalisten	
Einbürgerungskosten		Kapitalvermögenseinkünfte	
Einrichtungsgegenstände		Kappung von Werbungskosten	
Einsatzwechseltätigkeit			

	Anm.		Anm.
Kassenfehlbeträge . . . . .	750	Risikolebensversicherungsbeiträge .	750
Kaution		Rücktrittskosten	
Kinderbetreuungskosten		Rückzahlung	
Kindergarten		Rundfunkgerät	
Klavier		Säumniszuschläge	
Klassenfahrt		Schaden, Schadensersatz und Scha-	
Kontoführungsgebühren		densbeseitigung	
Kontokorrent		Schallplatten	
Konzert- und Theaterbesuche		Schmiergeld	
Kosmetika		Schreibmaschine	
Kraftfahrzeug		Schuldzinsen	
Krankheitskosten		Schulskosten	
Kreditrückzahlung		Selbstanalyse	
Künstler darstellende		Selbstgenutztes Wohnungseigen-	
Kuraufwendungen		tum	
Kursverluste		Sicherheitsaufwendungen	
Leasing		Soldaten	
Lösegeld		Sonderwerbungskosten	
Lohnsteuerpauschalierung		Skikurs	
Marketinggebühren		Spenden	
Markise		Spesen	
Meisterprüfung		Sportsachen (Sportbekleidung,	
Motorrad		Sportgeräte)	
Motorschaden		Sprachkurs	
Musikinstrumente		Stärkungsmittel	
Nachholung		Stereoanlage	
Nachträgliche Werbungskosten		Steuerberatungskosten	
Nebentätigkeiten		Steuerliche Nebenleistungen	
Negative Einnahmen		Stille Beteiligung	
Negative Werbungskosten		Strafverteidigungskosten	
Nettoprinzip		Streikaufwendungen	
Nichteheliche Lebensgemeinschaft		Studienkosten	
„Nichtkosten“		Studienreisen (einschl. Tagungs-	
Nießbrauch/Nutzungsrechte		und Kongreßreisen)	
Notarkosten		Stückzinsen	
Optionsgebühren		Taxikosten	
Pachtvorauszahlungen		Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte	
Parteispenden		Telekommunikationsaufwendungen	
Pauschbeträge		Telefonkosten	
Personengesellschaften u. -gemein-		Testamentsvollstreckung	
schaften		Tiere	
Persönlichkeitsentfaltung		Tilgung	
Pflichtteilsanspruch		Tonbandgerät	
Planungskosten		Übernachungskosten	
Promotion		Umsatzsteuer	
Prozeßkosten		Umwidmung	
Psychologische Weiterbildung		Umzugskosten	
Rechtsberatungskosten		Unfallkosten	
Rechtsschutzversicherungsbeiträge		Unfreiwillige Aufwendungen	
Reinigungskosten		Unterarbeitsverhältnisse	
Reisekosten		Unterbeteiligung	
Reisen		Unterschlagung	
Reitpferd		Urlaubskosten	
Rente		Veräußerungskosten	
Rentenberatungskosten		Veranlassungsprinzip	
Rentenversicherungsbeiträge		Vereinsstrafe	
Repräsentationsaufwendungen		Verkaufsprovisionen	

	Anm.		Anm.
Verlorene Anzahlungen . . . . .	750	Waffen . . . . .	750
Verluste		Wahlbeamter	
Vermittlungsprovisionen		Wahlkampfkosten	
Vermögensverwaltung		Wahlkonsul	
Verpflegungskosten		Waschmaschine	
Verschulden		Wehrdienst	
Versicherungsbeiträge		Werbungskostenersatz	
Versorgungsausgleich		Werkzeuge	
Vertragsstrafe		Wertpapiere	
Veruntreuung		Wertsicherungsklausel	
Videorecorder		Wiederkehrende Leistungen	
Vorab entstandene Werbungskosten		Wohnung	
Vorauszahlungen von Werbungskosten		Wohnungseigentümergeinschaft	
Vorbereitende Werbungskosten		Zeitungen/Zeitschriften	
Vorfälligkeitsentschädigungen		Zinsen	
Vormund		Zugewinnausgleich	
Vorstands- u. Organmitglieder		Zurechnung von Werbungskosten	
Vorsteuer		Zuschüsse	
Vorweggenommene Werbungskosten		Zwangsaufwendungen	
		Zweikontenmodell	

## Allgemeine Erläuterungen zu § 9

**Schrifttum:** VANGEROW, *StuW* 1960 Sp. 83; BAUER, *Der Dualismus Betriebsausgaben-Werbungskosten*, München 1974, 22–38; OFFERHAUS, *BB* 1979, 618 f.; RUPPE in SÖHN (Hrsg.), *Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht*, 1980, 108–116; v. BORNHAUPT in SÖHN (Hrsg.) *aaO*, 152–154; PRINZ, *Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung*, Gelsenkirchen 1984, 140–178; WAN-  
NER, *StuW* 1987, 307; KREFT, *Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommen-  
steuerrecht*, Berlin/ua. 2000, 49–51.

**Gesetzgebungsmaterialien:** Vgl. die Hinweise in der Einführung zum EStG.

### A. Überblick zu § 9

1

Werbungskosten (WK) sind bestimmte erwerbsbezogene Aufwendungen, die bei den sogenannten Überschubeinkunftsarten (§ 2 Abs. 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. WKBegriffs. Satz 2 bestimmt als Rechtsfolge der WKQualifikation den Abzug der Aufwendungen bei der zugehörigen Einkunftsart. Satz 3 enthält in seinen Nr. 1 bis 7 eine nicht abschließende Aufzählung einzelner WKArten mit teils deklaratorischem, teils konstitutivem Charakter (s. im einzelnen Anm. 350).

**Abs. 2** schreibt in Satz 1 die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale als Grundregel fest. Die Sätze 2 bis 4 enthalten Ausnahmeregelungen für Aufwendungen, die durch die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel entstehen und für den Ansatz bestimmter Fahrtkosten als WK bei Körperbehinderten, unterteilt nach dem Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit.

**Abs. 3** erweitert die Möglichkeit zur Berücksichtigung bestimmter Fahrtkosten und notwendiger Mehraufwendungen als WK auch auf NichtArbN.

**Abs. 4** (weggefallen)

**Abs. 5** regelt die sinngemäße Anwendung der Vorschrift des § 4 Abs. 5 Nr. 1 bis 10 betr. nichtabziehbare Betriebsausgaben (außer Nr. 6, 6a, 9) und des § 4 Abs. 6 betr. Parteispenden im WKBereich.

### B. Rechtsentwicklung des § 9

#### I. Bedeutung der Rechtsentwicklung

2

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 allg. 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 Zwecke einer stl. relevanten

Einnahmeerzielung getätigt werden; andere Aufwendungen entfallen auf den stl. unbeachtlichen Vermögensstamm oder werden den nicht oder nur in Sonderfällen abzichbaren Kosten der privaten Lebensführung zugerechnet.

**Vermeidung eines „Dualismus Werbungskosten/Betriebsausgaben“ durch das Veranlassungsprinzip:** Bis zum Jahre 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 Betriebsausgaben (BA) mit unterschiedlichen Legaldefinitionen bezweckte vorwiegend eine gesetzssystematische und sprachliche Klarstellung, sollte jedoch nicht einen grundsätzlich differierenden Inhalt der beiden Begriffe festschreiben.

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). 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).

### 3 II. Rechtsentwicklung des Werbungskostenbegriffs bis zum EStG 1934

**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 in DStJG 3 (1980), 109).

**Preuß. EStG v. 24. 6. 1891** (Ges. Slg., 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 bis 7 durch eine präzisierende Aufzählung einzelner Aufwendungsarten, wie zB Schuldzinsen, Renten, dauernde Lasten, regelmäßige jährliche Absetzungen für Abnutzung 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., 206): Unter erstmaliger Einfügung der Sammelbezeichnung „Werbungskosten“ wurde im Zuge einer Gesetzesnovellierung in § 8 Abs. 1 Satz 1 allgemein formuliert:

„Von dem Rohertrage 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 Grün-

de den Gesetzgeber zu dieser Änderung bewogen 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 inhaltliche 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. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 125).

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

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

**EStG 1920 v. 29. 3. 1920** (RGBl. I, 359): Obwohl das EStG 1920 steuerdogmatisch auf dem Boden der Reinvermögenszugangstheorie stand, erhielt der WK-Begriff keinen durchgreifend neuen Inhalt. § 13 Nr. 1 hatte ähnlich den Vorgängerregelungen folgende Fassung:

„Vom Gesamtbetrage 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 aml. 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“ (kritisch dazu: STRUTZ, EStG 1925, § 12 Anm. 12).

Die in § 13 Nr. 1 Satz 2 unter den Buchst. a bis e zu findende Enumeration einzelner WK wurde gegenüber den früheren preuß. 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 preuß. 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 BABegriffs 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, 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 enthält eine Enumeration der auch zu den WK gehörenden Aufwendungen.

Obgleich das EStG nunmehr explizit den Dualismus Gewinneinkünfte/Überschußeinkünfte festschrieb (§ 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 Gesetzessystematik wiederum die für alle Einkunftsarten einheitlich geltende Abzugsposition; sie umfaßten auch die Betriebsausgaben 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 streitig (vgl. STRUTZ, EStG 1925, § 12 Anm. 11 bis 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 EStG (vgl. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 137).

**EStG 1934 v. 16. 10. 1934** (RGBl. I, 1005; RStBl., 1261): Sachlich unverändert wurde die allg. 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 Terminus „Einnahmen“. § 9 Satz 2 formulierte als Rechtsfolge, WK seien „bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind“. Diese Fassung von § 9 Sätze 1 und 2 gilt bis heute unverändert.

Daneben erfuhr auch die Aufzählung einzelner Gruppen von WK (zB Schuldzinsen, Grundbesitzabgaben, Rentenzahlungen) in den Nr. 1 bis 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 allg. WK-Begriff bezogen auf ArbN enthielt § 20 Abs. 2 LStDV 1934 (v. 19. 11. 1934, RStBl. 1934, 1489); eingehend dazu v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 155–158.

Abweichend von sämtlichen Vorgängerregelungen beschränkte das EStG 1934 jedoch erstmals den Geltungsbereich der WK ausdrücklich auf die sog. Überschüßeinkunftsarten des § 2 Abs. 3 Nr. 4 bis 7. Bei den Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 3 Nr. 1 bis 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 Jahre 1927 verwendet hatte (vor allem RFH v. 9. 2. 1927, RFHE 20, 211; 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 Überschüßeinkunftsarten dem der BA bei den Gewinneinkünften entspreche. Unklar blieb, ob es sich vorwiegend um eine inhaltliche oder eine funktionale Entsprechung handelte.

Die steuergesetzliche Rechtsentwicklung des § 9 nach 1934 brachte ausschließlich Änderungen im Detail für einzelne WK-Arten (vgl. auch zusammenfassende

Darstellung in FROTSCHER, § 9 Rn 3–7). Die allg. Legaldefinition der WK mit der Rechtsfolge des Abzugs bei der zugehörigen Einkunftsart blieb dagegen unverändert.

**KRG Nr. 12 v. 11. 2. 1946** (StuZBl., 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 mit Wirkung 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, 373; BStBl. I, 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 Kraftfahrzeugs für diese Fahrten stl. anerkannt und zwar im Wege des Abzugs eines durch Rechtsverordnung festzusetzenden Pauschbetrags (§ 26 EStDV 1955, BGBl. I, 756; BStBl. I, 710).

Geltung der Gesetzesänderungen ab VZ 1955.

**StÄndG v. 5. 10. 1956** (BGBl. I, 781; BStBl. I, 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, 702; BStBl. I 1967, 2):

- Der bisherige Inhalt der Vorschrift wurde Abs. 1;
- Abs. 1 Nr. 4 wurde geändert durch Beschränkung der Kilometerpauschale (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, 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, 1769; BStBl. I, 530): Anfügung des Abs. 4 mit einer Ermächtigung, durch Rechtsverordnung 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, 558; BStBl. I, 288): Neufassung des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 (Differenzierung zwischen Begründung und Beibehaltung einer doppelten Haushaltsführung).

**Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG ua. Ges. v. 18. 8. 1980** (BGBl. I, 1537; BStBl. I, 681): Ergänzung der Verweisungen in Abs. 1 Nr. 7.

**Ges. zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22. 12. 1983** (BGBl. I, 1577; BStBl. I 1984, 7): Anfügung eines neuen Abs. 5, wonach die Abgrenzung der BA von den Aufwendungen zur Förderung staats-

politischer 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, 1006; BStBl. I, 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.

**StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 1984** (BGBl. I, 1493; BStBl. I, 659): Die Verweisungen in Abs. 1 Nr. 7 wurden redaktionell angepaßt.

**SteuerreformG 1990 v. 25. 7. 1988** (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 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 Kilometer-Pauschbeträge auf 0,50 DM pro Entfernungskilometer bei Benutzung eines Kraftwagens u. 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; arbeitstägl. Zwischenheimfahrten sind nur unter besonderen Voraussetzungen abziehbar.
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 betr. Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung: Anpassung an die geänderten Kilometer-Pauschbeträge des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, die auch bei zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeugen 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 u. 3, wonach die Regeln für geringwertige Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 2 sinngemäß gelten und die AfA-Verweise des Abs. 1 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. Verpflegungsmehraufwendungen: Das Erfordernis, die stl. Höchstbeträge durch Rechtsverordnung 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, 2408; BStBl. I, 505): Das Gesetz enthält weitere Änderungen mit korrigierendem und ergänzendem Charakter; betroffen sind Abs. 1 Nr. 6 (Arbeitsmittel), Abs. 1 Nr. 7 (AfA-Verweis) u. 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, 1322; BStBl. I, 665): Die Kilometer-Pauschbeträge für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 1 Nr. 4) wurden mit Wirkung ab VZ 1991 weiter stufenweise angehoben. Folgeänderungen beim Fahrtkostenabzug ergaben sich durch Rechtsverweis für Familien-

heimfahrten bei doppelter Haushaltsführung (Abs. 1 Nr. 5), für stfreie ArbGLEistungen im Rahmen von WKersatz (§ 3 Nr. 16) sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 4 Abs. 5 Nr. 6).

**StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992** (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146): Abs. 4 (Verpflegungsmehraufwendungen) wurde aus redaktionellen Gründen aufgehoben. Abs. 5 wurde dahingehend neu gefaßt, daß die BA-Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Nr. 1–5, 7–8a und Abs. 6 für WK sinngemäß gelten. Die Einschränkung des Abzugsverbotes für betrieblich veranlaßte Geldbußen zur Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 4), die dem BVerfG-Beschl. v. 23. 1. 1990 (BStBl. II, 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 SCHMIDT/DRENECK XXII. § 9 Rn. 21: Geltung ab Inkrafttreten des StÄndG 1992; uE zutreffend, aber schwierig praktisch zu handhaben). Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 4 betr. erwerbsbezogene Geldbußen galt bereits für VZ vor 1992, soweit verfahrensrechtlich noch Änderungsmöglichkeiten bestanden (§ 52 Abs. 5a).

**StMBG v. 21. 12. 1993** (BGBl. I, 2310; BStBl. I 1994, 50): Mit Wirkung ab VZ 1994 (§ 52 Abs. 1) wurden die Kilometerpauschalen des Abs. 1 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 ergaben sich bei § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 5 betr. Verpflegungsmehraufwendungen ab VZ 1993 (§ 52 Abs. 5).

**JStG 1996 v. 11. 10. 1995** (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Die Geltendmachung von notwendigen Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung gem. Abs. 1 Nr. 5 wurde unter verschiedenen Aspekten mit konstitutiver Wirkung eingeschränkt. Der Rechtsverweis des Abs. 5 wurde modifiziert und erweitert im Hinblick auf

- Nr. 5 betr. Mehraufwendungen für Verpflegung (beachte: Folgeänderungen durch das JStErgG v. 18. 12. 1995 (BGBl. I, 1959; BStBl. I, 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 2-Jahres-Grenze bei doppelter Haushaltsführung siehe § 52 Abs. 11a).

**JStG 1997 v. 20. 12. 1996** (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523): Die durch Änderung des § 4 Abs. 5 Nr. 5 herbeigeführte geringfügige Verbesserung des stl. Reisekostenrechts betr. Verpflegungsmehraufwendungen wirkte sich über § 9 Abs. 5 mittelbar auch bei den WK für die Überschuß Einkünfte aus. Erstmalige Anwendung ab VZ 1997, keine rückwirkende Verbesserung im VZ 1996.

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999** (BGBl. I, 402; BStBl. I, 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, 2601; BStBl. I 2000, 13): Die Verweisung auf § 4 Abs. 4a wurde wieder gestrichen. Die durch die Neufassung des § 4 Abs. 5 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, 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 Einführung der Entfernungspauschale v. 21. 12. 2000 (s. u.) geändert wurde, keine Wirkung erlangt.

**Gesetz zur Einführung der Entfernungspauschale v. 21. 12. 2000** (BGBl. I, 1918; BStBl. I 2001, 36): In Abs. 1 wurden Satz 3 Nr. 4 neu gefaßt (Umwandlung einer Kilometerpauschale in eine verkehrsmittelunabhängige 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 Abrundung auf 5 112 € umgerechnet.

**StÄndG v. 20. 12. 2001** (BGBl. I, 3794; BStBl. I 2002, 4): In Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 1 aE wird klargestellt, daß sich der Deckelungsbetrag von 5 112 € 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.

5 Einstweilen frei.

## C. Bedeutung des § 9

### 6 I. Gesetzgeberischer Zweck und Gesetzssystematik

**Werbungskosten als negative Komponente der Einkunftermittlung (= Erwerbsaufwendungen):** Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 ermitteln sich die Einkünfte aus den sog. privaten Einkunftsarten des § 2 Abs. 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 Einkünftermittlung. Steuersystematisch erfüllen sie die gleiche Funktion wie BA (§ 4 Abs. 4) bei der Ermittlung der betrieblichen Einkünfte des § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 iVm. §§ 13–18 (zum Dualismus der Einkünftermittlung vgl. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn 181–187); dies legt trotz unterschiedlichen Gesetzeswortlauts eine Identität der Abgrenzungsmaßstäbe nahe (wegen des Verhältnisses von § 9 zum BABegriff eingehend Anm. 23 u. § 4 Anm. 721). 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; DERS., Die Steuerrechtsordnung II, 1993, 617; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 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 bei den nach § 2 Abs. 1 der ESt. unterliegenden Einkünften aus den 7 Einkunftsarten um Reineinkünfte, dh. solche nach Abzug von Aufwen-

dungen, handelt. Dieser Grundsatz wird als objektives Nettoprinzip bezeichnet. Die Geltendmachung von WK bei der stl. Überschubermittlung 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; BFH v. 21. 10. 1986 VIII R 1/85, BStBl. II 1987, 212 mwN; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 9 Rn. 1; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 15–17; v. BECKERATH in KIRCHHOF III. § 9 Rn. 1; WORING in L/B/P, § 9 Rn. 2; FROTSCHER § 9 Rn. 1; LANG, Die Bemessungsgrundlage zur ESt., 1981/1988, 491; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 54.

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

Das Nettoprinzip ist Ausdruck des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes als steuerspezifischem Gerechtigkeitspostulat (vgl. BFH v. 21. 10. 1986 VIII R 1/85, BStBl. 1987, 212 mit Hinweis auf BVerfG v. 23. 11. 1976 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 119 f.; vgl. ausführlich zum Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip der Besteuerung: TIPKE, Steuerrechtsordnung 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 besteuerswürdige Veränderung der Leistungsfähigkeit des Stpfl. vorliegt (ausf. zum Leistungsfähigkeitsprinzip: LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 4 Rn. 81 ff. mwN).

§ 9 ist im Grundsatz Fiskalzwecknorm zur sachgerechten Begrenzung des staatlichen Steueranspruchs (vgl. zur Unterscheidung der verschiedenen steuergesetzlichen Normgruppen LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 4 Rn. 19 ff.) und daher einer Auslegung unter Leistungsfähigkeitsaspekten in vollem Umfang zugänglich; lediglich im Bereich der Abzugsbeschränkungen und -verbote (zB § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2) 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. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 19 Rn. 1 ff.); dies sollte bei der Auslegung des WKBegriffs in Grenzfällen beachtet werden (anschaulich dazu auch DÖLLERER, BB 1984, 546 betr. Geldbußen).

**Gesetzsystematik:** Bei einer Gesamtschau der verschiedenen estlichen Rechtsnormen, die den WKAnsatz hinsichtlich seiner Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen bei den vier Überschubeinkunftsarten regeln (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–23, § 2 Abs. 2 Nr. 2, § 3 c, §§ 9–9 b, § 11 Abs. 2, § 12), lassen sich drei aufeinander aufbauende Qualifikationsstufen unterscheiden (vgl. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 69–72; DERS., 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 Sach-

verhält einzelne Analysestufen uU unproblematisch. § 9 befaßt sich im Schwerpunkt mit der grundqualifikatorischen Frage, enthält aber auch Elemente zur Lösung der Höhenqualifikation (zB § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 betr. Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte; zu nichtabziehbaren WK allg. Anm. 216 f.) sowie der Zeitqualifikation (§ 9 Abs. 1 Nr. 7).

7

## II. Die Abgrenzungsfunktion des § 9 im einzelnen

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

- in sachlicher Hinsicht: Von Aufwendungen der Lebensführung oder auf Privatvermögen 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 Nr. 2) sollen WK solche erwerbsbezogenen Vermögensminderungen bezeichnen und gegenüber einer privaten Einkommensverwendung sachgerecht und praktikabel abgrenzen, welche in einem bestimmten wirtschaftlich geprägten Zusammenhang mit einer strelevanten Erwerbsleistung (s. Anm. 116 f.) stehen. Als systemtypische Rechtsfolge sind derartige Erwerbsaufwendungen – abweichend zu den sog. Privataufwendungen (vgl. TIPKE, Steuerrechtsordnung II, 1993, 617) – 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, 236). ZT 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 bezweckt. 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 Überschuß Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 inhaltlich auszudeuten ist (vgl. eingehend Anm. 136).

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

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

► *Abgrenzung der Erwerbssphäre vom privaten Lebensführungsbereich iSd. § 12:* Die in § 12 zu findende Aufzählung nichtabziehbarer Ausgaben hat überwiegend klarstellende Funktion; insoweit ist § 12 Spiegelbild der Tatbestandsmerkmale des § 9. In seinem konstitutiv wirkenden Regelungsbereich beinhaltet § 12 steuerrechtliche Wertungen für sog. gemischte Aufwendungen (s. dazu Anm. 175–183; zum Verhältnis von § 9 zu § 12 eingehend Anm. 28). Die Abgrenzung von WK und BA zum Lebensführungsbereich 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 Vermögenssphäre als Erscheinungsform der Einkommensverwendung:* Historisch begründet in der Quellentheorie von FUSTING (s. dazu Einf. ESt. Anm. 11) bilden die Überschusseinkünfte im Gegensatz zu den Gewinneinkunftsarten einen stl. nicht voll erschlossenen Rechtsraum, weil die in den Einnahmeerzielungsprozeß als Einkunftsgrundlage (zur Terminologie KLATT, DB 1984, 469) eingesetzten WG grds. außerhalb der stl. Erfassung bleiben (v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 91; Ausnahme: §§ 17, 23; KRÜGER, FR 1987, 390 f. 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 § 9 Sätze 1 u. 2 R. 1 betr. Einkünfte aus KapVerm.) 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 WKAbzugs im Rahmen der Rechtsfolgenanordnung des § 9 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 (§ 9 Abs. 1 Nr. 6) u. betr. die AfA-Vorschriften (§ 9 Abs. 1 Nr. 7) vor; der steuersystematische Charakter dieser Regelungen ist allerdings str. (vgl. zum Meinungsstreit über die Bedeutung als konstitutive oder deklaratorische Ausnahmevorschrift: v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. I 1 mwN; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 9 Rn. 176 mwN; s. auch eingehend Anm. 586–588). 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, 304; modifiziert D. MEYER, DStR 1986, 22 f.; eingehend dazu Anm. 40).

### III. Wirtschaftliche Bedeutung

8

Der fundamentalen steuerdogmatischen Bedeutung der WK für die Ermittlung der Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 entspricht ihr wirtschaftliches Gewicht in der Besteuerungspraxis (vgl. instruktiv dazu STRECK in DStJG 3 (1980), 273–295). 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 Steuerentlastung 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; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 300).

#### **Bedeutung des § 9 für die verschiedenen Einkunftsarten:**

► *§ 9 als Bestandteil des LStRechts:* 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. § 9 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 als typische WKArten für nichtselbst. Tätige). Wirtschaftlich ist § 9 also Bestandteil des LStRechts als der fiskalpolitisch bedeutsamsten Steuerrechtsmaterie (vgl. zu dieser Einschätzung OFFERHAUS, BB 1982, 1061; auch LANG in DSStJG 9 (1986), 17), was auch eine Durchsicht der von der Rspr. unterschiedenen Einzelfälle belegt (STRECK in DSStJG 3 (1980), 280 spricht anschaulich von einem „wahren Abzugspanoptikum“). Kaum eine EStVeranlagung oder ein LStErmäßigungsantrag wegen Eintragung eines Freibetrags auf der LStKarte (§ 39a) für ArbN ist ohne Lösung mehr oder weniger komplizierter WKFrage durchführbar.

Mit der Anhebung der WKPauschbetrags durch das StReformG 1990 v. 27. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 479) mit Wirkung ab 1. 1. 1990 auf 2000 DM (seit 2001: 1044 €) sollte insoweit eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens erreicht werden (vgl. § 9a Anm. 3). Zu einer Verminderung des Konfliktpotentials scheint es gleichwohl in der Besteuerungspraxis nicht gekommen zu sein.

► *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 Nr. 1 betr. Schuldzinsen u. Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 4, 5 betr. Gebäude-AfA). Im übrigen kennt jede Überschusseinkunftsart struktur- und marktbedingt ihre besonderen WKFrage, die im Einzelfall für den betroffenen Stpfl. von großer wirtschaftlicher Tragweite sein können.

**§ 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 nicht unwesentlich mit zur Überlastung der Finanzgerichtsbarkeit beitragen (so zutreffend WORING, BB 1988, 40). Vor allem im ArbNBereich ist eine hohe Streitbereitschaft zu beobachten. Dabei wird der Konflikt häufig aus emotionalen Gründen über den kostenfreien außergerichtlichen Bereich hinaus „ums Prinzip“ geführt (zu einer Ursachenanalyse STRECK in DSStJG 3 (1980), 282).

Die Probleme für die Besteuerungspraxis liegen häufig weniger im Rechtsbereich als vielmehr im Tatsächlichen (zur Bedeutung der Verfahrensfrage 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. Eine kaum noch überschaubare Rechtsprechungskasuistik ist die Folge, die mitunter eine dogmatische Grundlinie vermissen läßt (vgl. zu Hinweisen PRINZ, FR 1986, 397 f.). Durch den Steuergesetzgeber und – mit Einschränkungen – auch die FinVerw. zugelassene WKPauschalen können insoweit Vereinfachungs- und Befriedigungsfunktion erlangen, falls die Schätzungsgrundlagen ordnungsgemäß ermittelt sind und es sich im Interesse der Einzelfallgerechtigkeit um sog. formelle Typisierungen handelt (vgl. eingehend zur Rechtsnatur von WKPauschalen § 9a Anm. 3; zu einer Zusammenstellung der Verwaltungspauschalen im WKBereich s. § 9a

Anm. 78–82; s. auch ABC der Pauschbeträge und Pauschsätze in § 9 a Anm. 90). Die von KIRCHHOFF (Empfiehlt es sich, das EStRrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen u. zur Vereinfachung neu zu ordnen?, 1988, 47–51) auf dem 57. Deutschen Juristentag vorgeschlagene *generelle Typisierung* der Abzugsstatbestände orientiert an der Einnahmehöhe ist uE allerdings unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten nicht vertretbar (s. auch Anm. 5). Typisierung von Erwerbsaufwendungen sollte sich immer nur auf bestimmte „privatnahe“ Sachverhaltsbereiche erstrecken u. zudem formell ausgestaltet sein (zur Abgrenzung gegenüber einer materiellen Typisierung s. Anm. 54).

#### IV. Verfassungsmäßigkeit

9

Trotz seiner verschiedenen steuersystematischen Ungereimtheiten (zB Verhältnis der Einzelatbestände 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 der Rechtssicherheit beeinträchtigenden Anwendungsschwierigkeiten in der Besteuerungspraxis erscheint § 9 und seine Weiterentwicklung durch die Rspr. im Hinblick auf das Veranlassungsprinzip unter verfassungsrechtlichen Aspekten insgesamt unbedenklich.

**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 strechtlichen Fundamentalprinzipien TIPKE, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 479–534; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 4 Rn. 81–122). 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. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98 u. 2 BvR 1735/00, DStR 2003, 633 – 636 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); BVerfG v. 7. 12. 1999 – 1 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, BStBl. II 2000, 162 betr. Vereinbarkeit des § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 6b (häusliches Arbeitszimmer) mit Art. 3 GG; 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, § 9 Abs. 1 Nr. 5; v. 16. 12. 1997 VIII 38/94 BStBl. II 1998, 339 betr. ua. Verfassungsmäßigkeit des auf den Ertragsanteil begrenzten WKAbzug von Leibrentenzahlungen; BVerfG v. 14. 12. 1987 I BvR 156/87, DB 1988, 367 betr. WK bei doppelter Haushaltsführung; v. 16. 10. 1984 I BvR 24/84, HFR 1985, 238 betr. berufsnaher Kinderbetreuungskosten; v. 20. 6. 1984 I BvR 689/84, DStR 1985, 117 betr. WKAbzug bei Pauschalierung der LSt.; v. 16. 10. 1984 I BvR 1021/83, DStR 1985, 117 betr. Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gem. § 9 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2; v. 28. 12. 1984 I BvR 1472/84, 1 BvR 1473/84, HFR 1985, 337 betr. ArbNBeiträge zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung; v. 7. 8. 1985 I BvR 707/85, StRK EStG 1975 § 12 Nr. 1 R. 26 betr. Prämien zur allg. Rechtsschutzversicherung; zurückgenommen wurde 1 BvR 751/83, DStR 1985, 533 betr. Schuldzinsenabzug wegen gü-

terrechtlicher Ausgleichsansprüche. Zur Verfassungsmäßigkeit des § 9 Abs. 1 Nr. 5 s. eingehend auch BFH v. 2. 12. 1981 VI R 167/79, BStBl. II 1982, 297 (300 f.).

**Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Legalitätsprinzip):** § 9 Abs. 1 Satz 1 als Grundnorm im WK-Bereich 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 zutreffend vor allem v. BORNHAUPT, DStR 1983, 12–16; eingehend dazu Anm. 125), ist ein verfassungsrechtlicher Verstoß gegen den Legalitätsgrundsatz uE nicht festzustellen. Aus Gründen der Tatbestandsbestimmtheit von Rechtsnormen sowie zur Vermeidung der immer wieder auftretenden Rechtsanwendungsprobleme sollte der Steuergesetzgeber den WK-Begriff des § 9 allerdings zur Klarstellung an die BA-Definition angleichen (so bereits der RegE eines dritten Steuerreformgesetzes zum EStG 1975, BTDrucks. 7/1470, der in § 48 Abs. 1 Satz 1 eine völlige Neufassung des WK-Begriffs 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 werbungskostenorientierte Steuerpolitik bei den Überschuß Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 (vgl. als Überblick betr. §§ 21, 21a: PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 129–139; s. auch v. BORNHAUPT in K/S/M § 9 Rn. A 303 ff.). Das wirtschaftliche Interesse des Stpfl. an einer zielentsprechenden Einflußnahme auf den WK-Abzug in sachlicher und zeitlicher Hinsicht ergibt sich aus der unmittelbaren Auswirkung bei seiner periodenbezogenen ESt- und ggf. KiSt-Belastung. Der WK-Abzug hat unmittelbare Liquiditäts- und Rentabilitätswirkungen. Im Verhältnis zum betrieblichen Bilanzierungssektor (zu der Möglichkeit einer umfassenden Rechnungs politik und Mitteln der Bilanz politik vgl. J. BAUER, Grundlagen einer handels- und steuerrechtlichen Rechnungs politik der Unternehmung, 1981; PRINZ, DStR 2000, 661 ff.) besteht für WK allerdings nur ein in engen Grenzen gestaltbarer Aktionsraum.

Das im WK-Bereich 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 abziehbaren WK von den zu aktivierenden Aufwendungen* (bei Abnutzbarkeit des WG: AfA gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7) durch kautelarjuristische Maßnahmen und deren entsprechende Durchführung (zB Separierung der Finanzierungsvorgänge vom Immobilienerwerb, vgl. eingehend PRINZ, BB 1985, 1975); zielentsprechende Lenkung einer Fremdkapitalaufnahme zur Optimierung des Schuldzinsabzugs (vgl. zu den Voraussetzungen für den Schuldzinsabzugs bei Darlehen für die Anschaffung eines teilweise vermieteten und teilweise gemischtgenutzten Gebäudes: BFH v. 9. 7. 2002 IX R 65/00, FR 2002, 1359; zur Zuordnung von Fremdkapital bei der Herstellung einer

gemischt-genutzten Immobilie: BFH v. 27. 10. 1998 IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; IX R 19/96, BStBl. II 1999, 678; IX R 29/96, BStBl. II 1999, 680; BMF v. 10. 12. 1999, BStBl. I, 1130).

- ▷ *Vermeidung sog. gemischter Aufwendungen* wegen des weitgefaßten Aufteilungs- und Abzugsverbots iSd. § 12 Nr. 1 Satz 2 (kritisch dazu SCHMIDT/DRENSECK XXII. § 12 Rn. 14 ff.; s. auch Anm. 179).

**Beispiele:** Vermeidung gemischter Kontokorrentkonten durch Abwicklung von privat- und erwerbsbezogenen Vorgängen über verschiedene Konten (s. zum sog. Zwei-Konten-Modell auch Anm. 385 „Kontokorrent“ u. SCHMIDT/DRENSECK XXII. § 12 Rn 25 „Zinsen“); Doppelanschaffungen im Arbeitsmittelbereich einerseits für Erwerbs-, andererseits für Privatzwecke (vgl. PRINZ, FR 1987, 333).

- ▷ *Beschaffung geeigneter Unterlagen und Beweismittel* zur Dokumentation und Abgrenzung der erwerbsbezogenen Nutzung eines Gegenstands (bei nicht vermeidbarer gemischter Nutzung); gleiches gilt zum Nachweis der Erwerbsabsicht etwa bei vorab veranlaßter Aufwendungen und sog. Fehlaufwendungen (dazu Anm. 161–172).
- ▷ *Vermeiden des Eingreifens von Abzugsverböten* und Abzugsbeschränkungen (zur Zusammenstellung s. Anm. 217).

**Beispiele:** Übernahme einer erweiterten Haftung durch den Stpfl. wegen sinn-gemäßer Anwendung des § 15 a bei § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, § 21 Abs. 1 Satz 2; Verlagerung von Reparaturmaßnahmen in die Zeit der Fremdvermietung einer Immo-bilie.

- ▷ *Zeitliche Einflußnahme auf die Aufwendungsbewirkung* durch WKVorauszahlungen oder Zahlungsverzögerungen (zu den Grenzen s. Anm. 222). Der WKAbfluß iSd. § 11 Abs. 2 weist eine planmäßig nutzbare hohe Gestaltungsreagibilität auf (eingehend PRINZ, DB 1985, 835 f. betr. VuV-Einkünfte mit Hinweis auf Gestaltungsgrenzen; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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 steuerrechtl. Rechnungs-politik der Unternehmung, 1981, 66–79):

- ▷ *Wahlrechte* bei der Inanspruchnahme der AfA-Vorschriften gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. einschließlich zulässiger Nachholungsmöglichkeiten (s. ein-gehender Anm. 603, 620); hierher gehören auch die Wahlrechte hinsichtlich der Inanspruchnahme von höheren AfA-Beträgen bei Gebäuden gem. §§ 82 a, 82 g, 82 i EStDV und die Sondervorschriften für die Geltendmachung von Erhaltungsaufwand, zB Abschn. 157 Abs. 3 Satz 2 EStR.
- ▷ *Sofortabzug oder zeitliche Verteilung* sog. geringwertiger WG (bei AHK für ein ein-zelnes WG bis 410 €, § 6 Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 549);
- ▷ *Spielräume bei der Festlegung der Nutzungsdauer* von in den Einnahmeerzielungs-prozeß eingesetzten WG (s. Anm. 613, 614);
- ▷ *Wahlrechte bei der Herstellungskostenermittlung* von WG des Erwerbsvermögens (dazu Anm. 609) analog Abschn. 33 EStR;
- ▷ *Wahlrecht zwischen WKPauschbetrag und Einzelnachweis* (zB im erwerbsbezogenen Fahrtkostenbereich für Behinderte gem. § 9 Abs. 2 Satz 3, s. Anm. 633)
- ▷ *Sonstige Wahlrechte* (zB Abschn. 102 Satz 2 EStR betr. den Abzug von Steuerbe-ratungskosten von im Kj. nicht mehr als 520 € als WK oder Sonderausgaben).

## D. Geltungsbereich des § 9

### I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich

#### 1. Persönlicher Geltungsbereich

##### 13 a) Geltung im Einkommensteuerrecht

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

**Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht:** Für unbeschr. EStpfl. iSv. § 1 Abs. 1 mit Überschubeinkünften gem. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–23 gilt § 9 in vollem Umfang. Bei Beginn oder Beendigung der unbeschr. EStpflicht innerhalb eines K<sub>j</sub>. (zB durch Ein- oder Auswanderung; zum Ermittlungszeitraum s. § 2 Abs. 7) kommen die außerhalb dieses abgekürzten Zeitraums vom Stpfl. getätigten Aufwendungen (entsprechend dem Abflußprinzip gem. § 11 Abs. 2) unabhängig von ihrer Wesensart nicht als WK in Betracht (vgl. BFH v. 6. 4. 1984 VI R 162/81, BStBl. II 1984, 587; SCHMIDT/SEGER XXII. § 25 Rn. 15). Pauschbeträge für WK (§ 9 a), die sich nach ihrer Konzeption auf das volle K<sub>j</sub>., mithin auf den VZ beziehen, sind grds. in ihrer vollen Höhe zu berücksichtigen, wenn der entsprechende Tatbestand nicht ausdrücklich eine zeitanteilige Berücksichtigung vorschreibt (vgl. BFH v. 1. 4. 1998 X R 154/94, BFH/NV 1998, 1349–1351).

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

Für unbeschr. EStpflicht gem. § 1 Abs. 2 gilt dies entsprechend, weil sich diese Form der unbeschr. 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 inländische Einkünfte iSv. § 49 beziehen.

► § 1 a: Im Rahmen der fiktiven unbeschr. EStpflicht von EU- und EWR-Familienangehörigen findet § 9 keine umfassende Anwendung. Die Behandlung als unbeschr. stpfl. erfolgt nach dieser Vorschrift nur in den in § 1 a Abs. 1 Nr. 1 bis 3 aufgezählten Fällen. Vorschriften über die WK oder Einkünfteermittlung bei Überschubeinkunftsarten sind dort nicht erwähnt. Für die von § 1 a Abs. 2 erfaßten Personen kommt ein Abzug von WK nur in dem Rahmen in Betracht, der für beschr. Stpfl. gilt (s. u.).

**Beschränkte Einkommensteuerpflicht:** Beschr. EStpfl. iSv. § 1 Abs. 4, die mit Überschubeinkünften 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 und § 50 Anm. 35). Wird bei beschränkt Stpfl. die ESt. im Wege des Steuerabzugs erhoben (s. § 50 Abs. 5), verbleibt für den WK Abzug kein Raum (sog. Abgeltungswirkung des Steuerabzugs; s. § 50 a Abs. 4 Satz 3; § 50 Anm. 28, 48; siehe auch SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 Rn. 21).

► *Erweitert beschränkt EStpfl. iSd. § 2 AStG* (zu den Voraussetzungen s. § 1 Anm. 13) können WK entsprechend § 50 Abs. 1 Satz 1 insoweit abziehen, als

sie mit deren im Inland stpfl. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (Einführungsschreiben des BdF zur Anwendung des AStG v. 11. 7. 1974, BStBl. I, 442, Tz 2. 51. 1; s. auch § 50 Anm. 11).

**Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht:** Bei einem Wechsel der subjektiven EStPflcht innerhalb eines Kj. ergaben sich bis zum VZ 1995 zwei Ermittlungszeiträume, für die jeweils separate Veranlagungen durchzuführen waren und für die jeweils die allg. Grundsätze für die Einkünfteermittlung galten (vgl. zur alten Rechtslage: BFH v. 17. 4. 1996 I R 78/95, BStBl. II 1996, 571 zum Zufluß-/Abflußprinzip). Nach der durch das JStG 1996 (v. 11. 10. 1995, BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438) und JStG 1997 (v. 20. 12. 1996, BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523) geänderten Fassung des § 2 Abs. 7 Satz 3 sind nunmehr die während des Zeitraums der beschr. Stpfl. erzielten inländischen Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschr. Stpfl. einzubeziehen. Dabei werden die während der beschr. bzw. unbeschr. EStPflcht erzielten Einkünfte jeweils nach den für die Art der subjektiven StPflcht 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 unbeschr. oder beschr. EStPflcht idR nicht bedarf, dh. auch Abflüsse außerhalb des Zeitraums der beschr. StPflcht sind in die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen einzubeziehen, sofern sie dem Kj. des Wechsel der subjektiven StPflcht zugeordnet werden können (zu weiteren Einzelheiten s. § 2 Anm. 923 mit instruktiven Beispielen; vgl. auch § 4 Anm. 707 zu BA). Eine Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 für Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, tritt uE beim Wechsel zwischen unbeschr. und beschr. EStPflcht für den Zeitraum der beschr. StPflcht nicht ein (vgl. BTDrucks. 13/5952, 14; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 2 Rn. 93; s. auch § 2 Anm. 924). Etwas anderes wäre mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar.

Zum Wechsel von unbeschr. zur erweitert unbeschr. EStPflcht s. FG Düss. v. 25. 5. 1993 (EFG 1993, 641, rkr.).

## b) Geltung im Körperschaftsteuerrecht

14

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

**Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht:** Für unbeschr. KStpfl. iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG ist § 9 nur anwendbar, falls diese nicht zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des HGB verpflichtet sind, da ansonsten alle Einkünfte gem. § 8 Abs. 2 KStG als gewerbliche zu behandeln sind, was die Geltung der WKVorschriften naturgemäß ausschließt. Für unbeschränkt 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 nichtrechtsfähige Vereine) gilt § 9 entsprechend.

Da KStpfl. naturgemäß keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 erzielen können, sind die auf diese Einkunftsart zugeschnittenen Vorschriften im WKBereich im KStRecht gegenstandslos. Abschn. 27 Abs. 1 Nr. 1 KStR versucht, dies durch eine Beschränkung des Verweises auf § 9 Abs. 1 Nr. 1–3, 7

und Abs. 5 zu berücksichtigen. UE erscheint die von der FinVerw. vorgenommene Rechtsverweisung zu eng: Die Grundnorm des § 9 Abs. 1 Satz 1 und die Rechtsfolgeanordnung des § 9 Abs. 1 Satz 2 sind auch im KStRecht anwendbar; gleiches gilt für die Arbeitsmittelregelung des § 9 Abs. 1 Nr. 6, die auch für kstpf. Vermietungs- und Kapitalvermögenseinkünfte in Betracht kommt.

**Beispiel:** Anschaffung einer Schreibmaschine durch einen kstpf. Verein, der eine umfangreiche Vermögensverwaltung betreibt.

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

Für beschr. KStpf. gem. § 2 Nr. 2 KStG kommt ein Abzug von WK wegen der Abgeltungswirkung des StAbzugs nicht in Betracht (§ 50 Abs. 5).

## 2. Sachlicher Geltungsbereich

### 15 a) Geltung für die Ermittlung der Überschusseinkünfte

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

- Einkünften aus nichtselbst. Arbeit (§ 19),
- Einkünften aus KapVerm. (§ 20),
- Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 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 b) Geltung in steuerrechtlichen Sonderverfahren

Bei Pauschalierung der LSt. gem. § 40–§ 40b können WK dagegen nicht geltend gemacht werden, da es sich um ein Besteuerungsverfahren eigener Art handelt, in welchem 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, EFG 1981, 621, rkr.) Denn Zweck einer solchen LStPauschalierung ist es, alle Folgen des StAbzugsverfahrens abzugelten.

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

## 17 II. 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. 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) zum Teil

einen Bezug zum Ausland haben (s.u. zu WK in 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 nichtsteuerbaren 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 dann, wenn sie im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 anfallen. Sind Einnahmen mangels Zuordnung zu den Einkunftsarten des EStG im Inland nicht steuerbar, sind auch die Ausgaben, die damit in Zusammenhang stehen, nicht abziehbar (so zutreffend § 3c Anm. 27 unter Hinweis auf RFH v. 30. 6. 1927, RFHE 21, 244; aA LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 274: für eine analoge Anwendung des § 3c).

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 WK-Abzug erforderliche Veranlassung durch eine auf Erzielung stbarer Einnahmen gerichtete Tätigkeit (iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7) kann nur unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls getroffen werden (vgl. zB BFH v. 26. 11. 2002 VI R 62/02 nv. betr. Auslandsexkursion eines Geographiestudenten;). Bei Auslandssachverhalten trifft den Stpfl. dabei eine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO; vgl. auch FG München v. 8. 7. 2000 9 V 25/02, nv. betr. Schuldzinsen bei Darlehensgeber im Ausland; allg. zur Feststellungslast s. Anm. 54).

Tätigt ein unbeschr. EStpfl. 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. 6. 10. 1993 I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; FG München v. 26. 11. 1993, EFG 1995, 247, rkr.).

► *Beispiele aus der aktuellen BFH-Rspr.:*

- ▷ *Geplante Tätigkeit im Ausland:* BFH v. 10. 4. 2002 VI R 46/01, BStBl. II 2002, 579 betr. Zusammenhang eines Sprachkurses im Inland mit geplanter Auslandstätigkeit; BFH v. 23. 3. 2001 VI R 139/00, BFH/NV 2001, 1379 betr. im Ausland angefallene Aufwendungen als vergebliche WK bei geplanten, aber nicht realisierten Umzug ins Ausland; BFH v. 24. 5. 2000 VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584 betr. im Inland angefallene Aufwendungen als vergebliche WK bei geplanten, aber nicht realisierten Umzug ins Ausland.
- ▷ *Auslandsreise:* BFH v. 27. 8. 2002 VI R 22/01, BFH/NV 2003, 239 betr. hinreichend konkreter beruflicher Anlaß einer Auslandsgruppenreise; BFH v. 3. 7. 2002 VI R 93/00, BFH/NV 2002, 1444 betr. Auslandsexkursion eines Geographiestudenten; BFH v. 6. 5. 2002 VI B 34/00, BFH/NV 2002, 1030 betr. Auslandsreise eines Hochschullehrers; BFH v. 23. 10. 2000 VI B 200/97, BFH/NV 2001, 443 betr. Auslandsforschungsreise eines Hochschullehrers; BFH v. 24. 8. 2001 VI R 40/94, BFH/NV 2002, 182 betr. Kosten für psychologische Seminare im EU-Ausland als WK.
- ▷ *Auslandssprachkurs:* BFH v. 13. 6. 2002 VI R 168/00, BFH/NV 2002, 1517 betr. Sprachkurs in einem anderen Mitgliedstaat der EU; 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.

Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 163 und § 3 c Anm. 90 „Ausland“.

**Empfänger von Auslandsdienstbezügen:** ArbN im Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person, die Arbeitslohn aus inländischen öffentlichen Kassen für eine Tätigkeit im Ausland erhalten, beziehen den das fiktive Inlandsgehalt übersteigenden Arbeitslohn gem. § 3 Nr. 64 Satz 1 stfrei; gleiches gilt gem. § 3 Nr. 64 Satz 3 für bestimmte andere Auslandsbedienstete hinsichtlich eines vom ArbG gewährten Kaufkraftausgleichs (regelmäßig besteht unbeschr., teilweise aber auch beschränkte Stpfl.; zu den Einzelheiten s. § 3 Nr. 64 Anm. 10 ff.).

Bei derartigen Fallgestaltungen erfolgt der WKAbzug entsprechend allg. Grundsätzen nur insoweit, als kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit stfreien Einnahmen iSd. § 3 c 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 und BFH v. 19. 1. 1996 VI R 77/94, BFH/NV 1996, 541 zum Zusammenhang mit nur teilw. stfreien Auslandsbezügen; s. auch BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 59).

18–19 Einstweilen frei.

### 20 III. Anwendung bei Gesellschaften und Gemeinschaften

**Persönlich** erstreckt sich der Geltungsbereich der WKRegelung gem. § 9 nicht nur auf einzelne Rechtssubjekte (natürliche Personen und nicht buchführungspflichtige Körperschaften; s. Anm. 13, 14), sondern auch auf nichtrechtsfähige vermögensverwaltende Personenmehrheiten (GbR, Bruchteilsgemeinschaft, evtl. auch OHG, KG; stille Gesellschaft u. Unterbeteiligung; s. auch § 14 AO), falls die Gesellschafter in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit den Tatbestand einer Überschuß Einkunftsart verwirklichen.

**Sachlich** liegt der praktische Besteuerungsschwerpunkt für Personenmehrheiten bei den VuV-Einkünften (Miteigentümergeinschaften; Erbengemeinschaften; geschlossene Immobilienfonds). Die WKProblematik stellt sich aber auch bei Verwaltungsgesellschaften im Kapitalvermögensbereich, wobei insbes. auch werbungskostenbezogene 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 des § 9 zu anderen Vorschriften

### I. Verhältnis zu § 3 c (anteilige Abzüge)

22

§ 3 c geht § 9 als Spezialvorschrift vor.

§ 3 c Abs. 1 bestimmt, daß WK (und BA) nicht abgezogen werden dürfen, soweit sie mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Als Spezialvorschrift regelt sie damit ua. die Abziehbarkeit von Aufwendungen, bei denen es sich begrifflich bereits um WK handelt. Das Verhältnis von § 3 c zu § 9 kann verglichen werden mit dem Verhältnis des § 4 Abs. 5 (nicht abziehbare BA) zu § 4 Abs. 4 (BA). Zum Verhältnis des § 3 c zu § 4 Abs. 4 s. § 4 Anm. 719.

§ 3 c Abs. 2 regelt (gegenüber Abs. 1 vorrangig) eigenständig die Auswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens 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 Einnahmenseite) auf die Hälfte.

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

23

**Schrifttum:** SÖFFING, Die Angleichung des Werbungskostenbegriffs an den Betriebsausgabenbegriff, DB 1990, 2086; TIPKE, Steuerrechtsordnung II, Köln 1993, 638 ff.; PRINZ, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StuW 1996, 267; STAPPERFEND, Über Betriebsausgaben und Werbungskosten, in FS Kruse, Köln 2001, 553; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. Köln 2002, § 9 Rz. 227 ff.; 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 LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 180 ff.) entweder Betriebsausgaben (BA) oder Werbungskosten (WK). BA betreffen die Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3 iVm. §§ 13–18), WK die Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–22); in beiden Fällen handelt es sich um die bei der Einkünftermittlung 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 Abgrenzungsmaßstabs 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 den WK die Zweckbestimmung, bei den BA die betriebliche Veranlas-

sonst 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 v. 13. 12. 1963 VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184 betr. negative Einnahmen.

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

**Grundsatz der Deckungsgleichheit:** Nach der inzwischen gefestigten höchst-richterlichen Rspr. sind WK über den finalen Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 hinaus alle durch die jeweilige Einkunftsart, dh. die berufliche Tätigkeit oder sonstige erwerbsbezogene Leistung des Stpfl. veranlaßten Aufwendungen. Dies gilt einheitlich für alle vier Überschubeinkunftsarten iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 und betrifft sämtliche in der Besteuerungswirklichkeit vorzufindenden Aufwendungsarten. Insofern, als in den beiden dualistisch ausgestalteten Einkunfts Bereichen ein erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang als Auslegungsmaßstab dient und zur Begründung der Abziehbarkeit von Aufwendungen gefordert wird, sind die Begriffe WK und BA inhaltlich deckungsgleich. Der WKBegriff ist folglich an den weitergefaßten Begriff der BA anzugleichen, nicht umgekehrt.

Vgl. aus der Rspr.: BFH v. 12. 1. 1990 VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423; 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); ähnlich früher auch bereits v. 22. 4. 1975 VIII R 110/70, BStBl. II 1975, 663; siehe 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 kritisch: LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 230).

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

Vgl. v. BORNHAUPT in DStJG 3 (1980), 179–199; DERS., BB 1981, 773; DERS., DStR 1983, 15; o. V., HFR 1981, 262; RICHTER, FR 1981, 556; DERS., Inf. 1983, 347; CURTIUS-HARTUNG, StbJb. 1982/83, 12; FELIX, KÖSDI 1985, 938 f.; LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., Kölner Habilitationsschrift 1981/88, 325, 491; SÖFFING, DB 1990, 2086; TIPKE, Steuerrechtsordnung II, 1993, 639; PrinZ, StuW 1996, 267; BLÜMICH/THÜRMER § 9 Rn. 65; FROTSCHER § 9 Rn. 11; KREFT, Vorab veranlaßte Erwerbenaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 51 ff.; kritisch neuerdings STAPPERFEND, Über Betriebsausgaben und Werbungskosten, FS Kruse, 2001, 534 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 Überschubeinkünfte von Bedeutung) auf § 4 Abs. 5 und § 4 Abs. 6 verweist (zu weiteren Einzelheiten s. SCHMIDT/DRENECK XXII. § 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, 557 f.; DERS., Inf. 1983, 347 f.; CURTIUS-HARTUNG, StbJb. 1982/83, 14, 18–22; v. BORNHAUPT, DStR 1983, 15 f.; FELIX, KÖSDI 1985, 5938 f.; KRÖNER, StuW 1985, 117; SÖFFING, DB 1990, 2086):

► *Unterschiede, die aus der dualistischen Einkunftsermittlung resultieren:* Während der Gewinn bei den betrieblichen Einkunftsarten ermittelt wird bei voller stl. Erfassung realisierter und im Rahmen des Imparitätsprinzips nicht realisierter Wertveränderungen am Betriebsvermögen (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 iVm. §§ 4–7k), bleibt

das Privatvermögen 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 Betriebsausgabenrecht nicht kennt (eingehend dazu Anm. 185–188).

► *Unterschiede, die aus steuergesetzlichen Spezialregelungen nur für einen der beiden Normbereiche resultieren:* So sind etwa degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 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 Stpfl. 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 der Rspr. und der Lit. 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 Stpfl. im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 abfließen.

So zB BFH v. 9. 11. 1993 IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289; BFH v. 20. 8. 1986 I R 29/85, BStBl. II 1987, 108; SCHMIDT/DRENSECK XXII. § 9 Rn. 2; v. BECKERATH in KIRCHHOF III. § 9 Rn. 12; WÖRING in L/B/P § 9 Rn. 5; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 17; aA: LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 226, die Aufwendungen im engeren, bilanzrechtlichen Sinn als Aufwand und im weiteren, strechtlichen Sinn als Oberbegriff für Aufwand und Ausgaben definieren; siehe auch § 4 Anm. 752 mwN; uE zutreffend, s. ausführlich Anm. 65.

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

26

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

**Verhältnis zu § 9 b (Umsatzsteuerrechtlicher Vorsteuerabzug):** § 9 b regelt abschließend die estl. Behandlung des Vorsteuerabzugs gem. § 15 UStG. Entsprechend seiner formalen Stellung im Gesetz gilt § 9 b einheitlich für alle Einkunftsarten, also auch für sämtliche privaten Überschußeinkünfte des § 2 Abs. 2 Nr. 2 iVm. §§ 19–22 (s. eingehend § 9 b Anm. 5, 6).

Im Verhältnis zu § 9 ergibt sich:

► *Keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten:* Zum einen wird in § 9 b Abs. 1 aufbauend auf der Systematik und Terminologie des UStG geregelt, daß die gem. § 15 UStG abzehbaren 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 stsystematische Bedeutung dieser Anweisung ist str. (s. hierzu im einzelnen § 9b Anm. 6a mwN; s. auch Anm. 750 „Umsatzsteuer“ mwN).

UE handelt es sich um eine konstitutive Sonderregelung gegenüber dem allg. WKBegriff des § 9, die eine konkrete Prüfung des VAZusammenhangs entbehrlich macht (vgl. § 9b Anm. Anm. 6a); der WKAbzug der berichtigungsbedingten Minderbeträge und das Unberührtbleiben der AHK wird vom Gesetzgeber zwingend vermutet. Ein Wahlrecht steht dem Stpfl. daher nicht zu (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 9b Rn. 16).

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 SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 9b Rn. 16 mwN).

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

Während der vom Veranlassungsprinzip geprägte WKBegriff entsprechend dem objektiven Nettoprinzip die strelevante Erwerbssphäre hinsichtlich der negativen Wertkomponenten definiert und abgrenzt (zur Teleologie des § 9 eingehend Anm. 6, 7), bilden die §§ 10–10i Abzugsvorschriften im steuersystematisch nachgeordneten Einkommensverwendungsbereich. Sonderausgaben (SA) werden als Teil der Einkommensermittlung vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen.

§ 9 hat als Einkunftsermittlungsvorschrift Vorrangstellung gegenüber den §§ 10–10i; die Subsidiarität der SA stellt auch bereits der Einleitungssatz des § 10 Abs. 1 klar, der darüber hinaus Mehrfachentlastungen verhindern will.

§ 10: Der BFH hat diesen Grundsatz in seiner aktuellen Rspr. betr. Aufwendungen für ein berufs begleitendes Erststudium bzw. Umschulungskosten bestätigt und festgestellt, daß schon nach dem Gesetz § 10 Abs. 1 Nr. 7 keine Sperrwirkung entfaltet und der WKAbzug damit (stsystematisch zutreffend) immer vorrangig zu prüfen ist (vgl. BFH v. 17. 12. 2002 VI R 137/01, FR 2003, 199 und v. 4. 12. 2002 VI R 120/01, FR 2003, 195 mit Anm. von BERGKEMPER und KREFT, FR 2003, 202).

Der Vorrang des WKAbzugs gilt mithin auch dann, wenn Aufwendungen gleichzeitig den WKBegriff und den SABegriff erfüllen (vgl. BFH v. 18. 4. 1996 VI R 5/95 BStBl. II 1996, 482 betr. berufl. Fortbildung eines Arbeitslosen).

Ob es sich um abziehbare, nichtabziehbare oder verlustverrechnungsbeschränkte WK handelt, ist für die steuergesetzlich verankerte Vorrangstellung im Verhältnis zum SABereich unerheblich; umgekehrt ist eine „Rückqualifikation“ von nichtabziehbaren SA in WK nicht möglich. Konstitutiv wirkende Zuordnungsregeln für Aufwendungen, die begrifflich WKQualität haben, zum SABereich enthält § 10 uE nicht (betr. § 10b und § 10e s.u.); dies wäre

steuersystematisch verfehlt (so auch BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 67; aA etwa betr. Rentenversicherungsbeiträge SCHMIDT/DRENECK XXII. § 9 Rn. 5 unter Bezugnahme auf SÖHN, StuW 1985, 404: konstitutive und endgültige Zuweisung zum SABereich; eingehend dazu Anm. 750 „Versicherungsbeiträge“ mwN).

Das richterrechtlich im Zusammenhang mit § 12 Nr. 1 Satz 2 geschaffene allg. Aufteilungs- und Abzugsverbot für untrennbar gemischt erwerbs-/privatbezogen veranlaßte Aufwendungen erstreckt sich nach hM *nicht* auf SA (BFH v. 10. 6. 1986 IX R 11/86, BStBl. II, 894 betr. Schuldzinsen); Privatabzüge können folglich generell auch im Schätzungswege geltend gemacht werden. Nutzt zB ein Stpfl. ein häusliches Arbeitszimmer sowohl für Ausbildungszwecke als auch zur Vorbereitung auf eine berufliche Tätigkeit, können die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nach der Rspr. des BFH entsprechend der anteiligen Nutzung als WK oder als Berufsausbildungskosten berücksichtigt werden. Das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 gilt insoweit nicht (vgl. zB BFH v. 29. 4. 1992 VI R 33/89, BFH/NV 1992, 733; uE ist nach der neueren BFH-Rspr. betr. berufsbegleitendes Erststudium/Umschulungskosten systematisch in diesen Fällen zunächst zu prüfen, ob es sich auch bei den Bildungsaufwendungen um WK handelt).

**§ 10b Abs. 2 einschl. 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 SCHMIDT/DRENECK XXII. § 9 Rn. 5; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 68).

**§ 10e betr. selbstgenutzten Wohnraum:** Die steuersystematische Vorrangstellung des § 9 gilt auch gegenüber der dem SABereich zugeordneten Steuerbegünstigungsvorschrift des § 10e für eigengenutzten Wohnraum (zu weiteren Einzelheiten s. § 10e Anm. 23 ff.). Diese stl. Vergünstigung über den SA-Abzug wurde ab 1. 1. 1996 durch eine progressionsunabhängige Förderung im EigZulG ersetzt.

## VI. Verhältnis zu § 11 (Vereinnahmung und Verausgabung)

28

Im Aufwendungsbegriff der WKDefinition des § 9 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 Überschubeinkünfte gem. § 2 Abs. 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, Begründung und Enumeration einzelner WKArten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7; str. hinsichtlich der Konstitutivwirkung insbes. bei Nr. 7),
- verschiedene Sonder- und Verweisbestimmungen (Abs. 2–5).

► *Zeitlicher Regelungsinhalt des § 11:* Demgegenüber 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 beschränkt 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 K<sub>j</sub>. (§ 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 (s. PRINZ, DB 1985, 830; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 11 Rn. 1; sehr deutlich auch HIRSCH, Das Abflußprinzip als Konkretisierungsstufe des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Ansatz von WK, 1987, 37 f. mwN). Ob und in welcher Höhe WK vorliegen, wird demgegenüber auf den vorangegangenen Qualifikationsstufen entschieden (zu dieser Gesetzessystematik s. auch Anm. 6).

29

### 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. 1–4 für einen Teilbereich der Einkommensverwendung, dh. die Privatsphäre iES (s. zur Terminologie eingehend Anm. 179; den anderen Teilbereich bildet die steuerneutrale Vermögenssphäre) von nichtabziehbaren Ausgaben, soweit in den besonders teleologisch motivierten Abzugsvorschriften der § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 6, 7 und 9, § 10a, § 10b und §§ 33–33c nichts anderes bestimmt ist.

Steuersystematisch erfüllt § 12 eine negative Abgrenzungsfunktion gegenüber § 9, wobei die Tatbestandsmerkmale des WKBegriffs vorrangig zu prüfen sind (vgl. UELNER, StbJb. 1971/72, 406–408: Die Tatbestände der Erwerbsaufwendungen sind bis an ihre Grenzen auszuschöpfen; s. auch KRÖNER, StuW 1985, 115 f.; WASSERMAYER, StuW 1981, 247; GÖRLICH, DB 1979, 713). § 9 und § 12 bilden unterschiedliche Blickwinkel des objektiven Nettoprinzips als maßgebender Rechtssatz (so auch LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 242; ähnlich KRÖGER, BB 1979, 1284; DERS., StuW 1978, 289).

**Unterschiedliche Abzugsverbote des § 12 Nr. 1–4:** § 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, 203 Fn. 44; SCHMIDT/DRENECK, XXII. § 12 Rn. 10). Derartige Aufwendungen fallen typischerweise im Privatbereich des Stpl. an; eine denkbare Mitveranlassung zur Erhaltung der Erwerbsfähigkeit ist dagegen regelmäßig von ganz untergeordneter Bedeutung. Nur für überwiegend erwerblich veranlaßte Haushalts- und Unterhaltungsmehraufwendungen kommt eine WK-Qualifikation in Betracht (zB Ver-

pflegungsmehraufwand 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 Einleitungssatz des § 12 nicht genannten § 10 Abs. 1 Nr. 1 a s. SCHMIDT/DRENECK XXII. § 12 Rn. 26). Da Zuwendungen unentgeltlich, dh. ohne beabsichtigte Gegenleistung aus persönlichen Gründen gewährt werden, fehlt es begrifflich an einer auf strelevante Einnahmeerzielung ausgerichteten Leistung. Daß es Zuwendungen an der WKEigenschaft mangelt, ergibt sich somit materiell-rechtlich bereits aus § 9.

► § 12 Nr. 3 (betr. Personensteuern, insbes. ESt., KiSt., ErbSt. und Schenkungsteuer sowie privat veranlaßte USt.) hat weitgehend klarstellende, zT aber auch rechtsbegründende Bedeutung (letzteres ist zB denkbar bei Grundsteuer auf zur Überschüßerzielung eingesetztes Grundvermögen; vgl. SCHMIDT/DRENECK XXII. § 12 Rn. 51). Zumindest 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) und Folgekosten (zB Zinsen zur Finanzierung von Personensteuern).

► § 12 Nr. 4 (betr. Geldstrafen und strafähnliche Sanktionen) dient nach überwiegender Auffassung aus Gründen der Rechtssicherheit der Klarstellung (s. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 242; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 12 Rn. 55). Auch die mit Erwerbshandlungen im Zusammenhang stehenden Geldstrafen uä. bilden somit Privataufwendungen, da kriminale Veranlassungsfaktoren dem Bereich der Lebensführung (private Opfersphäre) zuzuordnen sind; uE wäre es steuersystematisch auf Basis des von einem schuldhaften Verhalten grds. unabhängigen Veranlassungsprinzips sachgerechter, ein steuergesetzliches Abzugsverbot für WK zu konstituieren (so auch SCHMIDT/DRENECK XXII. § 12 Rn. 55, wo eine Platzierung bei § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 8 vorgeschlagen wird).

**Gemischte Aufwendungen iSd. § 12 Nr. 1 Satz 2 als Sonderfall:** Im Anwendungsbereich gemischter Aufwendungen ist eine überschneidungsfreie Abgrenzung der Erwerbs- von der Privatsphäre nicht zu bewerkstelligen, falls es an einem 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 folgert die 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 f.; kritisch dazu mwN Anm. 179). Selbst eine unstr. erwerbliche Mitveranlassung von Aufwendungen führt somit 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. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 250 ff.). Die BFH-Judikatur erkennt § 12 Nr. 1 Satz 2 somit über den Gesetzestext hinaus Konstitutivwirkung zu (vgl. SCHMIDT/DRENECK XXII. § 12 Rn. 11).

Aus steuersystematischer Sicht ist im Schrifttum str.,

- ▷ ob es den nichtabziehbaren gemischten Aufwendungen gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 bereits an der WKEigenschaft mangelt (vgl. KRÖGER, BB 1979, 1284; SÖHN, DStJG 3 [1980], 49 ff.; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 12 Rn. 8; die BFH-Rspr. scheint seit dem Beschl. v. 19. 10. 1970 ebenfalls in diese Richtung zu gehen, wenn sie ausdrücklich ausspricht, daß die durch eine auf Erzielung von Einkünften gerichtete Tätigkeit mitveranlaßten Aufwendungen keine BA sind, wenn sie in gleicher Weise als Kosten der Lebensführung anzusehen sind) oder
- ▷ ob es sich vielmehr um sog. nichtabziehbare WK handelt (vgl. WASSERMAYER, StuW 1981, 246–249: § 12 Nr. 1 Satz 2 als „eigenständige Einkunftsberichtigungs Vorschrift“, 247 ff.). Insofern würde eine private Mitveranlassung der Aufwendungen nicht die grundsätzliche WKEigenschaft berühren, sondern nur deren Nichtabziehbarkeit nach sich ziehen.

Die Streitfrage ist nicht nur von grundlegender steuerdogmatischer Bedeutung, sondern löst im Einzelfall auch unterschiedliche materielle Rechtsfolgen aus (etwa bei erwerbsgeneigten Risikoversicherungsbeiträgen, da nicht abziehbare WK niemals Sonderausgabencharakter iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 erlangen können; vgl. auch SCHMIDT/DRENECK XXII. § 12 Rn. 8).

UE ist der zuerst aufgeführten Meinungsrichtung von der fehlenden WKEigenschaft gemischter Aufwendungen iSd. § 12 Nr. 1 Satz 2 der Vorzug zu geben, da ansonsten der WKBegriff mit der systemtypischen Rechtsfolge des stmindernden Abzugs bei der Einkünftermittlung für eine Vielzahl von Sachverhaltskonstellationen verwässert würde. Es kommt hinzu, daß eine Qualifikation von Aufwendungen als WK entsprechend dem allg. geltenden Wesentlichkeitsgrundsatz betr. untrennbare Mischveranlassungen nur bei ganz überwiegendem Erwerbsbezug in Betracht kommt; allerdings sollte § 12 Nr. 1 Satz 2 entgegen der stRspr. nur auf die seinem Wortlaut entsprechenden Fallgruppen angewandt werden (vgl. auch Anm. 179). § 12 Nr. 1 Satz 2 und die dort kodifizierte Wertungsregelung sind folglich uE 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 (§§ 33–33c)

Gem. § 33 Abs. 2 Satz 2 kommen Aufwendungen, die als WK zu qualifizieren sind, nicht als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Dies entspricht strechtsystematisch der Subsidiarität des Einkommensverwendungsbereichs (Abzug von agB als Teil der Einkommensermittlung iSd. § 2 Abs. 4) gegenüber den Vorschriften der Einkünftermittlung; 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 (eingehend dazu § 33 Anm. 202 und SCHMIDT/DRENECK XXII. § 33 Rn. 4 mwN auf die Rspr.).

Die stsystematische Vorrangstellung der WKQualifikation gem. § 9 gilt im Grundsatz auch im Verhältnis zu den §§ 33a–33c. Bei bestimmten erwerbsbezogen veranlaßten Fahrtkosten von Körperbehinderten greifen gem. § 9

Abs. 2 Sonderregelungen ein; § 33 b als Pauschbetrag für Körperbehinderte und Hinterbliebene umfaßt dagegen ausschließlich zwangsläufig anfallende private Aufwendungen, die Körperbehinderten unmittelbar infolge ihrer Körperbehinderung erwachsen (zB typische Erschwernisaufwendungen, Wäsche, Blindenhund). Da nach hM auch in Erwerbsnähe anfallende Kinderbetreuungskosten wegen der zwingenden privaten Mitveranlassung keine WKQualifikation erlangen, enthält der ab VZ 2002 anzuwendende § 33 c für die Besteuerungspraxis insoweit eine abschließende Regelung.

Einstweilen frei.

36–39

## F. Zurechnung der Werbungskosten (Abzugsberechtigung)

**Schrifttum:** STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983, 33–49; GROH, Nutzungseinlagen im Handels und Steuerrecht, BB 1982, 133 (140–142); 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 (22 f.); DERS., Drittaufwand und Leistungsfähigkeitsprinzip, BB 1986, 986; JAKOB, Zur Abzugsfähigkeit von Drittaufwand und zur AfA-Übertragung im Bereich der Überschußeinkünfte, DStR 1987, 784; RUPPE, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, in DStJG 10 (1987), 45, (70–74); JAKOB/JÜPTNER, Drittaufwand, Nutzungseinlage und Überschußeinkünfte, FR 1988, 141; MEYER-ARNDT, Unentgeltliche Nutzungsüberlassung bei den Überschußeinkünften, 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; DERS., 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; SÖFFING, Die fünf Arbeitszimmer-Beschlüsse des Großen Senates des BFH vom 30. 1. 1995 und 23. 8. 1999, BB 2000, 381; PAUS, Aufwendungen für die Betrieb des Ehegatten bei Abkürzung des Vertragswegs, DStZ 2000, 556; GRÖPL, Die Abgrenzung von Eigen- und Drittaufwand, DStZ 2001, 65.

## I. Grundsätze

40

Abzugsberechtigt ist derjenige, der die Einkünfte „erzielt“ (§ 2 Abs. 1 Satz 1), das ist derjenige, der den *Einkunftstatbestand verwirklicht* und dessen *wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gemindert* ist (s.u.); die Abzugsberechtigung geht nicht stets auf den *Rechtsnachfolger* über (s.u.).

Weder aus dem Wortlaut des § 9 noch aus dem von der Rspr. für den Werbungskostenbereich entwickelten Veranlassungsprinzip (s. eingehend Anm. 130) läßt sich in direkter Form eine Aussage zur persönlichen Zurechnung von Erwerbsaufwendungen entnehmen (ähnlich LEY, DStR 1986, 24; abweichend D. MEYER, DStR 1986, 22 f.). Es muß daher auf stsystematische Grundzusammenhänge, vor allem auch das Leistungsfähigkeitsprinzip als Orientierungsmaßstab zurückgegriffen werden.

Entsprechend dem stufenförmigen Aufbau des EStTatbestands (vgl. dazu BIERGANS/WASMER, FR 1985, 57; BAYER, FR 1985, 337) steht die Frage der persönlichen StPflcht (§ 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 Stpfl. „erzielt“; vgl. eingehend dazu TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 150, 220). Die persönliche

Zuordnung von WK erfolgt daher uE auf einer der sachlichen Einkünfteermittlung vorgelagerten (ersten) Stufe (glA PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, 1984, 42–45; BRANDIS, StuW 1990, 57; FROTSCHER, § 4 Rn. 298; aA BIERGANS, FR 1984, 305; D. MEYER, DStR 1985, 23; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983, 33 [34], wonach die personelle Zurechnung auf einer zweiten Stufe nach der Einkünfteermittlung zu erfolgen habe). Besteuerungsgegenstand bei der ESt. ist nicht das wirtschaftliche Ergebnis der sbaren Tätigkeit an sich (der „Einkunftsquelle“), sondern vielmehr das Ergebnis der sbaren Tätigkeit, soweit es sich bei der handelnden Person leistungsfähigkeitsbeeinflussend ausgewirkt hat (so auch BRANDIS, StuW 1990, 57 [58 u. 61]).

**Werbungskostenabzug nur bei Tatbestandsverwirklichung:** WK bei den Überschusseinkünften können nur von demjenigen abgezogen werden, der den Tatbestand dieser Einkunftsart verwirklicht, dh. eine auf sbare Einkunftszielung ausgerichtete Leistung erbringt (v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 45; zu Zurechnungsfragen s. allgemein FISCHER, FR 2001, 1 ff.). Damit stimmt das Grunderfordernis der WKZurechnung mit den allgemeinen Grundsätzen zur Zurechnung von Einkünften überein (vgl. TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 220).

**Minderung der persönlichen Leistungsfähigkeit erforderlich:**

► *Kostentragungsprinzip:* Einschränkung 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 Stpfl. eine entsprechende wirtschaftliche Vermögensminderung erleidet, die allerdings nicht mit einer nachhaltigen wirtschaftlichen Belastung einhergehen muß. Dieses sog. Kostentragungsprinzip (hierzu 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 Nr. 2 und § 8; s. zB BFH v. 22. 7. 1988 III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; § 8 Anm. 1), so sind entspr. 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, 782 mwN; TIPKE/LANG aaO, § 9 Rn. 220; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 70; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 20; FROTSCHER § 9 Rn. 67; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 170).

Diese Grundsätze gelten auch bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b. Die Subjektbezogenheit der Einkünfteermittlung wird durch die verfahrenstechnische Zusammenrechnung der Einkünfte nicht aufgehoben (so BFH v. 23. 8. 1999 GrS 2/97, BStBl. II, 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 Einnahmeerzielungszwecken eingesetzten Wirtschaftsgut (vgl. hierzu BFH v. 23. 8. 1999 GrS 5/97, BStBl. II, 774 mit der Darstellung 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 (allgemeine Meinung: zB BFH v. 3. 4. 1987 VI 91/85 BStBl. II,

623; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 70; TIPKE/LANG aaO, § 9 Rn. 221; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 46 f.; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 22).

► *Durchlaufende Posten*: Verwaltet der Stpfl. aber lediglich Fremdgelder mit der Verpflichtung, diese nach kurzer Zeit an einen andere Person weiterzuleiten (sog. durchlaufende Posten), so liegen im Fall der Weiterleitung keine WK vor (entspr. § 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 v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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:**

► *Erbfolge*: Lfd. 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 dann, wenn das Erwerbsverhältnis des Erblassers vom Rechtsnachfolger nicht fortgesetzt wird (vgl. RUPPE in DStJG 10 [1987], 45 [70 f.]).

► *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 u. entsprechender Finanzierungskostenenerstattung durch den Erwerber entstehen uU Anschaffungskosten; s. PRINZ, BB 1985, 1975 mit Gestaltungshinweisen).

Einstweilen frei.

41–42

## **II. Aufwendungen durch Dritte und für Dritte**

### **1. Abziehbarkeit von Drittaufwendungen beim Einkunftserzieler**

43

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

Um eine Klärung der Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Abgrenzung von Eigen- und Drittaufwendungen hat sich der Große Senat des BFH seit Mitte der 90er 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, 281) und v. 23. 8. 1999 (GrS 1/97, BStBl. II, 778; GrS 2/97, BStBl. II, 782; GrS 3/97, BStBl. II, 787 u. GrS 5/97, BStBl. II, 774) scheinen zwar die rechtsdogmatischen Grundlagen für die Ausgrenzung des sog. Drittaufwands aus dem Aufwandstatbestand geklärt zu sein (so TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 221). 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 wer-

tenden Betrachtung) werden kann. Hier hat sich nach der Rspr. des BFH eine Art Drittaufwandskasuistik (so TIPKE/LANG aaO, § 9 Rn. 224) herausgebildet. In diesem Zusammenhang sind insbesondere die Fallgruppen des „*abgekürzten Zahlungswegs*“, des „*abgekürzten Vétragswegs*“ 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 strechtlich nicht normierter Rechtsbegriff, ähnlich JAKOB, DStR 1987, 785) ist nach der Definition des BFH gegeben, wenn ein Dritter Kosten trägt, die durch die Einkunftserzielung des Stpfl. veranlaßt wurden (BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281). Das ist zB der Fall, wenn ein Stpfl. ein WG, dessen AK oder HK von einem Dritten getragen wurden, zur Einkunftserzielung einsetzt (BFH v. 23. 8. 1999, GrS 2/97, BStBl. II, 782) oder wenn der Dritte auf eine im eigenen Interesse eingegangene Schuld zahlt, und sich dieser Aufwand günstig für den Einkünfte erzielenden Stpfl. auswirkt (zB Schuldzinsen bei mit einem Vorbehaltsnießbrauch 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 Stpfl. selbst aus betrieblichem Anlaß auf ein fremdes WG macht (Eigenaufwand; so zutr. FROTSCHER, § 4 Rn. 296; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 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).

**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, 782). Durch die Tragung von Aufwendungen durch einen Dritten wird die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nicht gemindert. Aufwendung und wirtschaftliches Ergebnis sind vielmehr zwei verschiedenen Personen zuzurechnen. Es liegen damit nichtabziehbare Aufwendungen vor (vgl. BRANDIS, StuW 1990, 57 [59] mwN auf die stRspr. zu Erwerbsaufwendungen). Dieser Grundsatz gilt sowohl für laufende Aufwendungen als auch für die (Dritt-)AfA (vgl. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 52; BRANDIS aaO, 59; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 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 Anschaffungskosten iSv. § 17 konsequent übertragen (vgl. BFH v. 12. 12. 2000: VIII R 22/92, BStBl. II 2001, 385; VIII R 52/93 BStBl. II 2001, 286; VIII R 62/93 BStBl. II 2001, 234).

**Ausnahmen unter Zurechnungsgesichtspunkten:** Die konsequente Durchhaltung 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 (dazu Anm. 40), die verausgabt werden, keine Rolle spielen. Der Stpfl. 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 Stpfl. zu sehen (sog. Zuwendungsgedanke), handelt es sich in Wirklichkeit um Aufwendungen des Stpfl. 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 Kostentragsprinzip durch den Zuwendungsgedanken eine erweiterte Auslegung erfahren 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. 23. 8. 1999 GrS 2/97, BStBl. II, 782; v. 13. 3. 1996 VI R 103/95, BStBl. II, 375). 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 Rspr.: RFH v. 10. 2. 1937 VI A 111/37, RStBl. 1937, 898 u. 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, juris betr. Rechnungszahlung durch Vater des Stpfl.

Die Behandlung von Drittaufwendungen in Fällen des abgekürzten Zahlungswegs durch die Rspr. entspricht im Ergebnis (mit teilw. unterschiedlicher Begründung) der allg. Meinung im Schrifttum (vgl. ua. TIPKE/LANG, *Steuerecht*, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 221; v. BORNHAUPT in *K/S/M*, § 9 Rn. B 51; STARK in *L/B/P*, § 9 Rn. 25 f.; FROTSCHER, § 4 Rn. 299; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 71; BRANDIS, *StuW* 1990, 57; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 175; KÜFFNER/HABERSTOCK, *DStR* 2000, 1672; SÖFFING, *BB* 2000, 381; KIRCHHOF/v. BECKERATH IV. § 9 Rn. 24).

*Stellungnahme*: Im Grundsatz ist dieser Rspr. zuzustimmen. Sachgerecht erscheint uE jedoch eine Beschränkung der Abziehbarkeit von Drittaufwendungen beim Einkunftsziel 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 v. BORNHAUPT in *K/S/M*, § 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 v. BORNHAUPT in *K/S/M*, § 9 Rn. 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 (v. BORNHAUPT in *K/S/M*, § 9 Rn. 53 a; WAGNER in HEUERMANN/WAGNER, *Lohnst.*, 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 Berück-

sichtigung 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. 23. 8. 1999 GrS 2/97, BStBl. II, 782; v. 13. 3. 1996 VI R 103/95, BStBl. II, 375: Vater schließt Mietvertrag über vom Sohn genutzte Wohnung ab und bezahlt die Miete, deren stl. Berücksichtigung der Sohn im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung begehrt). Der Große Senat hat im Beschl. v. 23. 8. 1999 GrS 2/97 (aaO) zwar konstatiert, daß wie bei der Abkürzung des Zahlungswegs hier Vertrag und Leistung eine Zuwendung an den Stpfl. bezwecken (so auch WEBER-GRELLET, DB 1995, 2550 [2555]). Die Frage der Abziehbarkeit der Drittaufwendungen in diesen Fällen wurde aber ausdrücklich offengelassen. Die stl. Behandlung ist danach gegenwärtig sowohl in der Rspr. der verschiedenen Senate des BFH als auch in der Literatur umstritten:

▷ *BFH-Rspr.*: Der *VI. Senat* des BFH hat im og. Urteil v. 13. 3. 1996 (VI R 103/95 aaO) einem Abzug der vom Vater getragenen Aufwendungen beim Sohn grundsätzlich nicht zugestimmt. Der *VIII. Senat* (Urt. 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 Vertragsweges ebenfalls ab, wenn ein Dritter Aufwendungen auf eine eigene Verbindlichkeit leistet (etwa in wirtschaftlichem Interesse des Stpfl. eingegangene Bürgschaft oder Darlehenverbindlichkeit), läßt aber offen, ob ein WKAbzug bei Bargeschäften des täglichen Lebens möglich ist (Urt. v. 12. 12. 2000 VIII R 52/93, BStBl. II 2001, 286). Eine differenzierende Betrachtung nimmt dagegen der *IV. Senat* des BFH (Urt. v. 24. 2. 2000 IV R 75/98, BStBl. II, 314) vor: Die Drittaufwendungen sind bei Abkürzung des Vertragsweges 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) Nutzungsrecht zu.

▷ *Schrifttum*: Teilw. wird wegen der (wirtschaftlichen) Vergleichbarkeit eine uneingeschränkte Übertragung der für den „abgekürzten Zahlungsweg“ geltenden Grundsätze vertreten (ua. SCHMIDT/DRESECK XXIII. § 9 Rn. 71; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 56, 56 a; TRZASKALIK in K/S/M, § 21 Rn. B 437; SÖFFING, BB 2000, 381 [382]; RÖSSLER, DStZ 1996, 769; HEUERMANN, DStR 1996, 1518; wohl auch FROTSCHER, § 4 Rn. 299, der maßgebend auf ein Zuwendungsverhältnis zwischen dem Stpfl. und dem Dritten abstellt). Teilw. wird eine Unterscheidung zwischen Bargeschäften des täglichen Lebens (zur Auslegung des Begriffs in Anlehnung an § 105 a BGB s. STARK in L/B/P, § 9 Rn. 28) und Dauerschuldverhältnissen befürwortet (ua. WASSERMEYER, 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 L/B/P, § 9 Rn. 28). Teilw. wird jedoch eine Abziehbarkeit der Drittaufwendungen in Fällen des abgekürzten Vertragsweges gänzlich abgelehnt (WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1999, 1642; DERS., DStZ

1999, 717; FISCHER, NWB F 3, 10925 [10933]; wohl auch TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 223: keine an sich zur Verwirklichung des Nettoprinzipis gebotene strikte Gleichbehandlung von „abgekürzten Zahlungs- und Vertragsweg“ wegen der Unverträglichkeit der StAbzugstatbestände mit anderen Steuernormen; wohl im Ergebnis auch SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 71).

- ▷ *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). UE erscheint es jedoch sachgerecht, die Erweiterungen des Kostenträgungsgrundsatzes nicht auf die Fälle des abgekürzten Vertragswegs auszudehnen. In diesen Fällen begründet der Dritte im Unterschied zum abgekürzten Zahlungswegsweg 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 Kostenträgungsgesichtspunkten 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 § 4 Rn. 299 a), unterliegt zudem erheblichen Unsicherheiten. Die praktische Handhabbarkeit spricht daher neben der von TIPKE/LANG (aaO, § 9 Rn. 223 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 Kostenträgungsprinzips. 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 SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 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 strelevanten Bereich nutzt; hier Abzug über die AfA des eingelegten WG, s. BFH v. 14. 2. 1989 IX R 109/84, BStBl. II, 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 TIPKE/LANG (aaO § 9 Rn. 223) zu Recht hinweisen – zu Istrechtlichen Friktionen führen.

Gleiches gilt, wenn der Dritte dem Stpfl. seine eigene Arbeitskraft zuwendet (s. hierzu SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 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 Einkünftermitt-

lung 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 (Urt. v. 12. 12. 2000 VIII R 22/92, BStBl. II 2001, 385 unter Hinweis auf WOLFF-DIEPENBROCK in 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 dem Stpfl. einen Rechtsanspruch auf Ersatz seiner Aufwendungen hat. Der BFH begründet diese Ausnahme damit, daß die Verpflichtung zum Aufwendungsersatz die Leistungsfähigkeit des Stpfl. mindere.

► *Stellungnahme:* UE ist dieser Rspr. zuzustimmen mit der Einschränkung, 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 Verausgabung durch den Dritten (aA STARK in L/B/P, § 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 Erstattung verzichtet oder der Stpfl. wegen eingetretener Zahlungsunfähigkeit tatsächlich nicht zahlt.

**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 und die stl. Abziehbarkeit von Finanzierungskosten.

Zusammenfassung bei TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. Köln 2002, § 9 Rn. 224; vgl. zu den fünf Arbeitszimmerbeschlüssen des Großen Senats des BFH v. 30. 1. 1995 (GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281) und v. 23. 8. 1999 (GrS 1/97, BStBl. II, 778; GrS 2/97, BStBl. II, 782; GrS 3/97, BStBl. II, 787; GrS 5/97, BStBl. II, 774) ausführlich § 4 Anm. 1503 ff.; Übersicht auch bei STARK in L/B/P, § 9 Rn. 30; vgl. auch die sehr detaillierte Darstellung 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 u. SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 71; vgl. auch FROTSCHER § 4 Rn. 300.

► *Übertragung der Rechtsgrundsätze auf Nicht-Ehegatten:* Umstritten ist, ob die für Ehegatten entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze auch bei anderen nahestehenden Personen (zB Eltern/Kinder, Geschwister oder Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft) Anwendung finden (bejahend: SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7 Rn. 35; SÖFFING, BB 2000, 392; GRÖPL, DStZ 2001, 65; aA wohl HUTTER, KFR F 3 EStG § 9, 7/99, 415; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 30, die auf die nur bei Ehegatten anwendbare zivilrechtliche Rechtsfigur der „ehebedingten Zuwendung“ als Begründung für den ausnahmsweise zulässigen Abzug von Drittaufwendungen bei Ehegatten abstellen). UE spricht gegen eine Übertragung der für Ehegatten entwickelten Rechtsgrundsätze auf Nicht-Ehegatten, daß die Rspr. die günstige Anwendung des Kostentragungsprinzips erst durch das Eherecht begründet (TIPKE/LANG aaO, § 9 Rn. 224). Nach Auffassung des Großen Senats des BFH (v. 23. 8. 1999 GrS 2/97, BStBl. II., 778 [780 f.]) ist charakteristisch für eine Zuwendung, die ein Ehegatte ohne besondere Vereinbarung dem anderen Ehegatten macht, bereits zivilrechtlich, 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 Erwerbzusammenhang in Erwägung gezogen werden kann.

Erbringt allerdings der kostentragende 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 u. Eigentümer; vgl. auch RUPPE in DStJG 10 [1987], 45 [73 f.]). Ein „konstruiert erscheinender“ wirtschaftlicher Zusammenhang mit zukünftigen Einnahmen dürfte allerdings im Regelfall nicht zum WKAbzug beim Träger der Aufwendungen führen.

Einstweilen frei.

45–46

**III. Besonderheiten bei der AfA-Zurechnung**

47

Neben der Verwirklichung des Tatbestands der entsprechenden Überschubeinkunftsart 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 oder ihm diese Aufwendungen als unentgeltlicher Rechtsnachfolger gesetzlich zuzurechnen sind (zB gem. § 11 d EStDV, zum Fallbereich der Rechtsnachfolge eingehend RUPPE in DStJG 10 [1987], 74–77). Die Abzugsberechtigung für die AfA erfordert somit weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum am zu Erwerbzwecken 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.

Einstweilen frei.

48–49

**IV. Besonderheiten bei Gesellschaften und Gemeinschaften**

50

**Personenmehrheit als Subjekt der Einkunftserzielung und -ermittlung:**

Die von Personenmehrheiten in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit im Bereich der Überschubeinkunftsarten (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, 751; v. 7. 10. 1986 IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322).

Entscheidend für den WKAbzug ist immer der Abfluß bei der Personenmehrheit (vgl. BFH v. 7. 10. 1986 IX R 167/83 aaO). Zahlungen eines Gesellschaf-

ters/Gesamtschaffers an die Personenmehrheit zur Begleichung einer einem Dritten gegenüber bestehenden Schuld führen daher erst im Zeitpunkt des Abflusses bei der dieser zu WK. Bis dahin handelt es sich lediglich um einen vermögensumschichtenden Vorgang (vgl. hierzu auch STARK in L/B/P, § 9 Rn. 133).

Für die Zurechnung von WK bei der Personenmehrheit kommt es nicht darauf an, ob die Zahlungen von dem Bankkonto der Personenmehrheit oder von einzelnen Beteiligten getätigt werden. Aufwendungen, die von einem Gesellschafter oder Gesamtschafter (im Interesse und für Rechnung der Gesellschaft/Gemeinschaft) allein getragen werden, sind für diesen daher keine Sonder-WK (dazu s. u.), sondern vielmehr WK der Gesellschaft/Gemeinschaft (vgl. SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 21 Rn. 22 unter Hinweis auf BFH v. 30. 6. 1999 IX R 83/95, BFH/NV 2000, 118). Es ist dann von einem Fall des abgekürzten Zahlungswegs auszugehen (so auch STARK in L/B/P, § 9 Rn. 132). Ob dies auch dann gilt, wenn die anderen Mitgesellschafter/-gemeinschaftler keinen zivilrechtlichen Ausgleich leisten (bei Weigerung) bzw. leisten können (bei Zahlungsunfähigkeit), ist uE unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten zumindest zweifelhaft.

So aber FG München v. 29. 8. 2001, EFG 2001, 1606, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 59/01; aA v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 49b unter Berufung auf BFH v. 5. 2. 1965 VI 234/63 U, BStBl. III, 256: WK beim Leistenden im Zeitpunkt des Feststehens des Forderungsausfalls; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 135 unter Hinweis auf eine möglich ungerechtfertigte Doppelberücksichtigung; so wohl auch KIRCHHOF/v. BECKERATH IV. § 9 Rn. 25; ebenfalls zweifelnd SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 21 Rn. 22; s. hierzu auch SPINDLER, INF 2002, 235.

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. entspr. dem Beteiligungsverhältnis aufgeteilt (s. § 21 Anm. 39; BLÜMICH/THÜRNER, § 9 Rn. 179; KIRCHHOF/v. BECKERATH IV. § 9 Rn. 25; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 21 Rn. 21; zur AfA-Berechnung bei Miteigentümern vgl. § 7 Anm. 43 f.). Die Einkünfteverteilung erfolgt bei fehlender vertraglicher Vereinbarung entsprechend den bürgerlich-rechtlichen 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; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 49a). Nur die Altgesellschafter erfüllen insoweit in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit den Einkunftserzielungstatbestand. Eine schuldrechtliche Rückbeziehung des WKAbflusses auf den Neugesellschafter ist mit stl. Wirkung nicht möglich (Rückwirkungsverbot).

► *Zulässigkeit abweichender Vereinbarungen:* Die einzelnen Gesellschafter bzw. Gesamtschafter 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, 674) treffen (vgl. BLÜMICH/THÜRNER, § 9 Rn. 179; KIRCHHOF/v. BECKERATH IV. § 9 Rn. 25). Von der Beteiligungsquote abweichende, gesellschafts- oder schuldrechtlich 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. 27. 6. 1978 VIII R 168/73 aaO; v. 22. 1. 1980 VIII R 74/77, BStBl. II, 244; v. 18. 11. 1980 VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510; v. 7. 10. 1986 IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322; v. 25. 8. 1992 IX R 320/87, BStBl. II 1993, 105). Denkbar sind in diesem Zusammenhang anderweitige Zurechnungen, die sich zB an den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen oder der Kostentragung orientieren (vgl. hierzu SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 21 Rn. 22 mit mwN auf die Rspr.).

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, insbesondere dem Fremdvergleich, standhält (BFH v. 31. 3. 1992 IX R 245/87, BStBl. II, 890; 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 Überschufrechnung 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 L/B/P, § 9 Rn. 134). Sie sind dem beteiligten Gesellschafter außerhalb der gemeinschaftlichen Überschufrechnung zuzurechnen (FG München v. 5. 8. 1998, EFG 1998, 1574, rkr.). Zu Sonder-BA s. § 4 Anm. 837.

**Verfahrensrecht:** Die auf der Gesellschaftsebene durchzuführende Einkünfteermittlung u. die anschließende Verteilung des Überschusses auf die Gesellschafter erfolgt verfahrensrechtlich bei der einheitlichen u. gesonderten Feststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2a oder § 180 Abs. 2 AO. Gleiches gilt für die Zurechnung der Sonder-WK. Verfahrenstechnisch kann der Stpfl. die aufgewendeten Sonder-WK daher grds. nur im Rahmen des die Einkünfteermittlung 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, 309). Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn nur einer der Beteiligten tatsächlich Aufwendungen gemacht hat (vgl. BFH v. 23. 4. 1991 IX R 303/97, BFH/NV 1991, 653). Ausnahmsweise können sie bei den Veranlagungen der Beteiligten berücksichtigt werden, wenn sie vom FA in einem Teilfeststellungsbescheid nicht erfaßt sind (BFH v. 1. 12. 1993 IX R 134/92, BFH/NV 1994, 547). Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die persönliche ESt-Veranlagung der Gesellschafter (s. § 182 AO).

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

Einstweilen frei.

51–52

## G. Verfahrensfragen

53

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

**Einkommensteuerveranlagung und Antragsveranlagung:** Der Abzug der WK erfolgt für die einzelne natürliche Person im Veranlagungsverfahren bei der Ermittlung der entsprechenden Überschuß Einkünfte (§§ 25–26 c, § 46), bei der Antragsveranlagung (§ 46, früher LStJA) beschränkt auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (ggf. WKAbzug bei der Ermittlung der Summe der estpfl. Einkünfte iSd. § 46 Abs. 2 Nr. 1). Bei KStPflicht mit Überschuß Einkünften (s. Anm. 14) erfolgt der WKAbzug im Rahmen der KStVeranlagung (§ 31 KStG). Für Überschuß Einkünfte 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. § 9 a Satz 1 Nr. 1–3 überschritten werden sollen. Im Rahmen der allgemein 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 Vorauszahlungen (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 Vermietung und Verpachtung allerdings nur eingeschränkt (s. § 37 Abs. 3 Sätze 8–12).

**Lohnsteuer-Abzugsverfahren:** In die LStTabellen für die StKlassen I–V ist der WKPauschbetrag gem. § 9 a Satz 1 Nr. 1 für ArbN gesetzlich eingearbeitet (s. § 39 b Abs. 2 Satz 6 Nr. 1; zu Einzelheiten s. § 9 a Anm. 30). Eine darüber hinausgehende Berücksichtigung von WK durch einen Freibetrag auf der LStKarte ist aus verfahrensökonomischen Gründen nur für bestimmte Fälle zulässig:

► *§ 39 a Abs. 1 Nr. 1 betr. Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit:* Für nachgewiesene, den Pauschbetrag des § 9 a Nr. 1 überschreitende WK ist die aufwendungsbezogene Eintragungsgrenze von 600 € gem. § 39 a Abs. 2 Satz 4 zu beachten; für zusammenveranlagte Ehepaare s. § 39 a Abs. 3. Eine entsprechende Regelung zur Durchführung des LStAbzugs für beschränkt stpfl. ArbN enthält § 39 d Abs. 2 Nr. 1.

► *§ 39 a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b betr. negative Summe der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1–3, 5–7:* Soweit die Beträge bei der Festsetzung der EStVorauszahlungen nach § 37 Abs. 3 zu berücksichtigen sind, können nach § 39 a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b als Freibeträge auch die negative Summe der Einkünfte ua. iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 u. 7 und der negativen Einkünfte iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 eingetragen werden (vgl. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 272 c). Zu

den Besonderheiten der eingeschränkten Berücksichtigung von Verlusten aus VuV und positiver und negativer Einkünfte aus KapVerm. s. § 39 a Anm. 22 ff. und SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 39 a Rn. 5; BFH v. 21. 11. 1997 VI R 93/95, BStBl. II 1998, 208 zu Kapitalvermögen.

**Bei Pauschalierung der Lohnsteuer gem. §§ 40–40 b 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, 1032 zu WK im LStPauschalierungsverfahren). Übernimmt der ArbG für den ArbN die pauschale LSt., kann der ArbN die mit diesen Einkünften in Zusammenhang stehenden WK nicht bei sich geltend machen (FG Hamburg v. 20. 5. 1981, EFG 1981, 621, rkr.; so auch v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 78, A 272 d).

## II. Nachweiserfordernisse und Feststellungslast für Werbungskosten

### 1. Nachweiserfordernisse

54

**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 der FG als Tatsacheninstanzen (s. § 76 FGO; dazu instruktiv BFH v. 3. 8. 1984 VI R 147/81, BB 1986, 1497) sowohl hinsichtlich ihres Entstehungsgrundes 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 § 9 a 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. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 262; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 86; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 141; s. hierzu § 9 a Anm. 17) – im Wege der teleologischen Reduktion (BLÜMICH/THÜRMER, § 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).

Mit nicht überprüfbaren bzw. nicht nachvollziehbaren bloßen Behauptungen des Stpfl. zur Veranlassung von Aufwendungen kann sich die FinVerw. auch im Interesse der Besteuerungsgerechtigkeit nicht zufriedengeben; 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 Einkünfteerzielung nachzuweisen 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 (zur Beweislast s. Anm. 55).

In der Besteuerungspraxis liegen zahlreiche Anwendungsschwierigkeiten des § 9 im Beweisbereich (zB betr. Arbeitsmittel iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 6), der daher für die vielfältigen Abgrenzungsfragen eine große Rolle spielt. Das den rein materiell-rechtlichen Tatbestandsmerkmalen des § 9 nachgeordnete Beweisproblem ist uE der stsystematisch geeignete Verankerungspunkt für die objektiven Kriterien des

Veranlassungsprinzips (str.; siehe 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, 415 betr. umsatzsteuerlichen 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, 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 selbständig anfechtbarer Verwaltungsakt, sondern lediglich Vorbereitungshandlung zum Erlaß eines Steuerbescheids (s. FG Ba.-Württ. v. 27. 8. 1987, EFG 1988, 101, rkr.).

Zum gesetzlich gebotenen Nachweis der Körperbehinderung s. § 9 Abs. 2 Satz 4.

**Einschränkungen der Nachweisverpflichtung** gelten für verschiedene Fallgruppen:

► *Steuergesetzliche WKPauschalen*: Teilweise entfällt das Nachweisgebot völlig (§ 9 a Satz 1 Nr. 1–3 enthalten unwiderlegbare gesetzliche WKVermutungen in Form von Mindestbeträgen; s. zum Gesetzeszweck § 9 a Anm. 5), teilweise ist es auf die Darlegung des Entstehungsgrundes von WK beschränkt (§ 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 WK*: 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. Dadurch werden sowohl der Stpfl. als auch die FinVerw. der Verpflichtung zum Einzelnachweis – zumindest in Teilbereichen – enthoben (zu weiteren Einzelheiten s. § 9 a Anm. 8).

► *Verwaltungsmäßige (einzelfallbezogene) Nichtbeanstandungsgrenzen für WK*: Sofern WK vom Stpfl. im Rahmen der örtlichen Erfahrungswerte angesetzt werden, verzichtet die FinVerw. auch außerhalb der ausdrücklich anerkannten Pauschalen aus Zweckmäßigkeit- und Vereinfachungsgesichtspunkten für verschiedene Fallgruppen auf belegmäßige Einzelnachweise und sieht statt dessen 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 Stpfl. nicht wesentlich geändert haben (vgl. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 264 unter Hinweis auf FinMin. NRW v. 23. 1. 1979, FR 1979, 94; siehe 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 vH des Rech-

nungsbetrags für Telefon- u. Internetnutzung, höchstens 20 € öä., s. hierzu auch § 9 a 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 Hamburg v. 22. 1. 2003 I 72/02, nv.; FG Brandenb. v. 25. 2. 1999, EFG 1999, 601, rkr.; FG Köln v. 26. 7. 1993, EFG 1994, 29, rkr.; zustimmend STARK in L/B/P, § 9 Rn. 151). Sie begründen keinen Vertrauensschutz dahingehend, daß sie den Stpfl. von vornherein von der Belegsammlung und der Aufbewahrungsverpflichtung befreien (so FG Hamburg v. 22. 1. 2003 aaO). 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 Stpfl. 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 in DStJG 9 [1986], 82); die gebotene Mitwirkungsbereitschaft des Stpfl. 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; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 149; KREFT aaO, 99, 112 f. zum Anspruch des Stpfl. auf eine vorläufige StFestsetzung).

► *Prozessualer 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. BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 84; zB Erteilung von Auskünften, Vorlage von Urkunden und Akten, Inaugenscheinnahme, Zeugen, 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 WKBegriff auch subjektive, im Willensbereich des Stpfl. liegende Tatbestandselemente beinhaltet (zB bei vorab veranlaßten Aufwendungen u. Fehlauflaufwendungen), kommen als Beweisarten neben dem Anscheinsbeweis vor allem auch der Indizienbeweis in Betracht (dazu allgemein TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 21 Rn. 208 f.). Auf die durch die subjektiven Erwägungen des Stpfl. notwendigerweise auftretenden Beweisschwierigkeiten muß der Rechtsanwender angemessenen Rücksicht nehmen; überspannte Anforderungen im Indizienbereich sind zu vermeiden (so ausdrücklich BFH v. 8. 2. 1983 VIII R 163/81, BStBl. II, 355 betr. Abschlußgebühren für Bausparverträge; uE handelt es sich um eine für Beweisfragen allgemein 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. hierzu KLEIN/BROCKMEYER, AO, 8. Aufl. 2003, § 90 Rn. 7 ff. mwN auf die Rspr., insbesondere bei Einschaltung von Dornitzgesellschaften; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 89, § 33 a Rn. 66, 166).

► *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, 668 betr. Überschüßerzielungsabsicht beim Mietkaufmodell). Anderenfalls wäre eine ökonomische Bewältigung des stl. Massenverfahrens durch die FinVerw. nicht mehr möglich, da generelle Beweiserhebungen mit prozesualem Aufwand zu zeitintensiv wären (vgl. auch LANG in DStJG 9 [1986], 79). Im übrigen erfolgt eine auch den Sachverhalt eingehend ermittelnde Außenprüfung gem. § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO bei den Überschüßeinkunftsarten in der Besteuerungspraxis nur selten (dazu eingehender v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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; v. 6. 11. 1986 VI R 135/85, BStBl. II 1987, 188 (190 f.) betr. berufliche Umzugskosten; vgl. auch TIPKE, StuW 1979, 206; keine Schätzung bei der Grundqualifikation von Aufwendungen; eingehend zu den Schätzungsbefugnissen auch v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 265 ff. u. 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 im hohen Maße glaubhaft sind und die Aufwendungen im einzelnen aber nicht oder nur sehr schwer nachweisbar sind (vgl. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 265). Der WKAbzug von geschätzten, insbesondere kleineren Aufwendungen (zB Parkuhren, Trinkgeldern) setzt aber 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. 1. 2000, StE 2001, 168; zust. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 265; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 145).

**Tatsächliche Verständigungen** zwischen FinVerw. und Stpfl. in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung (zB bei trotz Bemühung um Aufklärung erforderlichen Wertschätzungen) sind im Interesse des Rechtsfriedens und der Besteuerungseffektivität zulässig und bindend; ein unzulässiger Vergleich über Steueransprüche bei materiellrechtlichen Fragen erfolgt dadurch nicht (allgem. Meinung: s. das Grundsatzurteil des BFH v. 11. 12. 1984 VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354; BFH v. 14. 9. 1994 I R 125/93, BFH/NV 1995, 369 mwN; vgl. hierzu auch umfassend SEER, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996, 174 ff.; DERS., BB 1998, 85; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 288; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 190). 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. vorgetragene Beweggründe und sonstigen angebotenen Beweise für den Erwerbsbezug der Aufwendungen umfassend abzuwägen (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. 12. 11. 2001 VIII B 61/01, BFH/NV 2002, 220; v. 12. 9. 2001 VI R 72/97, BStBl. II, 775; Bv. 27. 10. 1998 IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; v. 24. 4. 1997 VIII R 53/95, BStBl. II, 682; v. 23. 4. 1996 IX R 5/94, BStBl. II, 595; v. 21. 6. 1994 VIII R 37/91, BFH/NV 1994, 859. Zu den Beweislastregeln im StRecht allgemein TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 21 Rn. 217.

**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 f. betr. beruflich genutztes Fernsehgerät; Hess. FG v. 9. 12. 1986, EFG 1987, 552, rkr., betr. Dienstkleidung eines Revierförsters). UU kann vom Stpfl. bei derartigen Sachverhalten eine eidesstattliche Versicherung gem. § 95 AO zur Bekräftigung seiner Argumentation angeboten werden.

Einer Modifikation der starren Beweislastregeln nach der Normenbegünstigungstheorie bedarf es aber auch dann, wenn das Sachaufklärungsdefizit nicht auf einer Mitwirkungspflichtverletzung des Stpfl. beruht (vgl. hierzu 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. TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 21 Rn. 217 zur *sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung*; SEER, Verständigungen im Steuerrecht, 1996, 194; TIPKE/KRUSE/SEER, § 162 AO, Rn. 8).

**Verpflichtung zur Beweisvorsorge:** Da den Stpfl. für die Geltendmachung von WK die objektive Beweislast als Folge verbleibender Zweifel an seinem Sachvortrag trifft, sollten frühzeitig Maßnahmen zur Nachweissvorsorge getroffen werden (zB Dokumentation des Reiseablaufs, Nachweise wegen durchgeführter Geschäftsbewirtungen usw.). Der BFH geht in diesem Zusammenhang sogar von einer Verpflichtung des Stpfl. 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 v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 269). Der eingeschaltete stl. Berater erfüllt insoweit eine wichtige Präventivfunktion. Gesetzliche Aufzeichnungsverpflichtungen für WK bestehen allerdings nicht (v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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 rechtlichen Subsumtion in stlichen Konfliktfällen STRECK, Der Steuerstreit, 1986, 64–66).

56 Einstweilen frei.

### 57 III. Nachholung, Verzicht und Wahlrechte beim Werbungskostenabzug

**Nachholung:** Entsprechend dem abschnittsbezogenen Nettoprinzip (s. Anm. 6) können WK grds. nur im VZ der Verausgabung oder nach Maßgabe der AfA-Vorschriften vom Stpfl. bei der betroffenen Einkunftsart geltend gemacht und abgezogen werden; eine Nachholungsmöglichkeit für WK in einem anderen VZ etwa bei irrüchlich nicht angesetzten Aufwendungsbeträgen besteht im Grundsatz nicht. Anstelle einer Nachholung müssen die verfahrensrechtl. Berichtigungsmöglichkeiten (zB § 164, § 165, §§ 172–177 AO) durch den Stpfl. ausgeschöpft werden (zur Berichtigung bestandskräftiger StBescheide nach § 173 AO s. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. 274); eine derartige nachträgliche Geltendmachung tatsächlich entstandener Erwerbenaufwendungen 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. hierzu § 7 Anm. 95 ff.).

**Verzicht auf Geltendmachung:** Ob der Stpfl. 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 WKPauschbeträge gem. § 9a Satz 1 Nr. 1–3 überschritten sind, ist str. (gegen Verzichtsmöglichkeit: BFH v. 14. 4. 1993 I R 120/91, BStBl. II, 738 zu § 46 für nicht antragsgebundene Aufwendungen; s. aber BFH v. 8. 10. 1991 IX R 162/87, BFH/NV 1993, 174, wo die Frage ausdrücklich offengelassen wurde; FG Saarl. v. 2. 4. 1992, EFG 1992, 607, rkr.; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 303a; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 157; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 92; SCHMIDT/GLANEGGER XXIII. § 46 Rn. 35; aA FG Berlin v. 4. 11. 1986, EFG 1987, 464, nrkr.; 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).

UE gebietet § 9 Abs. 1 iVm. § 11 Abs. 2 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 v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. A 303). Ein Verzicht auf den Ansatz des Pauschbetrags nach § 9a Satz 1 Nr. 1–3 ist rechtlich ebenfalls nicht zulässig (s. § 9a Anm. 22).

Etwas anderes gilt lediglich für antragsgebundene WK (zB § 9 Abs. 2 oder § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 6 Abs. 2 Satz 1).

Wegen der den Stpfl. treffenden Feststellungslast und seiner Mitwirkungsverpflichtung unabhängig vom Amtsermittlungsgrundsatz der FinVerw. besteht bei Fallgestaltungen beabsichtigten WKVerzichts allerdings in der Besteuerungspra-

xis ein nicht unwesentlicher Gestaltungsfreiraum (s. auch STARK in L/B/P, § 9 Rn. 157: „faktischer Verzicht“ durch Verschweigen; KLENK, FR 1972, 111).

**Wahlrechte**, die dem Stpfl. auf Antrag im Steuerdeklarationsverfahren zielentsprechend zu nutzende Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen, finden sich im WKBereich an verschiedenen Stellen (zB im mit Wirkung ab 1. 1. 2004 wieder eingeführten § 82b EStDV; zu weiteren Hinweisen s. Anm. 10).

Einstweilen frei.

58–59



## Erläuterungen zu Abs. 1 Sätze 1 und 2: Allgemeiner Werbungskostentatbestand und Rechtsfolgen

**Schrifttum:** BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, München 1974; KRÖGER, 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 (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, Köln 1980, insbesondere mit folgenden Beiträgen zur Auslegung des allgemeinen WKBegriffs: SÖHN, Betriebsausgaben/Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, 13; RUPPE, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, 103; v. BORNHAUPT, Der Begriff der WK unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, 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; DERS., Streit um die WK, JbFStR 1981/82, 164; RICHTER, Zur Deckungsgleichheit des WKBegriffs mit dem Betriebsausgabenbegriff, FR 1981, 556; KRUSE, Über Werbungskosten, FR 1981, 473; 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 u. 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 nichtselbst. 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; PÖL-LATH/RAUPACH, WKAbzug für Aufwendungen der allgemeinen Verwaltung privater Kapitalvermögen, DB 1985, 616; LANG, Die Einkünfte des Arbeitnehmers – Steuerrechtssystematische Grundlegung, Köln 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 Überschubrechnung, DStR 1988, 197; JAKOB/WITTMANN, Von Zweck u. Wesen stlicher AfA FR 1988, 540; KIRCHHOF, Empfiehlt es sich, das EStRecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen u. zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag Mainz 1988, 39–51, 92 f.; LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., Kölner Habilitationsschrift 1981/88, 318–338, 491–500; LEY, Neue Rechtsprechung und Verwaltungsübung zu Reisekosten u. doppelter Haushaltsführung, KÖSDI 1988, 7375; LOY, Aufbruch eines privaten PKW u. Diebstahl des Autoradios oder anderer Vermögensgegenstände anläßlich beruflich veranlaßter Fahrten, DB 1988, 21; MITTMANN, Aufwandsverteilung- 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 Be-

triebsausgabenbegriff, 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; DERS., Studienkosten als (vorab) veranlasste Erwerbsaufwendungen, FR 2002, 657; STAPPERFEND, Über Werbungskosten und Betriebsausgaben, in FS für H. W. Kruse, Köln 2001, 553; FUHRMANN, Brennpunkte und neue Rechtsentwicklungen zum Werbungskostenabzug, KÖSDI 2002, 13213.

60

### A. Überblick über die Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des allgemeinen Werbungskostenbegriffs (Abs. 1 Sätze 1 und 2)

Abs. 1 Satz 1 definiert den Tatbestand der WK allgemein, indem er drei Voraussetzungen nennt, unter denen Aufwendungen als WK dem Grunde nach bei der Einkünfteermittlung bei den Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 2 Nr. 2) entsprechend dem Nettoprinzip (s. Anm. 6) von den Einnahmen abzuziehen sind.

**Der Begriff der „Werbungskosten“** stellt sprachlich eine Abkürzung für *Erwerbungs- oder Erwerbskosten* dar (TIPKE, Steuerrechtsordnung II, 1993, 638). Unabhängig von seiner sprachlichen Interpretationsfähigkeit handelt es sich allerdings um einen eigenständigen estspezifischen Begriff iS eines terminus technicus (vgl. zur historischen Entwicklung des Begriffs mwN v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 3). Die im *kaufmännischen Sprachgebrauch* häufig als Werbungskosten bezeichneten Aufwendungen für Werbung (Werbekosten, Reklamekosten) sind dagegen Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4.

**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 Stpfl. nach den allg. Zurechnungsregeln zuzuordnen sind (s. Anm. 65 ff.);
- „*Einnahmen*“ im Bereich der Überschußeinkunftsarten (§ 2 Abs. 2 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 Stpfl.* (Tätigkeit, Handlung oder sonstige Leistung), die Gegenstand der jeweiligen Einkunftsart (nichtselbst. Tätigkeit, Kapitalüberlassung, Vermietung und Verpachtung, sonstige Leistung) und auf Einkünfterzielungsabsicht ausgerichtet ist, als notwendiges Bindeglied unerwähnt und bleiben in ihrer finalen Ausrichtung („*zur*“ Erwerbung usw.) hinter dem Veranlassungsprinzip des Betriebsausgabenbegriffs (§ 4 Abs. 4) umfangmäßig zurück; der BFH hat indes den WK-Begriff im Wege der Rechtsfortbildung iSd. „*Veranlassungsprinzips*“ erweitert (s. Anm. 130; kritisch hierzu STAPPERFEND, Über Betriebsausgaben und Werbungskosten, FS Kruse, 2001, 534 ff.).

Der Werbungskostenbegriff 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 Stpfl. veranlaßt sind.

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

**Rechtsfolge** bei Vorliegen der Voraussetzungen des WKBegriffs (s.o.) ist gem. Abs. 1 Satz 2 der Abzug bei der Einkunftsart, bei der die Erwerbenaufwendungen „erwachsen“ sind (s. Anm. 210 ff.).

Einstweilen frei.

61–64

## B. Werbungskosten als „Aufwendungen“ (Abs. 1 Satz 1)

### I. Begriff der „Aufwendungen“ (= Ausgaben)

#### 1. „Aufwendungen“ als vermögensmindernder Abfluß von Gütern in Geld oder Geldeswert (Ausgabe)

65

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

**Deckungsgleichheit mit dem Ausgabenbegriff:** Werbungskosten setzen gem. Abs. 1 Satz 1 ua. das Entstehen von Aufwendungen voraus. Obwohl der Aufwendungsbegriff 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.

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

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

► Teilweise wird im Schrifttum dagegen die Auffassung vertreten, der Begriff der Aufwendungen erfasse neben den „Ausgaben“ auch den „Aufwand“.

Insbes. STAPPERFEND, Über Betriebsausgaben und Werbungskosten, FS Kruse, 2001, 534 (550 f.); s. auch § 4 Anm. 752 mwN; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 226, die Aufwendungen im engeren, bilanzrechtlichen Sinn als Aufwand und im weiteren, steuerrechtlichen Sinn als Oberbegriff für Aufwand und Ausgaben definieren; KRÖNER, StW 1985, 115 (116); SÖHN, StW 1991, 270 (272); RING, DSz 1980, 157: Aufwendungen iSv. laufenden 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 nichtabziehbaren BA auch die unter § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser), § 4 Abs. 5 Nr. 6b (häusliches Arbeitszimmer) und § 4 Abs. 5 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 Aufwendungsbegriffs 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 ausf. § 4 Anm. 752).

► *Stellungnahme:* UE ist die deckungsgleiche Begriffsinterpretation von Ausgabe u. Aufwendung zutreffend, zumal auch im Rahmen des Abs. 1 selbst die Begriffe abwechselnd verwendet werden (s. Abs. 1 Nr. 2, der von Ausgaben spricht; vgl. auch § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 6). Der Katalog der nichtabziehbaren 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 soll- te sich Gesetzgebung u. 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 u. sonstigen Vorteile unter den Begriff der Aufwendung; zur Bewertung s. Anm. 104. Barausgaben setzt der Aufwendungs- begriff somit nicht zwingend voraus.

► *Tatsächliche Vermögensminderung:* Die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter müssen im Rahmen einer der Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 2 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 aus dem Vermögen des Stpfl. tatsächlich abfließen; es müssen somit reale Vermögenswerte aufgeopfert bzw. wirtschaftlich verzehrt werden, die der einkunftserzielenden Person oder Personenmehrheit zuzurechnen sind (vgl. BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 338 betr. Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen; BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, Abschn. C III 2d, aa; wegen Zurechnungsfragen u. der besonderen Problematik von Drittaufwendungen vgl. Anm. 40, 43). Abfließen bedeutet dabei das Ausschneiden 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; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 104; STARK in L/B/P, § 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 Anschaffungs- oder Herstellungskosten von in den Einnahmeerzielungsprozess eingesetzten WG bilden Aufwendungen iS einer Minderung des übrigen Vermögens; eine WKBerücksichtigung kommt allerdings im wesentlichen nur im Rahmen des Abs. 1 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 XXIII. § 9 Rn. 2; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 19a; BLÜMICH/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 Sonderausgaben; eingehend Anm. 77; aA TRZASKALIK, StuW 1985, 226–228, der wegen periodenübergreifender Sinnzusammenhänge das Belastungsprinzip anwenden will; uE nicht über-

zeugend, da stl. Leistungsfähigkeit abschnittsbezogen ermittelt wird). Eine Verpflichtung zur Kostentragung durch den Stpfl. läßt sich dem Aufwendungsbe-  
griff ebenfalls nicht entnehmen (vgl. D. MEYER, BB 1986, 988). Erwerbsbezogene  
Ersatzleistungen etwa, die der Stpfl. von anderer Seite erhält (zB durch  
Versicherungen), bilden vielmehr – entsprechend dem Grundsatz der Einzelbe-  
urteilung – 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 Vermö-  
gens sind dagegen keine strelevanten Aufwendungen (zB bei Rückzahlung eines  
Darlehens); diese Beurteilung hat ihre Ursache allerdings weniger im ausgaben-  
identischen Aufwendungsbe-  
griff als vielmehr in der Grundmethodik der Über-  
schusseinkunftsermittlung (s. auch Anm. 95). Darüber hinaus bilden fiktive oder  
kalkulatorisch geprägte Abzugspositionen keine Aufwendungen wegen fehlen-  
dem tatsächlichen Vermögensverzehr (Ausnahme: Abs. 1 Nr. 7; s. eingehend  
Anm. 68).

**Keine Aufwendungen bei fehlender Vermögensminderung:** Fehlt es an ei-  
nem tatsächlichen Abfluß und tritt keine Vermögensminderung ein, liegen im  
Grundsatz keine Aufwendungen vor, die als WK abgezogen werden können (s.  
aber STARK in L/B/P, § 9 Rn. 16, die auf die Ausnahme der WKPauschalen in  
Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 u. 5 und Pauschbeträge in § 9a hinweist; hierzu Anm. 54).  
Daher ist in folgenden Fällen der Aufwendungsbe-  
griff 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 füh-  
ren; s. auch SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 3; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9  
Rn. B 24; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 12 u. 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 ein ei-  
nen zugesagten Vorteil nicht erhält (vgl. BFH v. 29.1.1982 – VI R 59/78 n.v.)  
oder freiwillig durch Verzicht zB auf Bruttomieterlöse (vgl. BFH v. 10.8.1988 –  
IX R 20/84, BFH/NV 1989, 161) oder Urlaubsgeld (FG Bdb. v. 11.4.2001,  
EFG 2001, 886, rkr).

**Unbeachtliche Beurteilungsmerkmale:** Da der Aufwendungsbe-  
griff an tatsäch-  
lich vollzogene Realakte anknüpft, kommt es auf an einem objektiven Maß-  
stab gemessene Umstände nicht an. Unerheblich daher:

- ▷ *Üblichkeit, Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit* der Aufwendungen; auch das „Ver-  
anlassungsprinzip“ verlangt diese Voraussetzungen nicht.
- ▷ *Freiwilligkeit oder Zwang*, die die Aufwendungen auslösen. Es kommt daher  
nicht darauf, ob der Abfluß mit oder ohne Willen oder Kenntnis des Stpfl. er-  
folgt ist.

*Allg. Meinung* s. etwa v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 17a u. B 155; DERS., FR 1982,  
313 (315); SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 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; aA FG

Köln v. 29.10.1980, EFG 1981, 128, rkr; WASSERMEYER, 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. 3.4.1987 – VI R 91/85, BStBl. II 1987, 623; s. auch Anm. 40; zur Frage der stl. Geltendmachung von Drittaufwendungen vgl. Anm. 43).

Geldentwertungsaspekte bleiben im übrigen wegen des Nominalwertprinzips für die Begriffsbestimmung ebenfalls unbeachtlich.

66–67 Einstweilen frei.

## 68 2. Verhältnis zu anderen Begriffen: „Aufwand“ und „Kosten“

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

Vgl. OFFERHAUS, BB 1979, 617; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 21; K. BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, 1974, 4 (8).; auch BFH v. 23.2.1951 – IV 81/50 S, BStBl. III 1951, 77 (78) betr. aktivierungspflichtige Betriebsausgaben; BFH 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 allg. 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 konstituiert, 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 Werbungskostenarten wird der Aufwandsbegriff über Ausgaben hinaus auf sämtliche Formen des Vermögensverzehr erweitert (s. STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 33 betr. Abs. 1 Nr. 4 u. 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 u. 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 Terminus 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).

69–70 Einstweilen frei.

### 3. 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 Einkunftserzielung dienende – Leistung oder Tätigkeit erbringt; s. Anm. 40).

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

**Beispiel:** Probleme der Vorauszahlung von WKBetragen 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.

Einstweilen frei.

72–74

## II. Aufwendungen und kompensierende Ansprüche bzw. Leistungen

### 1. 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 WKAbzug grds. nicht; bei Zufluß aufgrund des Rückzahlungs- oder Ersatzanspruchs ist vielmehr getrennt zu untersuchen, ob stpfl. Einnahmen vorliegen.

### 2. Die Behandlung sog. kompensierender Ansprüche bei Überschusseinkünften

#### a) 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.
- ▷ *Aufwendungen* müssen wegen einer von vornherein fehlenden oder später wegfallenden Anspruchsgrundlage an den Stpfl. vom Empfänger zurückgezahlt, zurückgegeben oder von Dritten ersetzt werden bzw. sind rückforderbar.

Zur Unterscheidung von der wirtschaftlichen Rückgängigmachung eines Geschäftsvorfalles durch selbständiges Rechtsgeschäft s. TRZASKALIK, *StuW* 1985, 222 FN 1 (er spricht zusammenfassend u. 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 verfahrensrechtlichen Beweisprobleme s. WÜLLENKEMPER aaO, 97 f.

Die kompensierende Rechtsbeziehung besteht

- im Fall von Rückerstattungen zu dem, der ursprünglich an den Stpfl. geleistet (bzw. Aufwendungen des Stpfl. empfangen) hatte,
- im Fall einer Ersatz- oder Zuschußleistung eines Dritten zu diesem bzw. zu deren 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 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 Einnahmenezufluß 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 b) Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung von Aufwendungen (bzw. Einnahmen) und kompensierendem Anspruch

**Grundsatz:** Nach hM ist grds. davon auszugehen, daß die sich kompensierend gegenüberstehenden Abzugskomponenten u. Bezüge entsprechend dem abschnittsbezogenen Leistungsfähigkeitsprinzip separat zu beurteilen sind. Die jeweilige stl. Qualifikation entspricht den allg. Regeln u. 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 u. den allg. Zurechnungsregeln (s. Anm. 40) stl. erfaßt. Es erfolgt weder materiell- noch verfahrensrechtlich eine echte Rückwirkung auf vergangene Steuerperioden.

Diese Grundsätze gelten auch für die AfaA. Nach nunmehr einhelliger Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 13.7.2000 – VI B 184/99, BFH/NV 2000, 1470 mwN) ist auch die AfaA unabhängig von etwaigen Ersatzansprüchen im VZ des wertbeeinträchtigenden Umstands vorzunehmen. Der Stpfl. hat danach auch kein Wahlrecht, mit der Abschreibung zu warten, bis feststeht, ob und welcher Höhe der eingetretene Schaden ersetzt wird (so zutr. STARK in L/B/P, § 9 Rn. 37).

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

**c) Einzelfälle (rückforderbare Werbungskosten, durchlaufende Posten, irrtümliche Werbungskosten)**

**Rückforderbare Werbungskosten:** Auch falls gleichzeitig mit der dem ursprünglichen Charakter nach werbungskostenbezogenen Verausgabung 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 Verausgabung feststeht oder vom Stpfl. bestritten wird.

GLA SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 4; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 33; KIRCHHOF/v. BECKERATH IV. § 9 Rn. 28; GRUBE, FR 1989, 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; 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 u. 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 entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 2, wonach durchlaufende Posten weder Betriebseinnahmen noch Betriebsausgaben darstellen (vgl. auch v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 39 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 WK-Ersatz zu unterscheiden (zB ArbG ersetzt dem ArbN Aufwendungen, die bei diesem WK sind). Der WK-Ersatz ist im Grundsatz stpfl., soweit nicht der Gesetzgeber wie zB. in § 3 Nr. 16 etwas anderes bestimmt (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 Stpfl. 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/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 4; KIRCHHOF/v. BECKERATH IV. § 9 Rn. 28; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 63; s. aber GRUBE, FR 1989, 31 f.). Bei Zweifeln am Irrtumscharakter der Zahlung erfolgt zunächst eine Beurteilung als WK, bei Rückerhalt als stpfl. Einnahme.

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

79 Einstweilen frei.

### 3. Rückzahlung früherer Einnahmen (negative Einnahmen)

#### 80 a) Negative Einnahmen oder Werbungskosten

Für ohne Rechtsgrund erlangte strelevante Einnahmen, die vom Stpfl. an den ursprünglich Leistenden zurückerstattet werden, kommt nach Auffassung der (im Kern älteren, allerdings verfestigten) höchstrichterlichen Rspr. wegen des final formulierten Wortlauts von Abs. 1 Satz 1 ein WKAbzug nicht in Betracht. Die Rückzahlung früherer Einnahmen dient danach im allgemeinen nicht zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen. Derartige Rückzahlungsbeträge werden, um sie nicht unberücksichtigt lassen zu müssen, von der Rspr. im Jahr des Abflusses als sog. negative Einnahmen behandelt; die Kürzung von den Bezügen zum Verausgabungszeitpunkt erfolgt bei derjenigen Einkunftsart, die die frühere Einnahme zum Zuflußtermin zuzurechnen war.

Vgl. die 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 u. BFH v. 12.12.1958 – VI 25/57 U, BStBl. 1959, 96; s. weiterhin BFH v. 19.12.1975 – VI R 157/72, BStBl. II 1976, 322; v. 1.3.1977 – VIII R 106/74, BStBl. II 1977, 545; 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; v. 9.7.1987 – IV R 87/85, BStBl. II 1988, 342; v. 22.6.1990 – VI R 162/86, BFH/NV 1991, 156; v. 30.7.1997 – I R 11/96 BFH/NV 1998, 308; ausdrücklich jedoch offengelassen 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.

Aus der finanzgerichtlichen Rspr. vgl. FG Rhld.-Pf. v. 22.3.1982, EFG 1982, 608, rkr. („negative Einkünfte“); FG Hamb. v. 3.9.1986, EFG 1987, 122, rkr., betr. den Sonderfall einer Nettolohnvereinbarung; FG Bdb. v. 23.1.1996, EFG 1996, 702, rkr.; FG Düss. v. 12.8.1998, EFG 1998, 1678, rkr.

Die FinVerw. und Teile des älteren Schrifttums folgen der Auffassung der Rspr. zur Existenz negativer Einnahmen.

*FinVerw.*: zB OFD Erfurt v. 19.12.1996, FR 1997, 240.

*Schrifttum*: KOTTKE, BB 1981, 965; STUHL-DREIER, BB 1981, 1947; BROSCHE, NWB F. 3, 5200; RANFT, StRK-Anm. EStG § 19 Abs. 1 Ziff. 1 R. 549 spricht allerdings unscharf von „negativen Einkünften“; GILOY, BB 1974, 1527.

**Rechtsfolgen:** Wegen ihres besonders gearteten stl. Charakters entfällt eine Anrechnung auf die WKPauschbeträge des § 9a Nr. 1–3. 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 der Vorsorgepauschale (§ 10c Abs. 3) oder anderer an Einnahmen anknüpfender Berechnungen (s. auch BROSCHE, 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; BROSCHE, 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).

► *Feblende stsystematische Berechtigung:* Im Rahmen der Überschußermittlung gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 kennt das EStG nur die Begriffe „Einnahmen“ und „Werbungskosten“ zur Bezeichnung der positiven u. negativen Wertkomponenten. Die Rückzahlung früherer Einnahmen kann daher nur entweder als WK oder gar nicht abgezogen werden; für negative Einnahmen ist stsystematisch kein Raum.

► *Feblende 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 Einkunftserzielung dienende Tätigkeit oder Leistung des Stpfl. 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 LStpfl. 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 Steuergezetgebers 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 u. kleinere steuerökonomische Nachteile für einzelne Stpfl. berechtigen uE nicht dazu, eine im EStG stsystematisch nicht vorgesehene neue stl. Abzugsposition zu schaffen.

Im Ergebnis glA: JUDEICH, BB 1961, 673 in Auseinandersetzung mit GÖRNING, BB 1961, 92; VANGEROW, StuW 1964 Sp. 759 f.; JAKOB, Steuern vom Eink. I, § 3 Rn. 23; WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 14–26; v. BORNHaupt in K/S/M, § 9 Rn. B 233; DERS., DStZ 1990, 505; SCHMIDT/DRESENCK XXIII. § 9 Rn. 61; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 180; CREZELIUS, § 9 Rn. 9; FG Berlin v. 22.6.1976, EFG 1977, 254, rkr.; ähnlich FG Köln v. 22.7.1981, EFG 1982, 184, rkr. betr. sog. negative Werbungskosten; s. auch § 4 Anm. 766.

## b) 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, 967 f.; STUHLREIER, BB 1981, 1947; eingehend auch WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 73–79). Einfacher u. sachgerechter wäre die strikte Anwendung der Veranlassungsgrundsätze entsprechend dem allg. WKBegriff.

► *Rückzahlung aus einkunftserzielungsbezogenen 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 Einkunftserzielung 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 auf Grund rechtlicher oder tatsächlicher Verpflichtung*: Zumindest im Kapitalvermögensbereich bei Rückzahlung von Gewinnausschüttungen verlangt der BFH zur einkunfts-mindernden Berücksichtigung, daß der Stpfl. dazu rechtlich 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 XXIII. § 20 Rn. 31 Stichw. „negative Einnahmen“ u. Rn. 33 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 stmindernd auswirken (str.; aA v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 236a; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 182; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 64: Sachwert abzgl. der ggf. angefallenen AfA).

**Abzugsverbot bei Rückzahlung steuerfrei vereinnahmter Bezüge**: Bei auf Grund gesetzlicher Vorschriften stfrei vereinnahmten Bezügen (insbes. §§ 3, 3b) muß auch deren Rückzahlung durch den Stpfl. 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; STUHLREIER, BB 1981, 1947; WÜLLENKEMPER aaO, 73, 79–111; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 67; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 63; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 48; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 181; FinVerw DStR 1997, 580; AA JUDEICH, BB 1961, 675; KOTTKE, BB 1981, 967 f. mit dem Hinweis, § 3c regelt nicht den Fallbereich negativer Einnahmen.

Die systematischen 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 belastungserhöhend ausgewirkt haben; auch falls die Einnahmen faktisch im Einzelfall nicht der Besteuerung unterlagen (zB durch horizontalen oder vertikalen Verlustausgleich, den Abzug von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen), führt deren Rückzahlung zu negativen Einnahmen resp. WK (vgl. SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 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).

► *Sonderfall der Rückzahlung zu Unrecht stfrei belassener Einnahmen*: Wurde allerdings eine Einnahme zu Unrecht stfrei belassen (bestandskräftig; ansonsten Berichtigung 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 allg. Grundsätzen von Treu und Glauben die Berücksichtigung des Rückzahlungsbetrags als negative Einnahme; ansonsten würde eine doppelte stl. Vergünstigung

gewährt (glA OFD Erfurt v. 19.12.1996, FR 1997, 240; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 63; STARK in L/B/P, § 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 streife Bezüge bei Rückzahlung als negative Einnahmen behandelt werden (glA SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 63; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 237; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 48; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 181). Darüber hinaus uU im Einzelfall auftretende Härten sollten im Billigkeitswege durch die Fin-Verw. geregelt werden.

Einstweilen frei.

82–84

#### 4. Rückfluß früherer Werbungskosten (keine negativen WK)

##### a) Rückfluß abbezogener 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. 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, u. 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 Nr. 2 iVm. §§ 19–23; die WKPauschbeträge gem. § 9a Nr. 1–3 bleiben unberührt.

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

*Einnahmen nehmen an:* zB BFH v. 13.3.1964 – VI 152/63, StRK EStG (bis 1974) § 11 R. 50 betr. zurückgefllossene Prozeßkosten; v. 30.10.1964 – VI 346/61 U, BStBl. III 1965, 67 betr. Erstattung von Grundsteuer; v. 8.12.1967 – VI R 154/66, BStBl. III 1968, 272 betr. Rückfluß eines Zuschusses; v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755 betr. erstattete Vorsteuerbeträge; v. 28.3.1995 – IX R 41/93, BStBl. II 1995, 704; v. 13.7.2000 – VI B 184/99, BFH/NV 2000, 1470; v. 19.2.2002 – IX R 36/98, BFH/NV 2002, 1078; aber ausdrücklich offengelassen in BFH v. 14.12.1999 – IX R 69/98, BStBl. II 2000, 197 mwN.; *GLA* FG Köln v. 22.7.1981, EFG 1982, 184, rkr., u. v. 6.10.1982, EFG 1983, 226; WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 12–14, 32; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 64; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 48 zumindest bei Rückempfang früherer WK von einem Dritten; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 65; FROTSCHER, § 9 Rn. 45; KIRCHHOF/v. BECKERATH IV. § 9 Rn. 28; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 184.

*Negative WK nehmen an:* Nds. FG v. 9.2.1966, EFG 1966, 368, bestätigt; FG Berlin v. 13.4.1967, EFG 1967, 619, rkr.; FG Nürnberg v. 13.9. 1968, EFG 1969, 14, rkr.; FG Ba-Württ. v. 5.2.1976, EFG 1976, 278, rkr.; TIEDTKE, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, 1995, 472; CREZELIUS, § 8 Rn. B 48; FLIES, FR 1997, 625, DERS., DB 1997, 799; BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn 24.

Die Annahme „negativer WK“ soll nach der letztgenannten Auffassung dazu führen, daß die rückerstatteten WK nur bis zur Höhe der WK verrechnet werden können, die der Stpfl. im Rahmen dieser Einkunftsart im Jahr des Rückflusses getätigt hat. Der darüber hinausgehende Erstattungsbetrag ist danach stl. nicht als Einnahme zu erfassen.

UE ist diese Auffassung abzulehnen. Allein die Erfassung als Einnahme ist stsystematisch zutreffend. Materiellrechtlich 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 rückempfängenen 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 **b) 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 [758]). Dieser Auffassung der Rspr. ist uE zuzustimmen, denn sie folgt den allgemein geltenden Besteuerungsprinzipien (so auch zB v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. 66; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 184; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 65). Zu prüfen bleiben uU Billigkeitsmaßnahmen iSd. §§ 163, 227 AO.

**Rückfluß nichtabziehbarer Aufwendungen:** Im Jahr der Zahlung nichtabziehbare Aufwendungen (zB wegen § 3c) sind uE systementsprechend bei späterer Rückvereinnahmung im Grundsatz nicht zu versteuern; dies ist im Ergebnis str. (ebenso SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 65; WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 44 ff.; § 4 Anm. 767; aA v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 67 unter Hinweis auf BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210, u. 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.“).

UE ergibt sich diese Rechtsfolge aber unmittelbar aus dem EStG selbst (zB betr. Rückzahlung erwerbsbezogener Geldbußen gem. § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 3) oder aufgrund von Überlegungen zur Rechtsfortbildung (zB betr. den Rückfluß nichtabziehbarer Steuern; s. eingehend WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 87–98 mit Hinweis auf evtl. Beweisprobleme; er sieht in § 4 Abs. 5 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. III 1968, 581, § 3c gilt nicht analog; s. aber § 4 Anm. 767: Grundsatz der Nichterfassung der zurückgeflossenen nichtabziehbaren 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 uns, bei Versteuerung des Rückflusses die Veranlagung für das Jahr des Abflusses nach den Grundsätzen über widerstreitende Steuerfestsetzungen (§ 174 AO) zu berichtigen und den

Abzug zuzulassen, weil die „Gefährdung“ und damit der Grund für die Nicht-abziehbarkeit entfallen ist.

**Rückfluß freiwillig nicht abzogener 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 verfahrensrechtlichen Berücksichtigung (zB in dem einen oder anderen VZ) abhängt (so auch v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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 Nürnberg v. 13.9.1968, EFG 1969, 14, rkr. geworden betr. erstattete HGA-Zinsen). Entsprechend dem Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung (s. Anm. 77) sollte uE bei Ausschöpfung der verfahrensrechtlichen Berichtigungsvorschriften eine separate stl. Erfassung einerseits als WK, andererseits als Einnahme erfolgen. In besonders gelagerten Einzelfällen ist das Vorliegen eines stneutralen 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 verfahrensrechtlichen Vorschriften (zB wegen widerstreitender Steuerfestsetzung gem. § 174 AO) die frühere Veranlagung nicht berichtigt werden kann (s. auch § 4 Anm. 767). Ggf. sind Billigkeitsmaßnahmen geboten.

**Rückfluß zuvor fehlerhaft als Werbungskosten behandelter Aufwendungen:** Würde 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 steuerfrei belassener Einnahmen* (s.o. 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 WKAbzug 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, u. BFH v. 23.4.1991 – IX R 86/89, BStBl. II 1991, 712; aA v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 67a). Der Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung wird insoweit auch in diesen Fällen aus Gleichbehandlungsgründen durchbrochen. Alles andere würde zu einer ungerichtfertigen Doppelbegünstigung führen.

Einstweilen frei.

88–89

## 5. Ersatz- oder Erstattungsleistungen und Zuschüsse Dritter

### 90 a) Ersatz- oder Erstattungsleistungen durch Dritte

**Grundsatz:** Entsprechend dem Prinzip der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung (s. Anm. 77) ist es für das Vorliegen einer strelevanten Vermögensminderung unerheblich, ob der Stpfl. 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. 1a iVm. § 34). Grds. sind die erwerbsbezogen 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).

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

Allgemeine 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; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 72; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 42; differenzierend WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 79 f., 98–105, der im umgekehrten Fall stpfl. Bezüge annimmt, s. auch § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 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 Verlaufe 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; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 72, 73 mit Hinweis darauf, die Veranlagung ggf. unter den Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO zu stellen; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 42.

Soweit die erwerbsbezogenen Aufwendungen die stfreien Ersatzleistungen – die ggf. in pauschaler Form gewährt werden – übersteigen, erfolgt allerdings eine smindernde 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).

### 91 b) Zuschüsse

**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 Verausgabungsjahr,
- ▷ *getrennte stl. Erfassung* bei der betreffenden Einkunftsart im jeweiligen VZ entsprechend dem Zufluß-/Abflußprinzip (s. auch R 163 Abs. 1 EStR).

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 163 Abs. 3 EStR).
- ▷ *Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln oder private Zuschüsse, die keine Mieterzuschüsse sind*, gehören grds. nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Handelt es sich um bei den bezuschußten Aufwendungen um HK, sind ab dem Jahr der Bewilligung die Afa, erhöhte Afa und SonderAfa nach den um den Zuschuß geminderten HK zu bemessen (zu weiteren Einzelheiten s. R 163 Abs. 1 EStR u. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 74d f.).

### c) Verzicht auf Ersatz- oder Erstattungsleistungen

92

**Grundsatz:** Nach hM steht der Verzicht eines Stpfl. auf die Geltendmachung eines Ersatz- oder Erstattungsanspruchs der Aufwungenseigenschaft der zugrunde liegenden Beträge und dem WKAbzug nicht entgegen; entsprechend den allg. 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 Aufwungsbegriffs (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 Saar. v. 14.10.1993, EFG 1994, 238, rkr; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 188; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 75; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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 Saar. v. 14.10.1993, EFG 1994, 238) verzichtet, die das Entstehen von WK verhindert hätten (SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 75; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 75; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 188).

UE ist eine solche allg. 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 führen und zudem ein erkennbarer Erwerbsbezug der Aufwendungen beim Stpfl. vorliegt. Es verbleibt uE also bei dem o. g Grundsatz ohne Be-

rücksichtigung der Gründe für den Verzicht, auch im Bereich des § 12 Nr. 2 (so jetzt auch v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 77 ff., insbes. B 79 u. B 82).

93–94 Einstweilen frei.

### III. Weitere Abgrenzungsfragen

#### 95 1. Aufwendungen auf das Vermögen

Bei den Überschußeinkünften gehen das Vermögen und seine Wertänderung nicht in die Einkunftsermittlung 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 Vermögenssphäre“ beantwortet; maßgebend für die Abgrenzung ist das Veranlassungsprinzip (s. ausf. hierzu Anm. 185).

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

**Keine Bedeutung des Aufwendungsbegriffs für die Abgrenzung:** Der in Umkehrung von § 8 Abs. 1 definierte Aufwendungsbegriff hilft bei der Lösung der Zuordnungsfrage Erwerbs-/Vermögenssphäre uE nicht weiter. Auch stl. nichtabziehbare Vermögensaufwendungen erfüllen uU die Kriterien des Aufwendungsbegriffs. So ist bspw. die Anschaffung oder Herstellung sowohl von ertragbringenden abnutzbaren als auch von nichtabnutzbaren 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 Nr. 7 (= aufwandswirksame Verteilung wegen des nutzungsbedingten Wertverzehr) 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 Betriebsausgabenbegriff gem. § 4 Abs. 4 von Aufwendungen spricht und dabei in vollem Umfang den betrieblichen Vermögensbereich mitumfaßt.

96–99 Einstweilen frei.

#### 100 2. Fiktive Aufwendungen

**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 Einkunftserzieler 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, 134 f.; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 22–28 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 Kaufpreistraten; RFH v. 7.7.1927, RStBl. 1927, 198 betr. die Aufzehrung von Arbeitskraft; FG Bdb. v. 11.4.2001, EFG 2001, 886, rkr). Es gilt 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 u. v. 25.9.1980, EFG 1980, 231; s. auch BFH v. 1.10.1985 – IX R 58/81, BStBl. II 1986, 142). Das Anknüpfen des Aufwendungsbegriffs an konkrete wirtschaftliche Vermögensminderungen im VZ entspricht uE den Grundsätzen einer abschnittbezogenen 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 STARK in L/B/P, § 9 Rn. 16). Gleiches gilt uE für die besonderen gesetzlichen Entfernungspauschalen des Abs. 1 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 STARK in L/B/P, § 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/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 3).

**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.

Einstweilen frei.

101–103

#### IV. Bewertung der Aufwendungen

104

**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; 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 u. sonstige Sachbezüge), subsidiär mit dem gemeinen Wert gem. § 1 iVm. § 9 BewG (= gewöhnlicher Einzelveräußerungspreis), soweit dem nicht die allg. Rechtsanwendungsmethoden im Einzelfall widersprechen (zB das Verbot steuerverschärfender Analogie). Da der

Aufwendungsbegriff 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 STARK in L/B/P, § 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 aufgeopferte Vermögenswert beim Verlust des wirtschaftlichen Eigentums an einem Gebäude den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der bis zu diesem Zeitpunkt vorgenommenen Abschreibungen; uE gilt dies nur im Anwendungsbereich der Absetzungsregelung gem. Abs. 1 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. negative Einnahmen).

Für den Fall, daß ein als Einnahme versteuerter und nach § 8 Abs. 2 zu bewertender Nutzungsvorteil zur Erzielung von Überschubeinkünften 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 STARK in L/B/P, § 9 Rn. 18, zwingend).

## C. Einnahmen als Bezugspunkt der Aufwendungen (Abs. 1 Satz 1)

### I. 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 Einkunftserzielung 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 Überschufteinkunftsarten des § 2 Abs. 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 Einnahmeerzielungsabsicht (uE richtiger Einkunftserzielungsabsicht = Erwerbsbezug; s. Anm. 110) schließt die Geltendmachung von WK aus, da kein unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 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 XXIII. § 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 strelevanten Tatbestand fehlt (s. auch KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 53 f.). Einen Bezug zu einer bestimmten Einkunftsart oder Einkunftsquelle fordert Abs. 1 Satz 1 seinem Wortlaut nach nicht (anders die Rechtsfolgenanordnung des Abs. 1 Satz 2 u. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 betr. Schuldzinsen). Wegen teilentgeltlicher Rechtsgeschäfte s. Anm. 112.

Einstweilen frei.

106

### II. Steuerbare oder steuerpflichtige Einnahmen

107

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 v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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; FG Hamb., EFG 2001, 1423, rkt.; s. auch SCHMIDT/DRESECK XXIII. § 9 Rn. 4; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 144–151; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 87; FROTSCHER, § 9 Rn. 52; KIRCHHOF/v. BECKERATH IV. § 9 Rn. 47.

**Stellungnahme:** Stsystematisch betrachtet verkennt die hM, daß die StFreiheit von Einnahmen bzw. Einkünften lediglich zu einem Abzugsverbot führt, nicht jedoch die grundqualifikatorische Eigenschaft der Aufwendungen als WK beeinträchtigt (zu dem in § 3c enthaltenen Abzugsverbot). Begrifflich können auch insoweit WK vorliegen, als sie nicht bei der entsprechenden Einkunftsart abgezogen werden können (sog. nichtabziehbare WK). Für die Grundqualifikation von Aufwendungen als WK genügt daher uE ein Zusammenhang mit *steuerbaren* Einkünften, dh. präziser mit einer auf stbare Einkunftserzielung ausgerichteten Erwerbsleistung (glA KREFT, Vorab veranlasste Erwerbisaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 53; KREFT, FR 2002, 657 [664]; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 112; PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, 1984, 58, 203; wohl auch WASSERMEYER, StuW 1982, 355 f.). Als stbar können solche Bezüge bezeichnet werden, die nach den Wertungen des Gesetzgebers im steuerverhafteten Einkünftebereich anfallen. Wenngleich sowohl bei gänzlich fehlendem strelevanten Erwerbsbezug als auch bei einem Zusammenhang mit stfreien Einkünften im Ergebnis gleichermaßen ein Abzug der Aufwendungen bei der Einkunftsermittlung ausscheidet, ist die og. Differenzierung zumindest aus rechtsmethodischen Gründen sinnvoll und erforderlich.

108–109 Einstweilen frei.

110

### III. Einnahme- oder Einkunftserzielung?

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 120/02, FR 2003, 195; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 6; KIRCHHOF/v. BECKERATH IV. § 9 Rn. 41; KRUSE, FR 1981, 473; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 144; v. BORNHAUPT, FR 1982, 314) oder vielmehr auf die Einkünfte (so zB BFH v. 2.3.1962 – VI 79/60 S, BStBl. II 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 Einkünfteerzielungsabsicht 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 Einkunftserzielung 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 Erwerbisaufwendungen (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 Einkunftserzielung 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 DRENSECK (in SCHMIDT XXIII. § 9 Rn. 6) zu Recht hinweist – keine allzu große Bedeutung haben, da Aufwendungen letztlich nur im Rahmen der Einkunftsarten der § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 als WK abgezogen werden können.

Einstweilen frei.

111

#### IV. Einnahmen bei teilentgeltlichen Rechtsgeschäften

112

Abs. 1 Satz 1 nennt – ohne nähere Konkretisierung – Einnahmen als Bezugspunkt der Aufwendungen. Ohne Einnahmen oder zumindest die Absicht, Einnahmen (richtiger Einkünfte, s. Anm. 110) zu erlangen, fehlt es beim Stpfl. 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 Aufwendungsordnung ergeben. Unmittelbar dem nicht erwerbsbezogen 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. 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; s. hierzu auch BMF v. 16.4.2004, FR 2004, 608).

**Reduzierte Einnahmenhöhe:** Zwischen fremden Dritten ist für das Vorliegen der strelevanten 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 Stpfl. gegenüber „nahestehenden 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 maßgeb-

lich sind. Ein Aufteilungsverbot greift nach hM bei Teilentgeltlichkeit nicht ein. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und der Rechtssicherheit sollte jedoch in Anlehnung an § 21 Abs. 2 wie bei fremden Dritten von der Vollentgeltlichkeit ausgegangen werden, sofern eine 56 vH-Grenze des ortsüblichen Entgelts nicht unterschritten wird. Eine Aufteilung könnte sich aber gleichwohl bei teilweise fehlender Einkünfteerzielungsabsicht ergeben (vgl. hierzu auch BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BFH/NV 2003, 253: Bei Mietzins unter 75 vH der ortsüblichen Miete ist Einkünfteerzielungsabsicht auch bei langfristiger Vermietung zu prüfen.).

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

113–114 Einstweilen frei.

## D. Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen, insbes. Veranlassungsprinzip (Abs. 1 Satz 1)

### I. Der Gesetzeswortlaut des Abs. 1 Satz 1

#### 115 1. Steuergesetzliche Unschärfen und Interpretationsvielfalt

Für die sog. Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 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 strelevanten 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 stsystematischer Sicht als auch in der Besteuerungspraxis erhebliche Schwierigkeiten, wohl nicht zuletzt wegen des knappen und unklaren Gesetzestextes, 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/DRESECK XXIII. § 9 Rn. 7; grundlegend zum Theorienstreit: RAUCH, Nachträgliche WK – Zu späte Aufwendungen?, 1996, 32 ff.):

► *Strenger und erweiterter finaler WKBegriff:* 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 getätigt 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 60er Jahre nicht mehr festgehalten (s.u.). Bis heute wird jedoch im strechtlichen Schrifttum vertreten, der finale WKBegriff 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 WKBegriffs (s. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 152 ff.) durch das Kriterium der Veranlassung erweitert (sog. „erweiterter finaler WKBegriff“: zB KRUSE, FR 1981, 473; KRUSE, FS für W. Ritter, 1997, 416 ff.; STAPPERFEND, FS Kruse, 2001, 533 ff., 535). Die Vertreter dieser Auslegung kritisieren, daß bis heute die Rspr. zum veranlassungsorientierten WKBegriff (s.u.) keine Rechtsgrundlage für die Bestimmung des Abs. 1 Satz 1 nach dem Veranlassungsprinzip benannt hat (so insbes. STAPPERFEND, FS KRUSE, 2001, 533 [535] unter Hinweis auf v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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 WKBegriff:* Die mittlerweile hM stellt jedoch ab auf die Veranlassung der Aufwendungen durch eine stbare Einnahmeerzielung bzw. durch eine auf stbare Einnahmeerzielung (richtiger auf Einkunftserzielung, s. Anm. 110) ausgerichtete Leistung (s. zum verknüpfenden Leistungsverhältnis Anm. 116). WK und Betriebsausgaben (§ 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; zB v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 172; SCHMIDT/DRESECK XXIII. § 9 Rn. 7; OFFERHAUS, BB 1979, 620 f.; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 114; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbenaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 49 ff.; KREFT, FR 2002, 657, 665; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 227 ff.; LANG/SEER, FR 1994, 521, 524; PRINZ, StuW 1996, 267.

Die konkreten Erfordernisse des Veranlassungszusammenhangs und die vorzunehmenden strechtlichen 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, 310–318; KREFT, *Vorb* veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 54 ff.).

## 2. Das Leistungsverhältnis als fehlendes Verknüpfungselement

### 116 a) 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 WKBegriffs auf die Einnahmen ist zu eng, weil die strelevante Einnahmeerzielung (richtiger Einkünfterzielung, s. Anm. 110) regelmäßig ein Handeln des Stpfl. (Tun, Dulden, Unterlassen) oder ein Rechtsverhältnis (zB eine Darlehens- oder Mietüberlassung) voraussetzt, durch welches die Aufwendungen ausgelöst werden.

**Auf die Erwerbsleistung bezogene Interpretation:** Die stbare Erwerbsleistung des Stpfl. (so zusammenfassend RAUPACH in SÖHN [Hrsg.], *Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht*, 1980, 407 f.), die letztlich der Erzielung von Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 dient, ist das Verknüpfungselement zwischen Aufwendung und Einnahme; diese Leistung, nicht die Aufwendung selbst, dient idR der Einnahme- bzw. Einkünfterzielung.

So auch u.a. TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 206 ff.: „finale Handlungslehre“; TIPKE, *StuW* 1979, 200 f.; PRINZ, *WK bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung*, 1984, 219–221; PRINZ, *StuW* 1996, 267 (270): „Veranlassung durch eine konkrete, der Einkünfterzielung dienende Erwerbsleistung“; KREFT, *FR* 2002, 657 (664); zur Erwerbstätigkeit als Einkommensgegenstand generell BAYER, *BB* 1988, 1, 141, 213.

Der allg. WKBegriff 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 Stpfl. mit seinem Beruf, einer kapitalmäßigen Nutzungsüberlassung, 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 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 zu § 21; v. 5.5.1993 – X R 128/90, *BStBl.* II 1003, 867 zu § 22. Für das Schrifttum gilt gleiches, etwa v. BORNHAUPT in *K/S/M*, § 9 Rn. B 171 ff.; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 7; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 114; KIRCHHOF/v. BECKERATH IV. § 9 Rn. 61; STARK in *L/B/P*, § 9 Rn. 71; FROTSCHER, § 9 Rn. 11 ff.).

### 117 b) Zweifache Voraussetzung: Veranlassung durch eine Erwerbsleistung (Einkunftsquelle), die der Einkünfterzielung dient

Folgt man mit der hM einem veranlassungsbezogenen (statt einem finalen) WKBegriff und erkennt man, daß Aufwendungen und Einnahmen nicht in einer direkten Beziehung zu einander stehen, sondern daß als Bindeglied eine Erwerbsleistung hinzuzudenken ist (s. Anm. 116), dann tritt eine Aufspaltung in zwei Voraussetzungen ein:

- ▷ Die Aufwendungen müssen ausschließlich, wesentlich oder in abgrenzbarem Umfang durch ein strelevantes Leistungsverhältnis (dh. die berufliche Tätigkeit, die Kapitalüberlassung, 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 Nr. 4–7 dienen.  
Vgl. ähnlich TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 206 ff.; TIPKE in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 6–8; PRINZ, StW 1996, 267 (270); KREFT, FR 2002, 657, 644. Die Rspr. folgt dem regelmäßig, s. Anm. 116 mwN.

Einstweilen frei.

118–120

### 3. 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 (glA v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 113; ausf. 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, 621; PRINZ, FR 1986, 399; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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 interpretieren. Mangels selbständiger, in den Konturen klar erkennbarer

Begriffsinhalte erübrigt sich eine genaue Abgrenzung. Die verwendeten Ausdrücke sollen lediglich bestimmte, mit einer Aufwendung bezweckte Wirkungsrichtungen umgrenzen; gleichwohl ist unumstritten, daß die angedeuteten Wirkungsrichtungen miteinander verwoben sind und nicht eindeutig voneinander unterschieden 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 Einkunftserzielung s. Anm. 110).

Vgl. bereits STRUTZ, EStG 1925, § 16 Anm. 8; s. auch BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – WK, München 1974, 9; v. BORNHAUPT in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 168 f.; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 116–118; RAUPACH in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 411 spricht anschaulich von einer „topischen“ Bedeutung der Begriffe, dh. es werden bestimmte Zielrichtungen der WK herausgegriffen, da man das allg. Rechtsprinzip nicht klar formulieren konnte.

122–129 Einstweilen frei.

## II. Allgemeines zum Veranlassungsprinzip

### 130 1. Überblick zum Veranlassungsprinzip

Das Veranlassungsprinzip wurde von der Rspr. im Wege der Rechtsfortbildung in Erweiterung des finalen WKBegriffs einheitlich für Betriebsausgaben und Werbungskosten 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 Stpfl. s. Anm. 143. Der Veranlassungszusammenhang muß nicht zwischen Aufwendungen und Einnahmen bestehen, sondern zu einem der Einkunftserzielungsabsicht dienenden Erwerbsbeitrag des Stpfl. 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 rechtlichen vor (s. Anm. 153); ein zeitlicher und örtlicher Zusammenhang wird nicht gefordert (s. Anm. 154).

131 Einstweilen frei.

### 132 2. 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 SÖHN [Hrsg.], Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980) wird heute vom BFH allgemein das Veranlassungsprinzip als systematisch gebotener Ansatz zur Interpretation des WKBegriffs, zumindest zur Schließung seiner verdeckten Rege-

lungslücken angesehen. Dies gilt einheitlich für sämtliche Überschußeinkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 und bewirkt dem Grunde nach die Deckungsgleichheit mit dem BA-Begriff (eingehend 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 stjuristischen Wertungsüberlegungen ist nach hM mit den Grundsätzen teleologischer Rechtsfortbildung vereinbar.

Vgl. eingehend v. BORNHAUPT in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 185–189; v. BORNHAUPT, BB 1981, 774; v. BORNHAUPT, DStR 1983, 12–16; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 171–173; PRINZ, StuW 1996, 267; enger demgegenüber KRUSE, FR 1981, 474 f. Die methodische Zulässigkeit der erweiternden Auslegung bezweifelt BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, 1974, 62–65; STAPPERFEND in FS KRUSE, 2001, 537: Rechtsfortbildung nur bei den als Regelungslücken anerkannten Fallgruppen der nachträglichen, unfreiwilligen und abwehrenden Aufwendungen; offengelassen bei WANNER, StuW 1987, 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 stverschärfende Analogie, deren strechtliche Zulässigkeit str. ist, erfolgt wegen einer Erweiterung des WK-Umfangs in aller Regel nicht (glA v. BORNHAUPT, DStR 1983, 15).

**Gründe für die Übernahme des Veranlassungsprinzips** in den Regelungsbereich des § 9 sind die folgenden (vgl. v. BORNHAUPT in SÖHN [Hrsg.], Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 181–185; PRINZ, FR 1986, 401 f.):

- ▷ *Teleologischer Grund:* WK und BA erfüllen in unterschiedlichen Einkunftsermittlungssystemen die gleiche Aufgabe; sie dienen beide der Realisierung des objektiven Nettoprinzips, indem Aufwendungen dem Einkunftserzielungsbereich 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).
- ▷ *Steuersystematischer 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. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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 v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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 BA-Begriff 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 WKBegriffs unter Zuhilfenahme des Veranlassungsprinzips von der allg. juristischen Rechtsfortbildungsmethodik gedeckt ist, nicht zuletzt im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Darüber hinaus ist das Veranlassungsprinzip ein tragender Grundsatz des EStG überhaupt, der in die verschiedensten Regelungsbereiche Eingang gefunden hat (vgl. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 178; s. auch PRINZ, StuW 1996, 267 ff.: „regelungsübergreifendes Veranlassungsprinzip“).

**Zusammenfassung und verbleibende Meinungsunterschiede:** Durch Überwindung des zu engen finalen Gesetzeswortlauts mit Hilfe des Veranlassungsprinzips hat die um Rechtsfortbildung bemühte Judikatur den WKBegriff dem BA-Begriff angeglichen und stsystematisch 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 nichtabziehbaren Aufwendungen ermöglicht, besitzt es bei rechtssystematisch sauberer Anwendung eine ausreichende Trennschärfe, um auch in Grenzfällen zu überzeugenden und vorhersehbaren Ergebnissen zu gelangen (so ausdrücklich PRINZ, StuW 1996, 267 [274]).

Hinsichtlich der Kriterien des Veranlassungszusammenhangs bleibt die Bedeutung objektiver und subjektiver Elemente unklar (s. Anm. 146–149); gleiches 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 Praktikabilitätsabwägungen sind in diesem Zusammenhang auch formell-typisierende Kriterien als Ausfluß differenzierender Fallgruppensystematik heranzuziehen (vgl. eingehend WALZ, StuW 1986, 2843; zur Typisierung allgemein s. Anm. 54).

133–134 Einstweilen frei.

### 3. Geltungsbereich des Veranlassungsprinzips

#### 135 a) Einheitliches Veranlassungsprinzip für Betriebsausgaben und Werbungskosten

Wegen der umfassenden Geltung des Veranlassungsprinzips (s. Anm. 132) sind WK- und BA-Begriff 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 Einkünftermittlung (s. Anm. 23 mwN).

#### 136 b) Einheitliches Veranlassungsprinzip bei allen Überschusseinkunftsarten

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

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19);
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20);
- 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.

**Einheitliche Abgrenzung zum Privatbereich:** Die Abgrenzung der Erwerbssphäre vom Einkommensverwendungsbereich insbes. bei den Lebensführungskosten 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 BA-Begriffs gem. § 4 Abs. 4 (s. eingehend Anm. 23).

**Unterschiede in tatsächlichen Verhältnissen:** Der stsystematischen Einheitlichkeit des WKBegriffs steht nicht entgegen, daß die durch eine Erwerbstätigkeit veranlaßten Aufwendungen bei den vier Überschußeinkünften in tatsächlicher Hinsicht bedingt durch deren unterschiedliche Ausgestaltung einen abweichenden Umfang aufweisen können; insoweit erwachsen bspw. dem vermietenden Hauseigentümer regelmäßig zahlreichere und höhere Erwerbsaufwendungen als dem Kapitaleigner. Die einkunftsartenspezifischen tatsächlichen Besonderheiten im Werbungskostenumfang werden auch im Katalog des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 erkennbar, Nr. 4 u. 5 etwa enthalten dem Wortlaut nach speziell auf ArbN zugeschnittene Werbungskostenarten, die allerdings gem. Abs. 3 bei den anderen Überschußeinkunftsarten entsprechend abziehbar sind. Diese faktischen Abweichungen in Anwendungsbereich und Umfang der WK ändern am einheitlichen strechtlichen Inhalt des WKBegriffs für alle privaten Einkunftsarten sowie der übergreifenden Geltung des Veranlassungsprinzips nichts.

Einstweilen frei.

137

#### 4. Verhältnis zum finalen Werbungskostenbegriff der Gesetzesfassung

##### a) Kein bloß „erweiterter finaler Werbungskostenbegriff“

138

Das Veranlassungsprinzip bezweckt eine über den Wortlaut hinausgehende Erweiterung des finalen Werbungskostenbegriffs (s. Anm. 120). Es umfaßt aber das subjektive Finalitätskriterium vollinhaltlich mit (so auch v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 173); Veranlassung, interpretiert als auslösendes Moment im Rahmen einer wertenden 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 Veranlassung 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, 474f., und neuerdings STAPPERFEND in FS KRUSE, 2001, 537). Die Rechtsauffassung vom erweiterten finalen WKBegriff (vgl. Anm. 115), die wohl vornehmlich auf rechtmethödisch geprägten Vorsichtsüberlegungen beruht (s. KRUSE, JbFSr 1981/82, 251), würde vielmehr zu ständigen gedanklichen Ab-

grenzungsschwierigkeiten zwischen Anlaß und Zweck führen, ohne dadurch materiellrechtlich unterschiedliche Ergebnisse zu bewirken (vgl. PRINZ, FR 1986, 402).

### 139 b) 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/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 7; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 152–156; zust. KRUSE, FR 1981, 474) zu vier Gruppen zusammenfassen:

**Aufwendungen bei gesicherten Einnahmen:** Stehen die aus einem strelevanten Leistungsverhältnis resultierenden Einnahmen unabhängig davon fest, ob vom Stpfl. Aufwendungen getätigt 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 in SÖHN [Hrsg.], Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 176). Wegen des engen wirtschaftlichen Zusammenhangs mit einer einkunftserzielungsorientierten Tätigkeit kommt dennoch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten ein WKAnsatz in Betracht.

**Beispiele:** Steuerberatungshonorare, die der Eigentümer eines Miethauses 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. II 1965, 410). Gleiches 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 getätigt, in welchem keine Einnahmen mehr aus einer stl. Erwerbstätigkeit fließen, so kommt dennoch entsprechend dem objektiven Nettoprinzip eine stmindernde 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:** 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 Erwerbseingagement 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:** 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 Ver-

lust, 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 Bsp. aus der Rspr. bei STARK in L/B/P, § 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).

**Beispiele:** Prozeß- und Anwaltskosten eines Stpfl., die mit einem Leistungsverhältnis im Zusammenhang stehen und etwa zur Vermeidung der Rückzahlung von Arbeitslohn oder Mieteinnahmen getätigt 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 Wiedereintragung eines bereits gelöschten Vorbehaltsnießbrauchs zu verhindern (vgl. BFH v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486, als nachträgliche Anschaffungskosten qualifiziert).

### III. Die Veranlassung

#### 1. 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, 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 *auszulösende 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 strelevante Überschauerzielungsabsicht 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 stjuristischen Wertung festgestellte Anlaß der Zustandsveränderung muß mit der strelevanten Tätigkeit oder Leistung in wirtschaftlichem Bezug stehen. Der Veranlassungsbegriff wird folglich idR herkunftsbezogen, nicht dagegen auswirkungsbezogen definiert.

Vgl. zu Begriffserläuterungen: OFFERHAUS, BB 1979, 620; KRÖGER, StuW 1978, 290; KRÖNER, StuW 1985, 120–126 mit der Unterscheidung innerer und äußerer Auslöser; WALZ, StuW 1986, 36 f.; WASSERMEYER, StuW 1982, 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 strechtliche Wertung unter wirtschaftlichen Wesentlichkeitsgesichtspunkten. Bei Dauersachverhalten (zB jährliche Schuldzinsen) kann der Veranlassungszusammenhang im Zeitablauf wechseln.

## 141 2. Abgrenzung der Veranlassung vom Zweck

Obleich die Begriffe „Anlaß“ und „Zweck“ verschiedenen gedanklichen Kategorien angehören und theoretisch unterscheidbar sind (vgl. TIPKE in SÖHN [Hrsg.], Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 6), verwischen sich die Grenzen bei der einzelfallbezogenen Rechtsanwendung häufig. Teilweise werden den Begriffen unterschiedliche Bezugspunkte zugeordnet (vgl. TIPKE, StuW 1979, 201; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 206: Aufwendungen beruhen ursächlich auf einem Handeln zu Erwerbs- oder Privatzielen); uE ergibt sich diese unterschiedliche Bezugsbasis bereits aus dem strelevanten Leistungsverhältnis als Verknüpfungselement von Aufwendungen und Einnahmen (s. Anm. 116; ähnlich auch KRÖNER, StuW 1985, 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 Einkunftserzielung erbracht werden. Sofern als auslösender Umstand für eine Vermögensminderung nur „innere Tatsachen“ (Erwägungen, Motive) feststellbar sind, vermischt 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 Zufallsereignissen und Dritthandlungen), der durch verschiedene Faktoren und Umstände geprägt wurde (vgl. WASSERMAYER, StuW 1982, 360–362; KRÖGER, StuW 1978, 289 [291]). Das in Betracht kommende Veranlassungsspektrum muß unter dem stspezifischen Maßstab des objektiven Nettoprinziips 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 WKBegriff fallenden Aufwendungsarten vollständig mit (glA PRINZ, FR 1986, 402; WASSERMAYER in SÖHN [Hrsg.], Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 408; KRÖGER, StuW 1978, 290 f.). Zur Abgrenzung Veranlassung/Zweck s. auch § 4 Anm. 797.

### 3. Abgrenzung der Veranlassung von der Verursachung

142

Auch wenn sich heute die Anwendbarkeit des Veranlassungsprinzips bei der Auslegung des WKBegriffs weitestgehend in Rspr. und im 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* WKBegriff gesprochen werden kann (zum Theorienstreit s. auch STAPPERFEND, FS für Kruse, 2001, 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 TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl 2002, § 9 Rn. 206 ff.: Problematik der Zuordnung von Bezügen und Aufwendungen ist kausalrechtlicher Art) setzen den Begriff der Veranlassung mit dem der Verursachung gleich (zu weiteren Einzelheiten dieser Auffassung s. § 4 Anm. 790).

**„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, 263; WASSERMAYER, StuW 1981, 245; WASSERMAYER, StuW 1982, 352; s. hierzu auch § 4 Anm. 791).

**Stellungnahme:** UE ist eine Gleichsetzung von Veranlassung und Verursachung sowohl sprachlich als auch steuersystematisch ungenau (glA GÖRLICH, B 1979, 712; OFFERHAUS, BB 1979, 620; KRÖGER, StuW 1978, 291; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 61 ff. mit einer ausf. Auseinandersetzung mit dem Theorienstreit; s. auch STARK in L/B/P, § 9 Rn. 69). Die Untersuchung naturgesetzlicher Ursachenzusammenhänge (Kausalketten) ist für die Zuordnung von Aufwendungen zur Erwerbs- oder Privatsphäre wegen der Vielzahl logisch denkbaren und zu bewertender Kausalfaktoren weder erforderlich noch geeignet (zu Veranlassungsprinzip und Kausalität s. ausf. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 185 ff.). Das auslösende Moment für eine Leistungshandlung kann vielmehr von deren eigentlicher Ursache abweichen, wengleich 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, 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 ausf. TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 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 schlich-

ten 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 strechtliche Wertungsüberlegungen.

#### 143 4. 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.

Vgl. BFH v. 28.11.1977 – GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105 (108) betr. Unfallaufwendungen wegen leichtfertigen Verstoßes gegen Verkehrsvorschriften; auch BFH v. 25.3.1988 – VI R 207/84, BStBl. II 1988, 706; v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160; v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467, und v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BStBl. II 2002, 1441 betr. beruflich veranlaßte Strafverteidigungskosten; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 23 mwN; § 4 Anm. 798; zur Rechtsentwicklung s. auch v. BORNHAUPT, BB 1982, 1346.

Das stspezifische Leistungsfähigkeitsprinzip ist wertneutral, zumal es auf verschuldensbedingte Kausalzusammenhänge nicht ankommt. Der WKAbzug sollte allerdings aus rechtspolitischen Gründen den in anderen Teilen der Rechtsordnung zu findenden Grundwertungen nicht zuwiderlaufen (vgl. FELIX, KÖSDI 1985, 5941; WALZ, StuW 1986, 43: Rücksichtnahme auf die Einheit des *ordre public*). Ausfluß derartiger stgesetzlich geschaffener Wertkongruenzen sind etwa das Abzugsverbot des § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 8 betr. gerichtlich festgesetzte Geldbußen sowie § 12 Nr. 4 betr. Geldstrafen uä.). Der strelevante 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 WKAbzug gänzlich ausscheidet (BFH v. 20.7.1994 – I B 11/94, BFH/NV 1995, 198; 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, s. BFH v. 6.4.1984 – VI R 103/79, BStBl. II 1984, 434, und v. 27.3.1992 – VI R 145/89, BStBl. II 1992, 837; hierzu auch MÜLLER, DStZ 1999, 334; vgl. auch BFH v. 18.9.1987 – VI R 121/84, BFH/NV 1988, 353 betr. Schadensersatzzahlungen bei bewußter Schädigung des ArbG: kein WKAbzug).

144 Einstweilen frei.

### IV. Der Veranlassungszusammenhang

#### 145 1. Allgemeines

Der Veranlassungszusammenhang besteht nicht direkt zwischen Aufwendungen und Einnahmen, vielmehr schiebt sich als Bindeglied eine Leistung des Stpfl. als „Einkunftsquelle“ dazwischen (s. Anm. 116, 117): Die Aufwendungen werden nicht durch Einnahmen veranlaßt, sondern durch eine der Einkünfterzielung dienende Tätigkeit oder sonstige Leistung, die eine „Einkunftsquelle“ iSd. Überschusseinkunftsarten bildet (nichts selbst. Tätigkeit, Kapitalüberlassung, Vermie-

tung 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 rechtliche Zusammenhang (s. Anm. 153);
- weder ein zeitlicher noch ein örtlicher Zusammenhang sind zu fordern (s. Anm. 154).

## 2. Objektiver und subjektiver Zusammenhang als Elemente des Veranlassungsprinzips

### a) Überblick

146

Hinsichtlich der Beantwortung der Frage, wann Aufwendungen konkret durch eine erwerbsbezogene Leistung des Stpfl., dh. etwa den Beruf oder die Kapitalüberlassung 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 noch nicht ausdiskutiert ist (so TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 235). 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).

### b) 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 getätigt 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 Zwangsaufwendungen. 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. 24.8.2001 – VI R 40/94, BFH/NV 2002, 182; v. 10.4.2002 – VI R 46/01, BStBl. II 2002, 579; v. 18.12.2001 – IX R 122/92, BFH/NV 2002, 904; v. 17.12.2002 – VI R

137/01, FR 2003, 199. Das reichhaltige Schrifttum hat sich der vorstehenden BFH-Rspr. – bei unterschiedlicher Begründung im Detail – im Ergebnis ganz überwiegend angeschlossen (vgl. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 174; STAPPERFEND, FS Kruse, 2001, 542; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 114; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 252; SCHMIDT/DRENSECK XXIII, § 9 Rn. 7, und SEER/LANG, FR 1994, 521, 524, jeweils mit weiteren umfangreichen Nachweisen).

#### 148 c) Abweichende Auffassung

Teilweise wird jedoch im 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 strelevante Verknüpfung zwischen Aufwendung und Einnahmeerzielung (besser: Einkunftserzielung) hergestellt werden.

Die Bedeutung objektiver Kriterien soll demgegenüber allein im verfahrensrechtlichen 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 definitive 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, 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, 199; FELIX, *KÖSDI* 1985, 5940; KRÖGER, *StuW* 1978, 291; ähnlich KRÖNER, *StuW* 1985, 119 f. für den Fallbereich der sog. inneren Auslöser.

#### 149 d) 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 stjuristischen Wertung des Einzelfalls. Lediglich ihr *rechtssystematisches Verhältnis zueinander* ist str.

UE ist – abweichend von der bis Lfg. 158 vertretenen Auffassung – der von der Rspr. und der im Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung (s. Anm. 147) iE zu folgen. Allerdings liegt die Relevanz der subjektiven Kriterien uE jedoch 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 Erwerbsbezogenheit der Veranlassung andererseits (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, 359; KREFT, *Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht*, 2000, 67 f.; 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 XXIII. § 4 Rn. 30; dies meinen wohl auch TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 213, 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, FS Kruse, 533 [542 f.], 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 Einkommensteuerrecht, 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 XXIII. § 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 nichtabziehbaren Kosten der Lebensführung (so auch v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 177; SCHMIDT/HEINICKE XXIII. § 4 Rn. 30; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 69 f.; s. auch § 4 Anm. 807: „Objektiver Zusammenhang als Korrektiv“).

Einstweilen frei.

150–151

### 3. Weitere Kriterien zur Kennzeichnung des Zusammenhangs

#### 152 a) 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 Einkunftserzielung ausgerichteten Tätigkeit oder Leistung des Stpfl. 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 Schrifttum folgt, genügt für den WKAbzug vielmehr ein *mittelbarer, dh. über Zwischenstufen bestehender* Zusammenhang (idR mit einer bestimmten Einkunfts- u. 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 Einkünfteerzielung „im weitesten Sinne fördern“; aus dem Schrifttum: v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 193 ff.; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 73; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 115; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 8 mit einer ausf. 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 b) Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang

**Wirtschaftlicher Zusammenhang:** Zur Begründung des WKAbzugs von Aufwendungen muß ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer konkreten auf Einnahmeerzielung 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 Einkünfteerzielung gerichteten Tätigkeit ist für die Abziehbarkeit erforderlich, weil das auslösende Moment der Erwerbssphäre zuzuordnen sein muß (so ausdrücklich: 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 XXIII. § 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 rechtliche Verbindung zwischen Einnahmen und Aufwendungen bei abweichendem wirtschaftlichen Konnex nicht zur Begründung des WKAbzugs. Auf bestehende rechtliche Zusammenhänge oder einen zufällig auftretenden Erwerbsbezug (zB private Aufwendungen und strelevante Einnahmen entstehen zeitgleich) kommt es nicht an (allgemeine 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; STARK in L/B/P, § 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 Einkunftsereichs zu einer bestimmten Einkunftsquelle.

**c) 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 stabile Einkunftserzielung ausgerichteten Erwerbsleistung in einem erkennbaren wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang stehen (s. dazu eingehend Anm. 149). Auch Aufwendungen, die in einem VZ vor der geplanten Einkunftserzielung 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 Einnahmeerzielung 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 ausdrücklich BFH v. 29.12.2002 – VIII B 125/01, BFH/NV 2002, 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) Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Privatwirtschaftsguts 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

**V. Die Abgrenzungsfunktion des Veranlassungsprinzips****1. Vorbemerkung**

160

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

- ▷ in zeitlicher Hinsicht (s. Anm. 161):
  - bei Abzug vorab veranlaßter Werbungskosten (s. Anm. 162–166),
  - bei Abzug von Werbungskosten im Fall der Unterbrechung der Einkunftserzielung (s. Anm. 167),
  - bei Abzug nachträglicher Werbungskosten (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 Vermögenssphäre, und zwar
- bei substanzbezogenen Aufwendungen (s. Anm. 185–188) und
  - bei Vermögensverlusten (s. Anm. 190–195).

## 2. 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 EStR, NWB, 1269 (1997); 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, Überlegungen zur Abgrenzung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungskosten, DStR 1997, 725; 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; KREFT, Studienkosten als (vorab veranlasste) Erwerbsaufwendungen, FR 2002, 657; STAPPERFEND, Über Werbungskosten und Betriebsausgaben, in FS für Kruse, Köln 2001, 554 ff.; SÖHN, Berufsausbildungskosten und Fortbildungskosten, StuW 2002, 97; BERGKEMPER/KREFT, Anm. zu den BFH-Urt. v. 4.12.2002 (VI R 120/01) und 17.12.2002 (VI R 137/01), FR 2003, 202; NAGEL, Nachträgliche Geltendmachung von Studienkosten, EStB 2004, 122; WÜBBELSMANN, Werbungskostenabzug beim Erststudium, EStB 2004, 163; GEBHARD, Nachträgliche Aufwendungen im Steuerrecht, EStB 2004, 423; HEIDRICH, Sonderausgabenabzug nach dem Alterseinkünftegesetz, FR 2004, 1321; BALKE, Rentenversicherungsbeiträge als vorab veranlasste Werbungskosten bei Alterseinkünften, Consultant 2005, 43; PRINZ, Bildungsaufwendungen im Ertragsteuerrecht: Koordinatenverschiebung durch den BFH, Rechtsprechungsbruch durch den Gesetzgeber, FR 2005, 229.

### 161 a) Überblick

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 strelevanten 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 systematischer 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 materiellrechtlich unabhängig vom Zufluß der Einnahmen. Wegen der Unterscheidung vorausgezahlter und nachgezahlter WK von den vorab veranlaßten und nachträglichen WK s. Anm. 222.

#### b) Vorab veranlaßte Werbungskosten

162

In stRSpr. (zB BFH v. 4.12.2004 – VI R 120/01, FR 2003, 195) ist einheitlich für alle vier Überschufeinkünfte anerkannt, daß abziehbare WK schon zu einem Zeitpunkt bzw. in einem VZ entsprechend dem Abflußprinzip gem. § 11 Abs. 2 anfallen können, in welchem 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 strechtlichen Schrifttum (zB SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 35; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 124; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 160; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 82).

**Begriff der vorab veranlaßten Werbungskosten:** Zur Kennzeichnung der Gruppe der Erwerbenaufwendungen, die entstehen, wenn der Stpfl. mit der eigentlichen, auf Einnahmenerzielung gerichteten Tätigkeit (zB Beruf, Vermietung, Kapitalüberlassung) noch nicht begonnen hat, wurde in der älteren Rspr. (soweit ersichtlich zuerst RFH, 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; BLÜMICH/FALK, 9. Aufl. 1971, § 9 Rn. 3) zunächst der Begriff „vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben“ verwendet. 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 Ur. v. 29.2.1980 (BFH v. 29.2.1980 – VI R 165/78, BStBl. II 1980, 395) den Begriff „vorab entstandene Werbungskosten“. Diesen Begriff hielt der BFH nach eigener Aussage für zutreffender. Aber auch diese Kennzeichnung scheint sich angesichts vieler anderer verwendeter Begriffsschöpfungen (zB vorbereitende oder vorweg entstandene Werbungskosten, Werbungskosten 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 Werbungskosten; Nds. FG v. 25.3.1998, EFG 1999, 19: vorweggenommene Werbungskosten; FG Rhld.-Pf. v. 19.9.1985, EFG 1986, 71: vorweg entstandene Werbungskosten) nicht durchgesetzt zu haben. 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 STARK in L/B/P, § 9 Rn. 82). Denn wie SCHICK (StRK-Anm. EStG § 4 BetrAusz. 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 Betriebsausgaben (differenzierend aber STAPPERFEND, FS Kruse, 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:

► *Rspr. 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 begehrt 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.

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 offenbleiben, 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 Einkünfteerzielungsabsicht 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). 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 v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 127 mwN in Fn. 264; v. BORNHAUPT, FR 1982, 313 [317]; KIRCHHOF/v. BECKERATH IV. § 9 Rn. 64). 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 Nr. 2 genannten Überschubrechnung angesetzt werden, die für jede der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 gesondert durchzuführen sei (so v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 128). Aufwendungen seien selbst dann nicht abziehbar, wenn noch nicht feststehe, ob sie den WK oder den Betriebsausgaben zuzuordnen seien (v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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 Verausgabung 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 in FS KRUSE, 2001, 533 [547]; KREFT, Vorab veranlaßte Erwerbsaufwendungen im EStR, 2000, 116; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 36; STARK in L/B/P, § 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 sbaren Einnahmen). Dies gelte wegen der erforderlichen Gleichbehandlung selbst dann, wenn noch nicht feststehe, ob es sich bei der Einkunftsart um eine Gewinneinkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 – 3 oder um eine Überschubeinkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 handle (vgl. STAPPERFEND in FS KRUSE, 2001, 548). Zur Begründung führen die Kritiker weiter an, daß ein von der Rspr. geforderter Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart im Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 keine Stütze finde (vgl. STARK in L/B/P, § 9 Rn. 86; KREFT, Vorab veranlaßte Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 39). Zudem sei eine Abziehbarkeit auch bei ungewisser Einkunftsart aufgrund des objektiven Nettoprinzipis geboten (vgl. KREFT, Vorab veranlaßte Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 42).

► *Stellungnahme*: Das Erfordernis eines hinreichend konkreten Zusammenhangs mit einer bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsart ist als Sondervoraussetzung für vorab veranlaßte Erwerbsaufwendungen abzulehnen. Materiellrechtliche Fragen werden vielmehr mit verfahrensrechtliche Beweisfragen vermischt. Es ist mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbar, wenn eine Aufwendung im Zeitpunkt des Verausgabens trotz Erwerbsbezugs nur deshalb nicht steuermindernd berücksichtigt wird, weil eine konkrete Einkunftsart oder auch nur die Zuordnung zu den Gewinn- oder Überschubeinkunftsarten nicht feststeht (so auch SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 36). Hinsichtlich der grundqualifikatorischen Voraussetzung gem. Abs. 1 Satz 1 dürfen keine anderen

Abzugsvoraussetzungen gelten wie 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.

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

Die problematische Frage ist in *materiell-rechtlicher* Hinsicht, wann bei Tätigen einer Aufwendung ein ausreichender 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 Betriebsausgaben: STAPPERFEND in FS Kruse, 2001, 533 [545], der die mit den ersten Vorbereitungs-handlungen 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 strelevante 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 (in FS Kruse, 2001, 545, der davon ausgeht, daß im Unterschied zu den Betriebsausgaben – hier sind bereits Vorbereitungs-handlungen durch den entstehenden Betriebs veranlaßt – eine Tatbestandsverwirklichung erst eintritt, wenn der Stpfl. mit der eigentlichen Erwerbstätigkeit beginnt), keine Unterschiede in der Beurteilung von WK und Betriebsausgaben. Auch im Bereich der WK beginnt die Erwerbsphase mit den ersten Vorbereitungs-handlungen, die für Dritte erkennbar auf die Begründung irgendeiner Erwerbstätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 hindeuten und sich bereits als eine nachhaltige und von Einkünfterzielungsabsicht getragene Teilnahme am allg. Wirtschaftsverkehr (oder auch allg. 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 ausführlich KREFT, Vorab veranlaßte Erwerbsaufwendungen im EStR, 2000, 84 ff.; KREFT, FR 2002, 657 [664f.]). Ab diesem Zeitpunkt sind vorab veranlaßte Erwerbsaufwendungen denkbar (ähnlich SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 36: ab Feststellen der Einkunftserzielungsabsicht). 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

Vorausgabe ein konkreter Erwerbsbezug gegeben ist, ist der Abzug zu versagen. Da einige der für die Bestimmung des Beginns der Erwerbsphase aufgestellten Kriterien nur einer Zeitraum bezogenen 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 v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 133) gelöst werden (ähnlich BFH v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355; BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, FR 2005, 497).

### c) Weitere Abzugsvoraussetzungen

163

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

**Kein Abzug von Anschaffungs- oder Herstellungskosten:** Die Aufwendungen dürfen nicht den AHK eines Einkunftserzielungszwecken 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); Besonderheiten gelten für immobilienbezogene Fehlaufwendungen, s. Anm. 166. UE ist die Zuordnung nach den bilanzstl. Aktivierungsregeln vorzunehmen.

**Kein Auslandsbezug:** Wegen des in § 3c kodifizierten Abzugsverbots – zumindest in entsprechender Anwendung – handelt es sich beim angestrebten Bezugspunkt 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 WK-Abzug 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; s. aber BFH v. 20.10.1978 – VI R 132/76, BStBl. II 1979, 114: WKAbzug bei Fortbildung für angestrebte Anstellung in Frankreich.

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 WK-Abzug von Aufwendungen mit Auslandsbezug bei der Ermittlung des Steuersatzeinkommens s. BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 151; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 37.

**Kein Bezug zur Beendigung oder Verhinderung der ursprünglichen Erwerbsleistung:** Aufwendungen zur Beendigung oder Verhinderung eines strelevanten 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 Überschubeinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 (glA o.V., HFR 1982, 404; RICHTER,

DStR 1984, 516) und soll eine Überspannung des Begriffs vorab entstandener WK vermeiden (vgl. noch restriktiver als die Rspr. MITTMANN, DStR 1985, 99; krit. dazu DRENSECK, DStR 1985, 206). Abweichend zum allg. WKBegriff sind danach in der Vorbereitungsphase einer strelevanten 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 erblicher Kritik im stl. Schrifttum* (zB v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 226; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn 45; RAUCH, Nachträgliche WK – zu späte Aufwendungen, 1996, 98 f.; KREFT, Vorab veranlaßte Erwerbsaufwendungen im EStR, 2000, 43 f., 54) hat sich diese strikte Rspr. in jüngster Zeit scheinbar gelockert (s. BFH v. 8.9.1998 – IX R 75/95, BStBl. II 1999, 20 betr. Kosten für ein nicht errichtetes Gebäude als Werbungskosten; v. 5.11.2001 – IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144 betr. Abzug von Schuldzinsen für ein gescheitertes Bauvorhaben; s. SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 45; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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 strelevanten Engagements abzielen, sehr wohl Ausfluß und möglicher Endpunkt eines zur Einkunftserzielung 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). 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 allg. Rspr.-Entwicklung im Widerspruch. Schließlich kann die materiellrechtliche 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 Judikatur uE nicht rechtfertigen.

#### 164 d) Anwendungsbeispiele für vorab veranlaßte Werbungskosten

**Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19):** Bürgerschaftsaufwendungen eines ArbN zugunsten seines ArbG im Hinblick auf die künftige berufliche Tätigkeit (BFH v. 29.2.1980 – VI R 165/78, BStBl. II 1980, 395); Promotionskosten (BFH v. 4.11.2003 – VI R 96/01, BStBl. II 2004, 891 – Rspr.-Änderung); berufliche Fortbildungskosten wegen angestrebter Erwerbstätigkeit, nicht dagegen Ausbildungskosten (vgl. neuere weitergehende BFH-Rspr. nach Aufgabe der Rspr. zur Sperrwirkung des § 10 Abs. 1 Nr. 7: BFH v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BFH/NV 2003, 259 betr. erstmaliges berufsbegleitenden Hochschulstudium zur Vorbereitung eines Berufswechsels mit Anm. BERGKEMPER/KREFT, FR 2003, 202 ff.; v. 26.1.2005 – VI R 71/03, FR 2005, 497 betr. Erststudium nach Arbeitslosigkeit; zum WKAbzug beim Erststudium s. WÜBBELSMANN, EStB 2004, 163; BFH v. 27.5.2003 – VI R 33/00, BFH/NV 2003, 1119 betr. Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer bei unmittelbar hieran anschließender Berufsausübung; s. ausf. hierzu PRINZ, FR 2005, 229); erwerbsbezogen konkretisierte Bewerbungs- und Umschulungskosten (zB für Stelleninserate, Portokosten, Telefon usw.; vgl. 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), und zwar auch bei längerfristig erfolglosen Bemühungen (s. KORN, KÖSDI 1982, 4478 f.). Zu diversen Folgenentscheidungen des BFH zur Abgrenzung Ausbildung – Fortbildung s. Zusammenstellung in EStB 2004, 16 f. Sofern keine Einnahmen im VZ der Verausgabung erzielt werden (insbes. bei nicht berufsbegleitenden Studienkosten) kommt bis VZ 2003 nur die Nutzung eines Verlustvor-/Rücktrags in Betracht (vgl. zu verschiedenen Fallgruppen NAGEL, EStB 2004, 122). Der für den Stpfl. günstigen Rspr.-Änderung ist der Gesetzgeber nunmehr durch die rückwirkend ab 1.1.2004 geltende Änderung des § 12 Nr. 5 und § 10 Abs. 1 Nr. 7 (Ausschluß des Abzugs von Erwerbsaufwendungen und Einführung eines erhöhten Sonderausgabenabzugs entgegengetreten; vgl. dazu DRENSECK, DStR 2004, 1766).

**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):** Laufende Aufwendungen für ein zur Bebauung und anschließenden Vermietung vorgesehenes unbebautes Grundstück (zB Finanzierungskosten, Grundsteuer etc.) bilden vorbereitende WK; als Indizien für den von Anfang an bestehenden wirtschaftlichen Erwerbsbezug sind die Stellung einer Bauvoranfrage und der Abschluß mehrerer Bausparverträge zu werten (BFH v. 8.2.1983 – VIII R 130/79, BStBl. II 1983, 554). Mit Aufgabe der objektbezogenen Bauungsabsicht endet regelmäßig der Erwerbsbezug, ohne diesen rückwirkend zu beseitigen (s. FG Nürnberg v. 29.5.1984, EFG 1985, 13, rkr., betr. Schuldzinsen; kritisch dazu DEDNER, BB 1985, 504, der auf den Sonderfall hinweist, daß das unveränderte Einnahmestreben auf ein Ersatzgrundstück verlagert werden kann). Auch umgekehrte Fallgestaltungen sind denkbar (dh. zunächst keine Bauungsabsicht, die Einnahmeerzielungsabsicht stellt sich erst später ein).

► *Reisekosten*, die dem Stpfl. auf der Suche nach einem zum Kauf geeigneten und der Einkunftserzielung dienenden Immobilienobjekt entstehen (vgl. BFH v. 10.3.1981 – VIII R 195/77, BStBl. II 1981, 470).

► *Abschlußgebühren für einen Bausparvertrag*: s. BFH v. 23.2.2000 – VIII R 40/98, DStR 2000, 2037.

**Sonstige Einkünfte (§ 22):** Beiträge eines ArbN zur gesetzlichen Rentenversicherung sind keine vorab veranlaßten WK im Rahmen des § 22 Nr. 1 Buchst. a; es handelt sich vielmehr um dem Sonderausgabenbereich zuzuordnende Vorsorgeaufwendungen gem. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (BFH v. 29.7.1986 – IX R 206/84, BStBl. II 1986, 747; v. 14.5.1998 – X R 38/93, BFH/NV 1999, 163). Ob dies auch nach dem ab 1.1.2005 geltenden Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) Gültigkeit hat, ist uE zumindest zweifelhaft, da nach einer Übergangszeit nunmehr die Renteneinkünfte vollständig der Besteuerung unterliegen.

Für einen Abzug als vorab veranlaßte WK: HEIDRICH, FR 2004, 1321 [1323 f.]; BALKE, Consultant 2005, 43; Nds. FG v. 16.4.2003, EFG 2003, 1250 (1257): „Prüfung des WKAbzugs hat rechtslogischen Vorrang“.

► *Schuldzinsen für einen Kredit*, mit dem die Beiträge zur Erlangung einer Renten-anwartschaft finanziert werden, können dagegen abziehbar sein (BFH v. 5.5.1993 – X R 128/90, BStBl. II 1993, 867 mwN).

#### 165 e) Fehlgeschlagene oder vergebliche (vorab veranlaßte) Aufwendungen als Werbungskosten (Grundsätze)

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 Anschaffungs- oder Herstellungskosten – bei bloßem Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung, zB bei mangelhafter Leistung oder überhöhtem Preis). Derartige Aufwendungen werden von der Judikatur 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 geplanten Umzug ins Ausland; v. 5.11.2001 – IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144.

Bei der Glaubhaftmachung und dem Nachweis des Erwerbsbezugs bestehen allerdings ggf. strengere Nachprüfungserfordernisse (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 oder 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. STARK in L/B/P, § 9 Rn. 99, unter Hinweis auf BFH v. 5.11.2001 – X B 92/01, BStBl. II 2002, 144; allgemein zu nachträglichen Aufwendungen s. Anm. 170).

#### 166 f) Fehlgeschlagene (vorab veranlaßte) Aufwendungen als Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung

Besondere strechtliche Probleme mit Fehlaufwendungen ergeben sich wegen der Abgrenzung zur steuerneutralen Vermögenssphäre und der als Sonderregelung interpretierten Vorschrift des § 9 Abs. 1 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 nichtabnutzbaren Grund und Bodens:** Seit vielen Jahrzehnten ist die stl. Behandlung der Fehlaufwendungen insbes. für den Fall str., wenn die Aufwendungen ursprünglich der Anschaffung von nichtabnutzbarem Grund und Boden gedient haben und dieser Anschaffungsvorgang sich später nicht realisiert hat. Die FinanzRspr. und die, soweit ersichtlich, überwiegende Meinung im strechtlichen Schrifttum gehen davon aus, daß in diesen Fällen ein WKAbzug nicht möglich ist, da bei der Überschußrechnung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Anschaffungskosten auf nichtabziehbare 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; zust.: v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 811; v. BORNHAUPT, FR 1981, 497, 500; FROTSCHER, § 9 Rn. 39; BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rn. 113; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 2000, 44f.; so auch FinVerw., FR 1992, 347).

Diese Auffassung wird teilweise im Schrifttum kritisiert. Nach der Gegenmeinung können bei den Überschüßeinkünften die das Vermögen betreffenden Aufwendungen nur dann unberücksichtigt bleiben, wenn mit den Aufwendungen ein nichtabnutzbares WG tatsächlich erworben worden ist, nicht jedoch, wenn sich die geplante Anschaffung nicht realisiert hat (so BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 166; wohl auch HERRMANN, StuW 1991, 375; zumindest zweifelnd: KNOBBE-KEUK, DSStZ 1984, 338; JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 553). Teilweise wird die Auffassung der älteren BFH-Rspr. sogar im Hinblick auf die – Herstellungskosten 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 Nettoprinzip als geboten angesehen (so SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 47).

► *Stellungnahme:* UE ist der herrschenden Auffassung zu folgen. Es handelt sich wegen des fehlenden planmäßigen Wertverzehr um eine den Grunderfordernissen des WKBegriffs entsprechende Rechtsfolge. Die Regelung des § 9 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 Überschüßeinkunftsarten, 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 Vermögenssphäre 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 Überschüßeinkünften gerade nicht zu solchen Erwerbsaufwendungen. Aus diesem Grunde führt uE auch die Entscheidung des Großen Senates des BFH (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) zu keiner anderen Beurteilung. Vergebliche Aufwendungen für Herstellungskosten eines abnutzbaren WG unterliegen gerade einer anderen Wertung, da diese Aufwendungen im Erfolgsfall zulässigerweise abgeschrieben werden können.

Mangels Aktivierungspflicht gilt dieses Abzugsverbot regelmäßig nicht für Schuldzinsen und andere Geldbeschaffungskosten, auch wenn der zugrundeliegende 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 Gebäudeteile): 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; BFH v. 12.12.1996 – X R 65/95, BStBl. II 1997, 603; zu den „Einbeziehungsgrundsätzen“ s.u.); es handelt sich bei den Fehlauflwendungen somit nicht um estl. unbeachtliche Vermögensverluste. Die zeitliche Geltendmachung der WK erfolgt in dem VZ, in welchem 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 strechtlichen Schrifttum (für viele v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 819; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 49; FROTSCHER, § 9 Rn. 39; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 165).

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 system-sprechend bei VuV als Überschubeinkunftsart nicht in Betracht (s. hierzu KREFT, Vorab veranlasste Erwerbenaufwendungen im EStRecht, 2000, 45 f.).

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). Gleiches gilt für Art und Umfang der Fehlmaßnahme (zB durch Insolvenz bedingter Anzahlungsverlust, Veruntreuung von Bauaufwendungen oä.; 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 er-brachte 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/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 51.

► *Aktivierungspflichtige Gebäudefehlauflwendungen*: Soweit gebäudebezogene Fehlauflwendungen in Anlehnung an die allg. Bilanzierungsregeln 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 ur-

sprüngliche Planung in irgendeiner Form auch der Neuerrichtung dient (keine meßbare Wertbestimmung erforderlich; eine sog. Negativverfahren reicht aus).

Wird das geplante Gebäude selbst trotz der Fehlaufwendungen vom Stpfl. später fertiggestellt, kommen weder ein sofortiger WKAbzug noch eine AfaA 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 Herstellungskosten 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. ausf. zur Kritik an dieser Rspr. KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im EStRecht, 46–49).

### g) Werbungskosten bei Unterbrechung der Einkunftserzielung

167

**Vorübergehende Unterbrechung:** Das vorübergehende Fehlen stre relevanter Einnahmen schließt entsprechend den Grundsätzen des Veranlassungsprinzips die Geltendmachung von WK nicht aus. Für die stl. Qualifikation kommt es unabhängig von zeitlichen Einnahmefraktionen – wie bei vorab veranlaßten Aufwendungen – allein darauf an, ob die betrachteten Aufwendungen – bei Berücksichtigung des Wesentlichkeitserfordernisses und den verfahrensrechtlichen Nachweisgeboten – durch die auf Einkunftserzielung ausgerichtete Erwerbstätigkeit unverändert wirtschaftlich ausgelöst sind, solange der Stpfl. den Entschluß zur Einkünfterzielung nicht endgültig aufgegeben hat.

ZB bei vorübergehend leerstehender Wohnung oder vorübergehender Arbeitslosigkeit, hierzu speziell: APITZ, 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, n.v.; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 60; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 168; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 109 f.

ZB besteht bei vorübergehend leerstehender 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, n.v.).

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 Erwerbseingagements die Einkunftserzielungsabsicht 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 Einkunftserzielungsabsicht (vgl. BFH v. 2.3.1993 – IX R 69/89, BFH/NV 1993, 532 betr. unbedingten Maklerauftrag für die Veräußerung eines leerstehendes Hauses; BFH 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 un-absehbare Zeit leersteht (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 Liebhaberei umschlägt (vgl. SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 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 Betriebsausgaben). 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 Erwerbseingagement 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 selbstgenutzt 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; BFH 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 Einkunftserzielungszusammenhangs ist eine Beweisfrage, deren Lösung in der Besteuerungspraxis häufig Schwierigkeiten bereitet. Der zeitliche Einschnitt wird von der FinVerw. zT aufgegriffen (etwa bei leerstehenden Mietobjekten), um das Fortbestehen des Erwerbsbezugs zu prüfen. Der jeweilige Sachverhalt muß sorgfältig und alle Aspekte berücksichtigend daraufhin untersucht u. bewertet werden, ob die Einkunftserzielungsabsicht vom Stpfl. ganz oder teilweise aufgegeben wurde oder ob lediglich eine temporär befristete Unterbrechung bzw. Einschränkung des Einnahmestroms vorliegt. Die zeitliche Dauer des Fehlens von Einnahmen kann dazu nur indizielle Hinweise geben (so ausdrücklich BFH v. 29.12.2002 – VIII B 125/01, BFH/NV 2002, 314). Evtl. wird der ursprüngliche Erwerbsbezug auch lediglich in modifizierter Form weitergeführt (zur Umwidmung s. SCHMIDT/SEEGER XXIII. § 24 Rn. 102).

**h) Nachträgliche Werbungskosten**

Spiegelbildlich zur Behandlung von Einnahmen, die uU auch nach Beendigung eines aktiven Erwerbseingagements noch als zur Einkunftsquelle gehörig angesehen werden, besteht unstreitig 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 welchem 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 Einnahmezufuß (vgl. Anm. 154). Es kommt allein auf den wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang an, auch wenn die Einkunftsgrundlage nicht mehr besteht, nicht mehr genutzt wird oder dem Stpfl. 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 strelevante 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; so auch SCHMIDT/SEEGER XXIII. § 24 Rn. 98).

**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; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn B 201; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 40.

Die Abgrenzung zum Vermögensbereich bereitet zT Schwierigkeiten und ist in den Einzelheiten vor allem betr. nachträgliche Schuldzinsen str. (s. eingehend Anm. 372).

UE genügt ein den allg. Kriterien entsprechender wirtschaftlich geprägter Veranlassungszusammenhang, der durch den einnahmebezogenen Beendigungsvorgang nicht notwendig unterbrochen wird (kritisch zur Schuldzinsen-Rechtspr. s. Anm. 372); analog den vorab veranlaßten WK dürfte der zeitlichen Nähe zum Einnahmezufuß keine eigenständige materiellrechtliche Bedeutung zukommen. Bei bestehendem Erwerbsbezug bilden die nachträglich geleisteten Zahlungen den letzten Akt eines einnahmeerzielungsinduzierten 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 vereinnehmter Bezüge resultieren, behandelt die Judikatur als negative Einnahmen; dies läßt den ggf. zustehenden WKPauschbetrag gem. § 9a unberührt (vgl. krit. dazu mwN Anm. 80; § 9a Anm. 20).

**Besonderheiten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung:**

Neben dem Problembereich des Abzugs von Schuldzinsen als nachträgliche WK (dazu Anm. 372; s. hierzu auch ausf. SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 40 mwN, und STARK in L/B/P, § 9 Rn. 102–107) sind gerade im Bereich der Einkünfte aus VuVerpachtung folgende Besonderheiten zu beachten:

► *Typisierter WKAbzug bis zum Ende der Vermietungszeit:* Soweit Aufwendungen, die der Stpfl. 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 Einkünfteerzielungsabsicht *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; einschränkend aber BMF v. 26.11.2001, BStBl. I 2001, 868 für Maßnahmen, die auf künftige Wohnbedürfnisse des Stpfl. 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 XXIII. § 9 Rn. 42 unter Hinweis auf BFH v. 15.12.1987 – VIII R 281/83, BStBl. II 1989, 16).

► *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 Werbungskosten 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 abzubauen, 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). Zur Problematik der Abzieh-

barkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einstellung der Einkunftserzielung s. Anm. 162 und SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 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 mit 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/DRENECK XXIII. § 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 strelevanten 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 das Ur. des BFH v. 17.12.2003 aaO uE nicht überzeugen; so wohl auch SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 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 WK*: 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 Werbungskosten (zB Erhaltungsaufwendungen, laufende Hauskosten) zu beurteilen waren (BFH v. 16.9.1999 – IX R 42/97, BStBl. II 2001, 528; einschr. BMF v. 18.7.2001, BStBl. I 2001, 513; nur, sofern der Veräußerungserlös nicht zur Schuldentilgung ausreicht; dagegen aber zutr. LEHR, DStR 2002, 349). 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 [32 f.]). 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

### i) Anwendungsbeispiele für nachträgliche Werbungskosten

172

**Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19)**: Wird ein ehemaliger Geschäftsführer einer GmbH wegen der unterlassenen Abführung von Sozialversi-

cherungsbeiträgen 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.). 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 – VI A 1354/30, 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):** 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). Gleiches 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).

**Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21):** Abstandszahlungen des Vermieters an wehende Mieter oder die Kosten eines vermietungsbedingten 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 v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 202). Keine nachträglichen WK sind dagegen Aufwendungen, die dazu dienen, eine leerstehende 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 Stpfl. zuviel vereinnahmten Renten (lt. hM negative Einnahmen).

173–174 Einstweilen frei.

### 3. Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen

**Schrifttum:** KRUSE, Zur Feier des Tages (zum Aufteilungsverbot), FS Offerhaus, 1999, 491; DRENECK, Gedanken zum Aufteilungs- und Abzugsverbot – § 12 Nr. 1 Satz 2 im Wandel, FS Offerhaus, 1999, 497; KOTTKE, 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; DRENECK, Gedanken zum Aufteilungs- und Abzugsverbot – § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG im Wandel, in FS Offerhaus, 1999, 497; EGGER, Kehrtwende bei der steuerlichen Behandlung von nur teilweise beruflich genutzten Computern, StuB 2002, 270; CLAAS, Brennpunkte und neue Entwick-

lungen 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.

### a) 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 Stpfl. 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 einer Schreibmaschine, die gleichermaßen für private Zwecke verwendet wird.

Teilweise ergeben sich Vermögenseinbußen beim Stpfl. 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 sachverhältnismäßige Überlagerung und Verkettung verschiedener Veranlassungsfaktoren wirkt aus rechtssystematischer wie auch aus rechtsanwendungsbezogener Sicht komplexe Abgrenzungs-, Zuordnungs- und Wertungsfragen im WKBereich auf. Man spricht von sog. gemischten Aufwendungen (s. grundlegenden Beschl. des BFH v. 19.10.1971 – GrS 2/07, BStBl. II 1971, 17).

Stsystematisch 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 strelevante Zusammenhänge bestehen. Vor allem wegen der unterschiedlichen Ausgestaltung der Einkunftsarten hat auch diese Zuordnungsfrage materielles Gewicht.

**Beispiele:** Arbeitszimmeraufwendungen 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.

### b) Gesetzlich geregelte Fälle gemischter Aufwendungen

176

Für verschiedene Fallgruppen 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 Stpfl. für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die – zT höhenmäßig begrenzt – der Erwerbssphäre zugerechnet werden.  
AA hinsichtlich der Einstufung als gemischte Aufwendungen: BERGKEMPER, FR 2005, 103; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 105; so nun auch BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, FR 2004, 101 zu beruflich veranlaßten Übernachtungskosten am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte außerhalb der dHf., unter Hinweis auf BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 u. 1735/00, BStBl. II 2003, 534; s. auch Anm. 442.
- ▷ Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 betr. Verpflegungsmehraufwendungen bei erwerbsbezogenen Reisen und doppelter Haushaltsführung; der private Versorgungscharakter 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.
- ▷ § 12 Nr. 1 Satz 2 betr. erwerbsfördernde allg. Lebensführungsaufwendungen, die vom einkunftsmindernden Abzug gänzlich ausgeschlossen sind (eingehend dazu s. Anm. 179).
- ▷ § 12 Nr. 3 und Nr. 4 betr. bestimmte Steuern, Geldstrafen und strafähnliche Sanktionen, die ungeachtet einer erwerblichen Mitveranlassung in vollem Umfang den nichtabziehbaren 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 (ab VZ 2004).

### 177 c) Voller Werbungskostenabzug gemischter Aufwendungen nur bei weit- aus 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. 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 strechtliche 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, 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. Eine stl. Aufspaltung von Aufwendungen bei gemischter Veranlassung ist lt. BFH wegen § 12 Nr. 1 Satz 2 nur in Sonderfällen möglich (krit. dazu s. Anm. 179).

**Beispiel:** Unfallbedingte Aufwendungen wegen Alkoholgenusses auf einer Erwerbsfahrt sind wesentlich privat veranlaßt; zu weiteren Beispielen aus der Rspr. s. SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 12 Rn. 13.

Die Rspr. hat, soweit ersichtlich, keine allgemeingültigen Anhaltspunkte für die quantitative Bestimmung der unschädlichen Bagatellgrenze, sondern diesbezüg-

lich nur den jeweiligen Einzelfall gewürdigt (zB. BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983, 586: 5 vH unschädlich bei Kfz; v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BFH/NV 2004, 872: 10 vH unschädlich bei PC; v. 21.11.1986 – VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262: 15,5 vH schädlich bei Sportgeräten und -bekleidung eines Lehrers). Eine private Mitveranlassung bis zu 10 vH dürfte aber im allgemeinen unschädlich sein (vgl. SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 12 Rn. 12; BLÜMICH/THÜRMEYER, § 9 Rn. 145). UE handelt es sich bei dieser quantitativen Grenzziehung lediglich um eine (widerlegbare) verfahrensökonomische Orientierungsleitlinie; im Einzelfall sind ergänzende qualitative Wertungsüberlegungen im Rahmen einer Gesamtbildbetrachtung anzustellen (vgl. PRINZ, FR 1987, 332). 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, 586 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 Vollabzug nur bei unwesentlicher privater Mitveranlassung gewertet (so ausdrücklich STRAHL, KÖSDI 2004, 14019 [14022]).

#### d) 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; ausf. zu weiteren Beispielen aus der Rspr.: SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 12 Rn. 13). Fehlt es an einem solchen Aufteilungsmaßstab, kommt aber nach bis heute vom BFH vertretener Auffassung eine griffweise Schätzung des beruflichen Teils und der von der Bestimmung des § 12 Nr. 1 Satz 2 betroffenen Aufwendungen nicht in Betracht.

Sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot: BFH-Beschl. v. 19.10.1970 – GrS 3/70, BStBl. II 1971, 21; v. 27.11.1978 – GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213; vgl. auch Beschl. V. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; vorstehende Grundsätze – bis heute – bestätigt durch zB BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BFH/NV 2004, 872.

Aus neueren Entscheidungen des BFH ist jedoch eine wider das Aufteilungs- und Abzugsverbot gerichtete Tendenz dergestalt erkennbar, daß Aufwendungen anteilig oder vollständig zum Abzug zugelassen werden, denen eine private Veranlassung inhärent ist (so STRAHL, KÖSDI 2003, 14019 [14021]). An folgenden Beispielen sind diese Aufweichungstendenzen erkennbar:

► *Häuslicher Computer*: Wohl im Hinblick auf die StFreiheit der privaten Nutzung eines betrieblichen PC seit dem VZ 2000 (§ 3 Nr. 45) ist der BFH bei der Aufteilung eines gemischt genutzten häuslichen PC großzügiger: Falls die nahezu ausschließliche berufliche Nutzung eines PC nicht nachgewiesen werden kann, ist der berufliche Umfang im Hinblick auf die dann gebotene Aufteilung der geltend gemachten Aufwendungen nach § 162 AO 1977 zu schätzen (BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BFH/NV 2004, 872; vgl. hierzu auch SCHEICH, INF 2002, 129; EGGERS, StuB 2002, 270). Aus Vereinfachungsgründen hält es der BFH für vertretbar, daß (seitens der Verwaltung) typisierend und pauschalierend von einer jeweils hälftigen privaten bzw. beruflichen Nutzung des PC ausgegan-

gen wird. Will der Stpfl. oder das FA von diesem Aufteilungsmaßstab abweichen, so bedarf es zusätzlicher Anhaltspunkte und Umstände, die von dem betreffenden Beteiligten jeweils näher darzulegen sowie nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen sind.

► *Umzugskosten*: Umzugskosten sind nach Ansicht des BFH abziehbar, wenn der Umzug zu einer arbeitstäglichen Fahrzeiterparnis des ArbN von mindestens einer Stunde führt. Ist dies der Fall, soll dem mitbestimmenden privaten Umstand der heiratsbedingten Gründung eines gemeinsamen Haushalts keine Bedeutung mehr zukommen (BFH v. 23.3.2001 – VI R 175/99, BStBl. II 2001, 586). Die BFH-Rspr. stellt hier – quasi in Abkehr zu den bisherigen Grundsätzen zum Aufteilungs- und Abzugsverbot (so STRAHL, KÖSDI 2004, 14019 [14022] – demnach auf eine *gewichtige Betrachtung* ab. Danach scheint es, als sei eine nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung nicht mehr erforderlich, sofern die Erwerbsveranlassung offenkundig ist.

► *Vom ArbG ausgerichtete Geburtstagsfeier des ArbN*: In zwei Urteilen v. 28.1.2003 (BFH v. 28.1.2003 – VI R 48/99, BStBl. II 2003, 724, und v. 28.1.2003 – VI R 43/99 – BFH/NV 2003, 1039), in denen es an sich um die Beurteilung des gewährten Vorteils als Arbeitslohn ging, hob der BFH hervor, daß der Anwendungsbereich des § 12 Nr. 1 Satz 2 sich nicht auf die Beurteilung der als Arbeitslohn erzielten Einnahmen erstreckt, sondern ausschließlich auf die Ausgabenseite. Diese Aussage hat Bedeutung über den entschiedenen Einzelfall hinaus (vgl. EHEHALT, KFR F. 3 EStG § 19, 1/03, 242). UE ist diese unterschiedliche Behandlung unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten und vor dem Hintergrund des Gebotes der Folgerichtigkeit kaum zu rechtfertigen (so auch THOMAS, INF 2003, 287; STRAHL, KÖSDI 2003, 13841; BERGKEMPER, FR 2003, 517 [518]; s. hierzu auch SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 12 Rn. 15).

► *Auslandssprachkurs*: Eine einschränkende Anwendung des Aufteilungs- und Abzugsverbots praktiziert der BFH auch der Beurteilung von Aufwendungen für Sprachkurse im Ausland. Im Urt. v. 13.6.2002 (BFH v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BFH/NV 2002, 1517) ließ der BFH – ähnlich wie bei der Beurteilung der Umzugskosten – im Wege einer gewichtenden Betrachtung eine prägende berufliche Veranlassung trotz nicht unerheblicher privater Mitveranlassung (Kurs im Ausland; 6 Unterrichtsstunden a 45 Minuten an 5 Tagen; Nachmittage zur freien Verfügung; Exkursionen am Wochenende) ausreichen (hierzu auch KANZLER, FR 2002, 1235).

Werden dagegen Aufwendungen durch mehrere strelevante Zusammenhänge veranlaßt, sei es mit einkunftsartenübergreifender Wirkung, sei es innerhalb einer Einkunftsart bezogen auf verschiedene Einkunftsquellen bzw. Gegenstände der Einkünfterzielung, so erfolgt ggf. auf dem Schätzungswege bei Reduzierung der Beurteilungseinheit eine wirtschaftliche Zuordnung (vgl. zB BFH v. 15.12.1967 – VI R 151/67, BStBl. II 1968, 375 mit Hinweis darauf, daß ein einseitiger pauschaler WKAnsatz zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen kann; v. 15.1.1980 – VIII R 70/78, BStBl. II 1980, 348; v. 10.6.1986 – IX R 11/86, BStBl. II 1986, 894; WASSERMEYER, StuW 1982, 363).

#### 179 e) Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Aufwendungen für die Lebensführung

Entsprechend seinem Wortlaut umfaßt der Bereich der „privaten Lebensführung“ iSd. § 12 Nr. 1 Satz 2 nur einen Teilausschnitt aus der gesamten Einkommensverwendungssphäre, die noch weitere Arten steuerunerheblicher Aufwen-

dungen beinhaltet, wie zB nichtabziehbare Vermögensaufwendungen (ähnlich BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; WASSERMAYER, StuW 1981, 248 f.; vgl. zum Lebensführungsbegriff auch BFH v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373 f.).

**Aufteilungs- und Abzugsverbot der Rechtsprechung:** Kann ein weitaus überwiegender Erwerbsbezug nicht festgestellt werden (Anm. 177) und sind die gemischten Aufwendungen auch nicht aufteilbar (Anm. 178), fordert die stRspr. (zB BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BFH/NV 2004, 872) bis heute basierend auf § 12 Nr. 1 Satz 2 – strikt typisierend – ein grundsätzliches Aufteilungs- und Abzugsverbot für jegliche Art gemischt privat-erwerbsbezogener Aufwendungen.

Angesichts der aufgezeigten Aufweichungstendenzen (s. Anm. 178) ist aber zweifelhaft, ob die BFH-Rspr. tatsächlich noch ein generelles Aufteilungs- und Abzugsverbot vertritt (vgl. SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 12 Rn. 15; „perforiertes Aufteilungsverbot“ s. KRUSE, FS Offerhaus, 1999, 496).

**Kritik an der Rechtsprechung:** Das im Wege der Rechtsfortbildung vom BFH geschaffene allg. Aufteilungs- und Abzugsverbot ist in weiten Teilen des Schrifttums und vereinzelt in der finanzgerichtlichen Judikatur auf Kritik gestoßen. Gefordert wird eine weitergehende Aufwendungsaufteilung, falls die gemischte erwerbs-/privatbezogene Veranlassung erkennbar ist und feststeht. Dies setzt einen sachgerechten Aufteilungsmaßstab voraus; betriebswirtschaftliche Erkenntnisse der Kostenrechnung können hier weiterhelfen. Vom Schrifttum bemängelt wird vor allem die über den Wortlaut des § 12 Nr. 1 Satz 2 hinausgehende, mißbrauchsbedingte materielle Negativtypisierung, die zT zu sachverhaltsverkürzender Rechtsanwendung führt. Im Interesse der Praktikabilität sind diese Verstöße gegen das Nettoprinzip weder geboten noch erforderlich. Hinzu kommen die teilweise willkürlich erscheinenden Falldifferenzierungen des BFH im Hinblick auf die leichte Trennbarkeit von Aufwendungen.

Vgl. zu der in Einzelheiten unterschiedlich akzentuierten Kritik sowie differierenden Lösungsmöglichkeiten TIPKE, StuW 1979, 203–205; TIPKE in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 8 f.: Mit dem Aufteilungsverbot ist man „etwas zu sehr mit dem dicken Daumen auf der Waage der Justitia“; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 250 ff.: „§ 12 Nr. 1 Satz 2 schließt nur Repräsentationsaufwendungen vom Abzug aus“; OFFERHAUS, BB 1979, 667–671, der zur Trennbarkeit gemischter Aufwendungen vom Zeitpunkt ausgeht; GÖRLICH, DB 1979, 713 f.; RUPPE in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 133–144, der eine exaktere Trennung in einem mehrphasigen Entscheidungsprozeß vornimmt; DRENECK, FS Offerhaus, 1999, 497; DRENECK, DB 1987, 2483; GÜNTHER, DStZ 1988, 328; STRAHL, KÖSDI 2004, 14019; KRUSE, FS Offerhaus, 1999, 491; KOTTKE, DStR 1992, 129; s. auch SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 12 Rn. 14, 15 mit einem Überblick über die kritischen Fallgestaltungen; s. weiter zur Kritik an der Rspr. § 12 Anm. 66.

**Stellungnahme:** Bei konsequenter Beachtung des dem WK Begriff teleologisch zugrundeliegenden Leistungsfähigkeitsgedankens sollte das weitgefaßte Aufteilungs- und Abzugsverbot uE aufgegeben werden. Wortlaut und Zwecksetzung des § 12 Nr. 1 Satz 2 gebieten eine Anwendungsbeschränkung allein auf erwerblich mitmotivierte Repräsentationsaufwendungen im gesellschaftlichen Bereich (vgl. TIPKE, StuW 1979, 204 mit Hinweis auf die Gesetzgebungshistorie; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 250 ff.); nur insoweit tritt die private Lebensführung als wesentlicher Veranlassungsfaktor aufgrund steuergesetzlicher Anordnung in den Vordergrund. Eine Vorschrift ähnlich dem § 4 Abs. 5 Nr. 7 existiert für WK nicht. In den anderen Fallbereichen feststehender gemischter

Veranlassung und fehlenden allein überwiegenden Beweggrunds sollten private und steuererhebliche Leistungsbereiche sachgerecht, ggf. auf dem Schätzungswege (§ 162 AO) separiert werden; dies gilt uE aus Gründen der Gleichbehandlung auch für den Fixkostenanteil gemischt genutzter WG. Die Abgrenzung kann in einem mehrphasigen Entscheidungsprozeß erfolgen, in welchem das vorzufindende Veranlassungsspektrum zu analysieren, zu sezieren und zu bewerten ist (vgl. anschaulich und praxisbezogen RUPPE in SÖHN [Hrsg.], Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 133–144). Zur sachgerechten Aufwendungstrennung und Wesentlichkeitswertung ist einer Einzelkostenzuordnung ist ggf. die Größe der Beurteilungseinheit zu reduzieren (zB Trennung gemischt veranlaßter Reisen in eindeutig erwerbsbezogene und private Reisesegmente; vgl. BFH v. 14.4.1988 – IV R 86/86, BStBl. II 1988, 633; v. 23.4.1992 – IV R 27/91, BStBl. II 1992, 898). Als unwesentlich zu beurteilende private oder steuererhebliche Mitveranlassungen sollten jedoch aus Vereinfachungsgründen wegen praktikabler Rechtsanwendung für eine Aufwendungsaufspaltung unbeachtlich bleiben (zB Kosten der Ernährung dienen vorrangig einem privaten menschlichen Grundbedürfnis, auch wenn die Ernährung letztlich beruflich leistungssteigernd wirkt). Auf dieser Linie scheint auch die neuere BFH-Rspr. zu sein, nach der bei im Vordergrund stehender, wesentlicher Erwerbsveranlassung daneben vorhandene unwesentliche private Mitveranlassungsmomente den Vollabzug der WK nicht beeinflussen.

ZB BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, FR 2005, 101 betr. Hotelkosten am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte als WK; v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BFH/NV 2004, 872 zu privat angeschafftem PC; v. 2.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403, und v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407, jeweils zu Fortbildungskosten; v. 23.3.2001 – VI R 175/99, BStBl. II 2001, 586 betr. Umzugskosten; vgl. Anm. 178.

In diesen Fällen geht der BFH offensichtlich gar nicht mehr von gemischten Aufwendungen aus und schränkt auf diesem Weg den Anwendungsbereich des Aufteilungs- und Abzugsverbots uE zu Recht zunehmend ein. Es bleibt zu hoffen, daß der BFH auf dieser Linie seine Rspr. fortentwickelt, auch die verbleibenden problembehafteten Fallgruppen (s. dazu SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 15; STRAHL, KÖSDI 2004, 14019, 14024) einer kritischen Prüfung unterzieht und damit im Ergebnis faktisch dem generellen Aufteilungs- und Abzugsverbot, das mit seinem „Alles oder Nichts-Prinzip“ dem Steuerbürger kaum zu vermitteln ist (so zutr. Nds. FG v. 7.2.1996, EFG 1997, 11, aufgeh. durch BFH v. 31.1.1997 – VI R 83/96, BFH/NV 1997, 647), den Boden entzieht.

**Nichtanwendbarkeit des Aufteilungs- und Abzugsverbots:** Nach übereinstimmender Auffassung greift die Verbotsnorm des § 12 Nr. 1 Satz 2 nur bei Abgrenzungsfragen zwischen Erwerbssphäre und Lebensführungsbereich, und zwar beschränkt auf den erwerbsbezogenen Aufwendungsanteil. Keine Anwendungsmöglichkeit besteht daher bei Konkurrenz

▷ *zwischen verschiedenen Einkunftsarten*

Vgl. BFH v. 8.11.1984 – IV R 186/82, BStBl. II 1985, 286 betr. Geschenkaufwendungen eines angestellten Chefarztes mit freiberuflicher Arztpraxis; v. 25.2.1988 – IV R 135/85, BStBl. II 1988, 766 betr. Fahrtkosten eines selbst. Rechtsanwalts, der gleichzeitig Hochschullehrer ist; FG Berlin v. 21.6.1985, EFG 1986, 173, rkr., betr. Arbeitszimmeraufwendungen eines ArbN, der auch als Bezirksverordneter tätig ist.

▷ *innerhalb einer Überschusseinkunftsart*

Vgl. BFH v. 23.3.1984 – VI R 182/81, BStBl. II 1984, 557 [558 f.] betr. Einkünfte aus § 19; v. 10.6.1986 – IX R 11/86, BStBl. II 1986, 894 betr. voll und beschränkt abzugsbare WK bei § 21.

▷ *zwischen nicht stbarer und stpfl. Erwerbssphäre*

Vgl. BFH v. 8.7.2003 – VIII R 43/01, BStBl. II 2003, 937 betr. Aufteilung von Schuldzinsen bei Erwerb einer Kapitalanlage sowie im Grenzbereich von beschr. und unbeschr. StPfl.

▷ *zwischen Sonderausgaben und WK*

Vgl. BFH v. 29.4.1992 – VI R 33/89, BFH/NV 1992, 733 betr. Arbeitszimmeraufwendungen als WK und Berufsausbildungskosten; v. 10.6.1986 – IX R 11/86, BStBl. II 1986, 894 betr. gemischt veranlaßte Kontokorrentzinsen; v. 27.11.1987 – VI B 176/86, BFH/NV 1988, 640.

Einstweilen frei.

180–182

**f) Wechsel des Veranlassungszusammenhangs**

183

Bei Aufwendungen im Rahmen von Dauersverhältnissen (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 systematischer Betrachtung zutreffend, da der Veranlassungszusammenhang bei jeder Veräußerungshandlung 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

**4. Aufwendungen auf die Vermögenssphäre**

**Schrifttum:** Grundlegend TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. Köln 2002, § 9 Rn. 471; DURCHLAUB, Zur Steuerpflicht der Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen, Diss., Berlin 1993; JONAS, Fehlgeschlagene Aufwendungen als Werbungskosten (Die Vermögenssphäre bei den Überschubeinkünften), Bonn 1993; WOLFF, Die Bedeutung des Grundsatzes der Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung, Frankfurt ua. 1993; ALT, Das Überschuberzielungsvermögen im Einkommensteuerrecht, StuW 1994, 138; ALT, Das Überschuberzielungsvermögen im Einkommensteuerrecht, Diss., Heidelberg 1994; FLIES, Vermögensverluste bei den Überschubeinkünften, Diss., Bochum 1995; FLIES, Vermögensverluste bei den Überschubeinkünften, Diss., Bochum 1995; KRÜGER, Führen Werbungskosten zu Überschuberzielungsvermögen?, FR 1995, 633; FLIES, Wann sind Verluste von privaten Wirtschaftsgütern Werbungskosten?, DStR 1996, 89; FLIES, Verluste nicht abziehbarer Wirtschaftsgüter bei den Überschubeinkünften, FR 1996, 702; UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, Diss., Berlin 1996; UHLÄNDER, Über Privatvermögensverluste im Privatvermögen, FR 1996, 301.

**a) Das Abgrenzungsproblem**

185

Soweit Vermögensgegenstände in irgendeiner Form als Einkunftsgrundlage oder Hilfsmittel im Rahmen einer strelevanten 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 u. 2 R. 1 betr. KapVerm.). Es überlagern sich das Veranlassungsprinzip u. der Grundsatz der Nichtberücksichtigung der Vermögenssphäre (krit. zum Vermögensneutralitätsprinzip Anm. 186; vgl. PRINZ, FR 1986, 407). Das Veranlassungsprinzip zur Abgrenzung der Erwerbssphäre vom Bereich der Einkommensverwendung stößt in diesem Problembereich bedingt durch die dualistische Einkünfteermittlungsmethodik an seine Grenzen.

Zum Streit, ob der Dualismus der Einkünfteerzielung gegen Art. 3 GG verstößt, s. TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rn. 187, und 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 Einkünfteerzielungsabsicht 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 leerstehendes 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 leersteht (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 b) Grundsatz der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre (Vermögensneutralitätsprinzip)

**Kein „steuerverhaftetes Vermögen“ im Privatbereich:** Die dualistische Ausgestaltung der Einkünfteermittlung (kritisch dazu TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, 187 mwN) ist Ursache des Abgrenzungsproblems bei Aufwendungen auf die Vermögenssphäre und daher bei der systemgerechten Ausdeutung des WK-Begriffs zu berücksichtigen:

- ▷ Während die Einkünfte bei den sog. privaten Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 als abschnittsbezogener Überschuß der Einnahmen über die WK ermittelt werden,
- ▷ erfolgt die Gewinnermittlung gem. § 2 Abs. 2 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 Privatvermögens grds. außerhalb der stl. Erfassung.

Zur umstrittenen Rechtsfigur des sog. Erwerbs- oder Überschußerzielungsvermögens: ablehnend: zB v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 85; UHLÄNDER, FR 1996, 301 [304]; RAUCH, Nachträgliche Werbungskosten – zu späte Aufwendungen?, 82 ff.; bejahend: zB TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 254; KRÜGER, FR 1995, 633 [635]; ALT, StUW 1994, 138; FROTSCHER, § 9 Rn. 48.

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 Vermögensstammes selbst.

Zur Historie s. auch Anm. 2. Vgl. weiterhin PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, 1984, 41, 142–178; LANG in Stolterfoht (Hrsg.), Grundfragen des LStRechts, 1986, 53–59; KRÜGER, FR 1995, 633; s. auch OFH v. 26.3.1947 – IV 1/47 S, StRK EStG [bis 1974] § 9 Sätze 1 u. 2 R. 1 betr. allg. 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 *soq. Grundsatz der stl. Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre*; entsprechend diesem Prinzip sollen Aufwendungen auf das Vermögen als solches trotz Erfüllung des Ausgabenkriteriums und eines – mitunter sehr entfernten – 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 erworbenes 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 AK oder HK eines Gebäudes; v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474 betr. Veräußerungsverlust bei Verkauf eines selbstgenutzten EFH wegen einer Versetzung; KRUSE, FR 1981, 478; B. MEYER, DStR 1981, 131; CURTIUS-HARTUNG, StbJb. 1982/83, 18, 20; v. BORNHAUPT, NWB F. 6, 2885 f.; WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 17 f.; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 52 f.; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 471 mwN.; FROTSCHER, § 9 Rn. 48; s. hierzu auch SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 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. STARK in L/B/P, § 9 Rn. 53). Der Substanzbezug von Aufwendungen steht ihrer WKEigenschaft nicht generell entgegen (so auch SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 25); durch die obige Formulierung wird die stl. Grenzziehung daher eher verwischt als klargestellt (glA KNOBBE-KEUK, DStZ 1984, 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“).

### c) Wirkungsbereich und Grenzen des Vermögensneutralitätsprinzips bei Anwendung auf vermögensbezogene Aufwendungen 187

Das aus der quellentheoretischen Ausgestaltung der Überschusseinkünfte herrührende 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 Privatvermögens 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 Betriebsausgaben). 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 Vermögensgegenstandes sowie der konkreten Veranlassung der Vermögens-einbuße differenziert zu beurteilen (s. eingehend Anm. 190–195).

**Nicht realisierte Wertveränderungen an der Vermögenssubstanz** wie etwa konjunkturebedingte 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 Betriebsvermögensvergleich 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, 407; eingehend Anm. 185). Im Ergebnis scheiden nur die auf nichtabnutzbare WG entfallenden Vermögensaufwendungen gänzlich aus der stl. Erfassung aus, zB die Anschaffungskosten 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; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 91 f.; s. auch SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn 27 mit Bsp. 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 Einkunftserzielung 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, 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 Privatwirtschaftsgüter (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 7 iVm. § 6 Abs. 2 (unter 410 €) 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 strelevante Einkunftserzielung veranlaßt sind und nicht von den auch im Überschußermittlungsbereich geltenden Aktivierungsgrundsätzen erfaßt werden (zB bei Finanzierung einer fremdvermieteten Immobilie anfallende Schuldzinsen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, Gebäudeversiche-

- rungen 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 Betriebsausgaben 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/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 25; FLIES, Vermögensverluste bei den Überschußbeinkünften, 1995, 43 ff.; FLIES, FR 1996, 702; aA: Satz 3: BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 140; UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, 110 ff.; KRUSE, FS Ritter, 413, 419 ff.; JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 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.

#### d) 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 Aufwendungsbegriff Anm. 95; auch Anm. 186, 187). 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 strelevanten Erwerbssphäre aus (zB AK für verpachtete Grundstücke, ertragbringende Wertpapiere; vgl. BFH v. 30.10.2001 – VIII R 29/00, BFH/NV 2002, 268; s. auch v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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 wirt-

schaftlich 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 leerstehender 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 strelevante 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 strelevanten Einkunftserzielung (zB durch Gewinnanteile, Zinserträge oder verdeckte Gewinnausschüttungen) anhand äußerlich erkennbarer Merkmale deutlich und konkret im Vordergrund steht; eine nur mitursächliche Hoffnung auf im stneutralen 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 Einkunftserzielung gegenüber der stfreien Vermögensmehrung im Vordergrund steht; s. hierzu auch VÖLMEKE, HFR 2003, 1161.

► *Aufwendungen zur Vermögensumstrukturierung:* Nichtabziehbare 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 von im Ausland beschlagnahmten Wertpapieren; 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 der Kosten der Erbschaftsteuererklärung, auch wenn zum Nachlaß nur Einkunftserzielungsvermögen 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 diene: 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 Bsp. aus der Rspr.

zu Aufwendungen auf das Vermögen bzw. im Zusammenhang mit Einnahmen s. SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 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 Rechtsprechung als primär vermögensbezogen gänzlich vom Abzug ausgeschlossen (dazu krit. Anm. 162). Gleiches gilt für auf die Zeit nach Veräußerung eines ertragbringenden Privatwirtschaftsguts 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 systementsprechend in aller Regel nicht abziehbar (vgl. BFH v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474). Nichtrealisierte 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

## 5. Vermögensverluste

**Schrifttum**: FLIES, Vermögensverluste bei den Überschußeinkünften, Bochum 1995; KRÜGER, Führen Werbungskosten zu Überschußerzielungsvermögen?, FR 1995, 633; FLIES, Wann sind Verluste von privaten Wirtschaftsgütern Werbungskosten?, DStR 1996, 89; FLIES, Verluste nicht abziehbarer Wirtschaftsgüter bei den Überschußeinkünften, FR 1996, 702; UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, 1996; UHLÄNDER, Über Privatvermögensverluste im Privatvermögen, FR 1996, 301.

### a) Rechtsgrundlage für den Abzug von Vermögensverlusten

190

Die steuergesetzliche Basis für die Berücksichtigung von Vermögenseinbußen ist str. (vgl. v. BORNHAUPT, BB 1986, 1963; KNOBBE-KEUK, JbFStR 1984/85, 49; FG Köln v. 29.10.1980, EFG 1981, 128, rkr.); dies kann Folgen für Höhe und Zeitpunkt der WK haben (s. WASSERMEYER, 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 Vermögenseinbußen an abnutzbarem Erwerbsvermögen (FROTSCHER, § 9 Rn. 48: „Berufsvermögen“) erfolgt die stl. Geltendmachung allein im Anwendungsbereich der AfaA gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 7 als lex specialis (vgl. BFH v. 9.1.2002 – VI B 222/01, n.v., betr. Unfall auf beruflicher Fahrt; KRÜGER, FR 1995, 633 [640]); bei gemischtgenutztem 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 Vermögenseinbuße zusammenhängende Beträge (zB Reparaturkosten) sind stneutral zu behandeln, so daß eine Doppelberücksichtigung ausscheidet (glA WASSERMEYER, DStR 1982, 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 erwerbsbezogen veranlaßten Vermögenseinbußen (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 allg. WKBegriffs gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt werden.

Hiervon geht wohl auch der BFH ohne weitere Begr. aus: zB BFH 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, 940; aA betr. privatgenutzte WG GLANEGGER, DStZ 1984, 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 Aufwendungsbegriff 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 Aufwendungsbegriff s. Anm. 65–71).

## 191 b) Veranlassungsprinzip als Beurteilungsleitlinie

Bedingt durch die quellentheoretische Ausgestaltung der Überschuß Einkünfte und die nur unvollständige stl. Einbindung des Vermögensstammes als Einkunftsgrundlage (vgl. dazu eingehend Anm. 186) bereitet die Qualifikation unplanmäßiger, in Erwerbsnähe anfallender Vermögenseinbußen, -beschädigungen und -zerstörungen (= Vermögensverluste) einschl. verlustbedingter Folgeaufwendungen sowohl aus systematischer Sicht als auch in der Besteuerungspraxis erhebliche Schwierigkeiten.

**Beispiele:** Entwertung einer Forderung oder eines verzinslichen Darlehens; diebstahlsbedingter Geldverlust auf einer Dienstreise oder Veruntreuung von Geldern; Ersatzleistungen durch den ArbN an den ArbG wegen gestohlener Gelder; Zerstörung eines beruflich genutzten Pkw.; immobilienbezogene Fehlaufwendungen; Inanspruchnahme eines ArbN aus einer dem ArbG gewährten Bürgschaft.

Das den WKUmfang teleologisch bestimmende Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet zumindest in Teilbereichen trotz fehlenden Betriebsvermögens eine steuermindernde Berücksichtigung (ähnlich LANG in Stolterfoht [Hrsg.], Grundlagen des LStRechts, 1986, 55).

► Die *BFH-Rspr.* 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 Vermögenssphäre 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. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; v. 28.1.1994 – VI R 25/93, BStBl. II 1994,

355). Dennoch bleiben im Ergebnis noch viele Fragen offen, zB die stl. Behandlung der Darlehensverluste bei den Einkünften aus KapVermögen; vgl. hierzu SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 25).

► Das *stl. 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 Einnahmeerzielung zusammenhängt, als WK abziehbar ist.

So ausdrücklich SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 25; FLIES, Vermögensverluste bei den Überschusseinkünften, 1995, 43 ff.; FLIES, FR 1996, 702; aA: BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 140; UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, 110 ff.; KRUSE, FS Ritter, 1997, 413 [419 ff.]; JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 552.

Die finanzgerichtliche Rspr hat insbes. bestimmte Vermögensverluste im Bereich der Einkünfte aus VuV 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.

**Stellungnahme:** Entsprechend den allg. Kriterien des WK-Begriffs (s. Anm. 60, 130) kommt es für die stl. Qualifikation des Einzelfalls uE entscheidend darauf an, ob bei wertender Betrachtung der Gesamtumstände eine erwerbsbezogene wirtschaftliche Veranlassung der Vermögenseinbuße vorliegt, als wesentlich erscheint und nachweisbar ist.

So auch der BFH: vgl. zB BFH 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.

Der Vermögensbezug der Aufwendung tritt durch Verankerung des verlustauslösenden Ereignisses im Erwerbsbereich strechtlich 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, nichtabnutzbare, materielle oder immaterielle WG des Privatvermögens handelt, ist für die stl. Qualifikation auf Basis des Veranlassungsprinzips unerheblich; s. aber zur Rechtsgrundlage Anm. 190.

Strelevante 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 Miethauses oder den Kursverlust bei Aktien; allg. Meinung: BFH v. 29.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; 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 XXIII. § 9 Rn. 24 mwN.

In Grenzfällen werden daher subtile Unterscheidungen erforderlich, die naturgemäß beim jeweiligen Rechtsanwender unterschiedlich ausfallen und verfahrensrechtliche Beweisprobleme nach sich ziehen (vgl. o.V., HFR 1986, 625; HEINIKKE, FR 1987, 210). Nicht ausreichend für den Erwerbsbezug ist es, daß der Schaden ohne die konkrete berufliche Tätigkeit nicht eingetreten wäre (so ausdrücklich BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771). Auch die Frage des Verschuldens beim Anfall der Vermögenseinbuße ist grds. unerheblich.

192 c) **Fallgruppensystematik**

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; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 86–89a) 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 in Stolterfoht [Hrsg.], Grundfragen des LStRechts, 1986, 57f.).

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 strelevanter Wechsel in der Funktion eines WG durch Eintritt der Vermögenseinbuße ist uE möglich und kann das Entstehen von Erwerbenaufwendungen bewirken. So fällt zB der Verlust eines arbeitsplatzsichernden Arbeitnehmerdarlehens 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).

193 d) **Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit Gegenständen des reinen Erverbsvermögens**

Es ist zu unterscheiden zwischen

- Arbeitsmitteln iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und
- Gegenständen, die selbst als Grundlage für eine Einkunftserzielung dienen (zB vermietete Immobilie, zinsbringendes Darlehen).

**Der Verlust oder die Beschädigung von Arbeitsmitteln** führt – auch im Rahmen eines neutralen, handlungsunabhängigen Zufallsereignisses – zu WK, soweit nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 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 XXIII. § 9 Rn. 174; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 700 „Diebstahl Arbeitsmittel“; FROTSCHER, § 9 Rn. 48; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 215, 234, 249; 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 allg. 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). 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 Ehe-

gatten; 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 SÖHN in K/S/M, § 4 Rz. 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 nichtselbst. 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).

► *Verlust einer Violine einer Orchestermusikerin* durch Diebstahl oder Unterschlagung kann im Wege der AfA zu Erwerbsaufwendungen führen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491).

► *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 vH 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.

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 vH und 90 vH ein.

► *Diebstahl eines Arbeitsmittels* während einer Dienstreise führt zu WK (vgl. HEINICKE, 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 Aufwendungen insbes. betr. Immobilien s. eingehend Anm. 166). Weitaus restriktiver verfährt der BFH bei nicht abnutzbarem Erwerbsvermögen, wo die stl. Geltendmachung eines Vermögensverlustes nahezu ausgeschlossen ist (vgl. zB BFH v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; v. BORNHaupt in K/S/M, § 9 Rn. B 94 mwN).

► *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.

Vgl. BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758; s. weiterhin zu verlorenen Anzahlungen bei § 21: Anm. 165, 166, und SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 50 mwN u. Rn. 57.

► *Verlust eines ArbN-Darlehens* 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 nichtselbst. 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. 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/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 25; aA wohl v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 94, der zwischen dem Verlust der Erwerbsquelle – kein Abzug – und dem Verlust eines nicht abschreibbaren WG, das zur Einkunftserzielung eingesetzt wird – WKAbzug –, unterscheidet.

#### 194 e) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit planmäßig gemischten Gegenständen

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, 584 f.).

##### Anwendungsfälle:

► *Pkw.-Unfallkosten beim ArbN*: Der BFH hat in stRspr. den Grundsatz aufgestellt, daß derartige Aufwendungen strechtlich 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.

► *Zerstörung eines Pkw.*, der in der Garage steht, *durch Blitzschlag* (zu 50 vH beruflich und zu 50 vH privat genutzt) führt uE zum anteiligen WKAbzug gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 7 (str.).

**f) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit nicht der Einkunfts-  
erzielung 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 Risikobeziehung zurückführen läßt, die den ursprünglichen Privatbezug überlagert und bei strechtlicher 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 in Stolterfoht [Hrsg.], Grundfragen des LStRechts, 1986, 57 f.). Ein neutrales Zufallereignis 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 nichtabnutzbares 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 Wertverlustes 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 den Einnahmeerzielungsprozeß eingesetzt wird. Der WKAbzug ergibt sich vielmehr unmittelbar aus Abs. 1 Satz 1; die wertmäßig zu bestimmende Vermögenseinbuße selbst hat Aufwendungscharakter (so wohl nun auch der BFH v. 25.5.1993 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44 betr. Diebstahl eines Privat-Pkw während einer Dienstreise).

► *Beschädigung eines privaten Pkw* eines Leitenden Baudirektors durch unbekanntes Täter führt zu WK, wenn dies 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 innehat 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 Unfallschaden) 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). 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 sonstigen bei einer Dienstreise mitgeführten Kleidung oder Privatgegenständen als WK abziehbar (s.o.; so auch SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 57; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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). 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. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 57; aA: Hess. FG v. 3.6.1986, EFG 1986, 597, rkr.; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 700 „Diebstahl von Geld“). Insbes. wegen der äußeren 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 wirtschaftlichen 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. § 9 Abs. 1 Satz 1 in Höhe des Wertverlusts zum Zeitpunkt des Schadenseintritts, ggf. den Wiederbeschaffungskosten aus (vgl. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 630 „Verlust von Hausrat“; nach FG Düss. v. 5.4.1978, EFG 1978, 539, rkr., können nur die eventuelle 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. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 402a). Dies gilt bei stl. anerkanntem Arbeitsverhältnis auch für ArbN-Ehegatten. Ein Mißverhältnis zwischen der Bürgschaftssumme und der Höhe der Berufsbezüge 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 v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 401–B 407; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 19 Rn. 60 „Bürgschaft“; grundlegend auch RAUCH, Nachträgliche WK – zu späte Aufwendungen, 1996, 89 f.; glA FG Berlin v. 31.3.1978, EFG 1979, 172 betr. nachträgliche WK bei Bürgschaftsinanspruchnahme eines ArbN-Ehegatten, best. durch BFH v. 7.8.1981 – VI R 113/78, n.v. 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, VIII 241/90, II 241/90, n.v.: kein WKAbzug bei § 20); entscheidend ist der engere wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang, bei gleichwertigen Veranlassungsfaktoren ist aufzuteilen. UU sind die Sicherheitsgestellungen aber auch – insbes. bei umfangreichen Beteiligungen (vgl. hierzu SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 19 Rn 60 „Bürgschaft“, und v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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, 1753).

Auch bei anderen Sachverhaltsgestaltungen, die in sämtlichen Überschubeinkunftsarten anzutreffen sind, kommt eine stmindernde Berücksichtigung von Bürgschaftszahlungen in Betracht, falls die Risikoübernahme durch den Stpfl. einen konkreten Erwerbsbezug aufweist; dies ist meist Tatfrage.

► *Kautionsverlust*: Der Verlust einer dem ArbG zur Begründung des Dienstverhältnisses gestellten Kautions (zB wegen Insolvenz) ist beim ArbN als WK im Rahmen des § 19 stmindernd zu berücksichtigen, und zwar zu dem Zeitpunkt, in welchem 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. FG Köln v. 8.2.2001, EFG 2001, 624, nrkr.).

Einstweilen frei.

196–199

## E. Angemessenheit von Werbungskosten

**Schrifttum:** LEU, Steueränderungsgesetz 1992 – verschärfte Bestimmungen für Bewirtung und Geschenke, DStZ 1992, 563; WÖRING, 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 u.a., 1994.

### I. Vorbemerkung

Das Angemessenheitsprinzip durchzieht das gesamte StRecht und greift überall dort Platz, wo das besteuereungsrelevante Wesen eines wirtschaftlichen Vorgangs durch steuerungsirrelevante Umstände überlagert oder verdeckt wird (so TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 251). 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. Nunmehr hat der Gesetzgeber im StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) mit Wirkung ab dem VZ 1992 auch in diesem Punkt über § 9 Abs. 5 eine weitgehende Gleichbehandlung von BA und WK durch sinngemäße Anwendung der Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 (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: WÖRING, KÖSDI 1992, 8937; LEU, DSZ 1992, 563).

**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 (allg. Verkehrsauffassung) im Fremdvergleich auf ihre Zweckmäßigkeit, Erforderlichkeit, Üblichkeit und wirtschaftliche Berechtigung überprüft und ggf. durch das Resultat der anderweitig durchgeführten Feststellung ersetzt wird.

### II. Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit und Üblichkeit der Aufwendungen

Die tatbestandsmäßige Zuordnung von Aufwendungen zum Bereich der WK einerseits (§ 9 Abs. 1) und zum Bereich der privaten Einkommensverwendung andererseits erfolgt nach neuerer stRspr. mit Hilfe des Veranlassungsprinzips (vgl. Anm. 130 mwN). Liegt nachweisbar eine dem Wesentlichkeitsgrundsatz genügende erwerbsbezogene Veranlassung von Aufwendungen im Rahmen der Überschufseinkünfte vor, sind die Aufwendungen im Grundatz 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. einen antiquarischen Wert aufweisende Arbeitsmittel; v. 17.7.1992 – VI R 12/91, BStBl. II 1992, 1036; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 20 mwN; FROTSCHER, § 9 Rn. 24; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 118; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 122.

Es liegt ausschließlich im Ermessen des Stpfl., Art und Höhe des erwerbsbezogenen Aufwendungsumfanges, zB für Arbeitsmittel und Fortbildung, zu bestimmen. Eine Eingrenzung der abzichbaren 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 Einkunftserzielung 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, 55). Dies gilt uE selbst dann, wenn ein ArbN dabei gegen Weisungen des ArbG verstößt.

So auch BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 123; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 20; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 119; STARK in L/B/P, § 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 WASSERMEYER, StuW 1981, 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 verfahrensrechtlichen Beweisbereich.

### III. Abzugsverbot für die Lebensführung berührende unangemessene Aufwendungen

202

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 dürfen Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie nach allg. Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (hierzu ausf.: 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 WKAbzug nicht entgegen, wenn die Aufwendungen wirtschaftlich unangemessen sind (ebenso wie bei fehlender Zweckmäßigkeit, Üblichkeit, Notwendigkeit, s. Anm. 201). Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 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; STARK in L/B/P, § 9 Rn. 120; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 572). Dagegen sind Aufwendungen, die bereits durch die Lebensführung – und damit privat – mitveranlaßt sind, ggf. nach der BFH-Rspr. bei fehlender Aufteilbarkeit schon insgesamt keine abzichbaren WK.

Ein (bloßes) Berühren der Lebensführung iSd. § 4 Abs. 5 Nr. 7 ist uE gegeben, wenn neben der ausschließlichen Erwerbsveranlassung gleichzeitig – objektiv gesehen – private Motive und Bedürfnisse des Stpfl. oder einer anderen Person eine Rolle gespielt haben (ausf. zum Tatbestandsmerkmal des „Berührens“ und zur Bedeutung des Grades der privaten Motive: § 4 Anm. 1623 f.).

Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 5 Nr. 7 aE richtet sich der Umfang des nichtabziehbaren Teils (nach TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 273: ver-

deckt privat veranlaßten Teils) der WK nach der allg. Verkehrauffassung (zu den Rechtsbegriffen „allgemeine Verkehrauffassung“ und „Unangemessenheit“ s. ausf. § 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/THÜRMER, § 9 Rn. 573; in Ausnahmefällen auch vollständiges Abzugsverbot).

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; 17 200 DM für einen Flügel einer Gymnasiallehrerin unangemessen; dagegen BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194; 247 280 DM für eine Geige eines angestellten Konzertmeisters angemessen). Dem Fremdvergleich als Beurteilungsmaßstab kommt dabei eine besondere Bedeutung zu (vgl. TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 252).

203–209 Einstweilen frei.

## F. 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 welcher sie erwachsen sind; der sachliche Geltungsbereich des § 9 ist dabei auf die Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 2 Nr. 2 beschränkt (s. Anm. 15). 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 § 9 Abs. 1 Satz 2 nur vereinzelt (s.u.). Stsystematische 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 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 Anm. 221). Die allg. 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 zukommt (so auch KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 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 und von Aufwendungen als WK oder Betriebsausgaben 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 er-

werbsbezogene Leistung voraus, nicht jedoch generell einen speziellen Einkunftsarten- oder Einkunftsquellenbezug. Erst bei der Durchführung des WKAbzugs als Vollzug der steuerrechtlichen Rechtsfolgenanordnung ist zwingend die Zuordnung zu einer Einkunftsart vorzunehmen. Die einkunftsartenbezogene Zuordnung ist dabei lediglich das Mittel, um die Gesamtleistungsfähigkeit des Stpfl. 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 Erwerbsszusammenhangs von Aufwendungen idR der Einkunftsarten- und Einkunftsquellenbezug mit festgelegt wird. Dies entspricht – soweit ersichtlich – der hM im strechtlichen Schrifttum, die teilweise in vorstehendem Sinne Abs. 1 Satz 2 als Zuordnungsvorschrift begrift.

Vgl. v. BORNHAUPT in *K/S/M*, § 9 Rn. A 2; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 200; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 9 Rn. 80; KREFT, *Vorab veranlasste Erwerbenaufwendungen im Einkommensteuerrecht*, 2000, 40; WASSERMAYER, *StuW* 1981, 245 (246).

**Bedeutung für den Abzug vorab veranlaßter Werbungskosten:** Ob man Abs. 1 Satz 2 lediglich als besteuerungstechnische Folgeanordnung begrift oder die Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart als Grundvoraussetzung für den WKBegriff ansieht (so wohl noch v. BORNHAUPT in *K/S/M*, § 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 ausf. Anm. 162). So wird teilweise aus Abs. 1 Satz 2 geschlossen, daß Aufwendungen erst dann als vorab entstandene WK zu berücksichtigen sind, wenn im Zeitpunkt der Veräußerung ein hinreichend konkreter Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart zu erkennen ist, innerhalb derer Einnahmen künftig erstrebt werden (so ausdrücklich v. BORNHAUPT in *K/S/M*, § 9 Rn. B 127; uE unzut., 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 Erwerbenaufwendungen als Ausfluß des Nettoprinzips (vgl. dazu Anm. 6), die nur für Ausnahmefälle durchbrochen wird (wegen nichtabziehbarer WK s. Anm. 216). Bei Vorliegen eines erwerbsbezogenen Veranlassungszusammenhangs und dessen verfahrensrechtlichem Nachweis (s. Anm. 54) besteht ein durchsetzbarer Rechtsanspruch auf WKAbzug im entsprechenden VZ; Abzugswahlrechte bestehen nur vereinzelt (etwa § 82b EStDV; s. Anm. 57, 221). Eine Nachholung von WK in einem vom Veräußerungsjahr abweichenden VZ ist im Grundsatz nicht zulässig (s. Anm. 57, 222).

### 2. Abzugsverbote (nichtabziehbare 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 oder § 3c). Die systemtypische Rechtsfolge der Erwerbenaufwendungen, dh. ihr steuermindernder Abzug von den Einnahmen der entsprechenden Überschufeinkunftsart (§ 9 Abs. 1 Satz 2), wird dadurch ganz oder teilweise negiert (vgl. KIRCHHOFF in *Söhn* [Hrsg.],

Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 201 f., der von einer Rechtswidrigkeitsprüfung des Veranlassungstatbestands spricht; uE zu eng, da nichtabziehbare WK verschiedene Ursachen haben können). Man spricht – scheinbar widersprüchlich in sich – von nichtabziehbaren WK (vgl. auch KIRCHHOF in SÖHN [Hrsg.], Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 201 f.: „rundes Quadrat“).

**Bedeutung:** Aus systematischer 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 WKCharakter einer Aufwendung wird von der Abzugsbeschränkung nicht beeinträchtigt (s.u. „Wirkungen“). Zu der im Zusammenhang mit dem Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 im Schrifttum diskutierten Frage, ob es sich bei gemischt veranlaßten Aufwendungen um nichtabziehbare 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 nichtabziehbare WK bleiben begrifflich WK. Eine Behandlung des nichtabziehbaren Betrags als Sonderausgabe oder außergewöhnliche Belastung 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 nichtabziehbare WK, sind sie systematisch 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 Erwerbshandlungen für das Kj. abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind, dh. im Abfluß- bzw. Verausgabungsjahr, weder früher noch später. Der Stpfl. 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 Gestaltungsmissbrauch 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.

**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 Ausnahmegestaltungen zu beachten:

**Anschaffungs- oder Herstellungskosten** abnutzbarer ertragbringender Privatwirtschaftsgüter (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 Stpfl. 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).

**Größere Erhaltungsaufwendungen** an im Privatvermögen befindlichen Wohnimmobilien: Nach dem ab 1.1.2004 wieder eingeführten § 82b EStDV können größere Erhaltungsaufwendungen abweichend von § 11 Abs. 2 auf 2 bis 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 (Satz 3) aus Billigkeitsgründen abweichend vom Verausgabungsjahr berücksichtigt, falls diese ansonsten stl. ins Leere laufen würden (vgl. mwN § 22 Anm. 377; BFH v. 3.6.1992 – X R 91/90, BStBl. II 1992, 1017 betr. Abzug künftiger, mit Sicherheit anfallender WK; SCHMIDT/WACKER XXIII. § 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. Die nachträgliche Rückzahlung von regelmäßig erhaltenen Besteuerungsgeldern 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 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; s. hierzu auch § 23 Anm. 294).

**c) Vorauszahlung, Nachzahlung und Nachholung von Werbungskosten**

**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 Erwerbenaufwendungen gem. § 11 Abs. 2 betrifft. Bei vorgezogenen WK handelt es sich um vom Stpfl. 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 Überschüßermittlungsbereich entsprechend dem Vorausgabungsprinzip mit steuerlicher Wirkung anerkannt, soweit nicht ein Mißbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO vorliegt und keine „verdeckte Darlehensgewährung“ erfolgt; ein Gestaltungsmißbrauch insbes. wegen Zusammenballung von Aufwendungen mit der Folge angemessener WKVerteilung ist nur dann zu bejahen, wenn für die Vorauszahlung keinerlei wirtschaftlich vernünftige Erwägungen mit außersteuerlichem Charakter erkennbar sind („willkürliche Vorauszahlungen“; vgl. BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643; s. hierzu auch § 11 Anm. 9).

**Nachzahlung:** Nachträgliche WK, die zeitlich gesehen nach der Beendigung eines Einnahmezufusses 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 Stpfl. verausgabt werden. Die stl. Anerkennung nachgezogener 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 zeitl. Verteilung der Nachzahlung bestehen enge Anwendungsvoraussetzungen (zB bei erheblichen Progressionseffekten durch verzögerte WKZahlungen oder einer außersteuerlich motivierten Vermeidung des Unterschreitens bestimmter Grenzwerte); diese liegen uE nur in extrem gelagerten Ausnahmefällen vor, da ausschließliche Steuerersparnis motive 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 welchem 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 verfahrensrechtlichen 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 steuermindernde Berücksichtigung von WK im Rahmen der Einkünfteermittlung iSd. § 2 Abs. 2 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 welcher sie *wirtschaftlich entstanden* sind, mit der sie in *wirtschaftlichem Zusammenhang stehen* (vgl. ua. BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 200; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 9 Rn. 80; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 7).

Der einkunftsarten- und einkunftsquellen-spezifische Bezugspunkt der Aufwendungen ergibt sich regelmäßig bereits bei der Prüfung ihrer WK-Qualifikation; 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 Nr. 1; § 50 Abs. 1 Satz 1; s. auch v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 7). Zu auftretenden Qualifikationskonflikten s. Anm. 236.

## 2. Einkunftsarten- und einkunftsquellenbezogene Qualifikationskonflikte

236

Bei Zuordnungskonflikten von ihrer Natur nach als WK oder BA anerkannten Aufwendungen kommt es bei der Durchführung des Erwerbsabzugs gem. § 9 Abs. 1 Satz 2 auf den mittels einer Wesentlichkeitswertung festzulegenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart oder Einkunftsquelle an (zum Begriff „erwachsen“ s. Anm. 235); ggf. sind schätzungsweise Aufteilungen vorzunehmen. Dies entspricht den im gesamten WK-Bereich 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. Ist hiernach keine Aufteilung möglich, sind die WK nach hM bei der Einkunftsart zu berücksichtigen, mit der sie nach Grund und Wesen die engere Beziehung haben.

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; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 8; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 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).

**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 WK-Zuordnung bei mehreren Arbeitsverhältnissen; so auch BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 201; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 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 strelevanten Überschusserzielungsabsicht mangelt (zB bei fremdfinanzierten, langfristig dividendenlosen Aktien innerhalb eines Depots).

Obgleich § 9 Abs. 1 Satz 2 seinem Wortlaut nach lediglich einen einkunftsarten-spezifischen Abzug fordert, ist im Wege teleologischer Rechtsfortbildung – so

weit erforderlich – der Abzug nach verschiedenen Einkunftsquellen bzw. Gegenständen der Einkunftszielung zu differenzieren (ähnlich v. BORNHAUPT, DStR 1983, 13).

237–239 Einstweilen frei.

## Anhang zu Abs. 1 Sätze 1 und 2: Wichtige Anwendungsfälle des allgemeinen Werbungskostenbegriffs

### A. Allgemeine Erläuterungen

240

Abs. 1 enthält in Satz 1 eine Definition des allg. Werbungskostenbegriffs (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.

### B. Die wichtigsten in Nr. 1–7 nicht geregelten Werbungskosten

#### I. Fortbildungskosten

**Schrifttum:** BEUL, Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten im Einkommensteuerrecht, FR 1986, 340; BIRKE, Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen und ihre einkommensteuerliche Abzugsfähigkeit, DRiZ 2004, 70; V. BORNHAUPT, Studien- und Umschulungskosten als Werbungskosten -Änderung der Rechtsprechung durch BFH-Urt. v. 4.12.2002 VI R 120/01 und v. 17.12.2002 VI R 137/01, NWB F. 6, 4325; DILTHEY, Hochschulaufwendungen als vorab entstandene Werbungskosten und Betriebsausgaben, FR 1984, 333; DRENSACK, Aufwendungen für berufliche Bildungsmaßnahmen – Anmerkungen zur Änderung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 und § 12 Nr. 5 EStG durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenerordnung und weiterer Gesetze vom 9.7.2004, DStR 2004, 1766; DRENSACK, Studium und Berufsausbildung im Einkommensteuerrecht, StuW 1999, 3; DURST, Aktuelle Rechtsprechungsentwicklung zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aus- und Fortbildungskosten, DStZ 2004, 285; EHEHALT, Bildungseinrichtung als regelmäßige Arbeitsstätte, BFH-PR, 2004, 5; ELISABETH, Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen und ihre steuerliche Abzugsfähigkeit, DRiZ, 2004, 70; FLIES, Überlegungen zur Abgrenzung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungskosten, DStR 1997, 725; JOCHUM, Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung erstmaliger Berufsausbildung, Erststudium und Promotion, DStZ 2005, 260; JÖRISSEN, Die neueste Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Berufsausbildung, FR 2004, 258; KREFT, Studienkosten als (vorab veranlasste) Erwerbsaufwendungen, FR 2002, 657; KUSSMAUL/ZABEL, Bildungsaufwendungen im Spannungsfeld zwischen BFH-Rechtsprechung und Gesetzgebung, ZSteu 2005, 206; LOHWASSER/VATER, Richtungswechsel in der BFH-Rechtsprechung ermöglicht steuerliche Berücksichtigung von Promotionskosten, StB 2004, 132; MARX, Die steuerliche Qualifikation von Bildungsaufwendungen – Studium und Umschulung mit Erwerbsbezogenem Veranlassungszusammenhang, BB 2003, 2267; MORSCH/BECKER, Überlegungen zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Berufsausbildung und Fortbildung, DStR 2004, 73; PRINZ, Bildungsaufwendungen im Ertragsteuerrecht: Koordinatenverschiebungen durch den BFH, Rechtsprechungsbruch durch den Gesetzgeber, FR 2005, 229; SCHIESSL, Neues zum Abzug von Promotionsaufwendungen als Werbungskosten, DStZ 2004, 119; SÖHN, Berufsausbildungskosten und Fortbildungskosten – Erststudium/Erstausbildung, Zweitstudium/Zweitausbildung, Umschulung, StuW 2002, 97; SCHMIDT, Selbstgeschaffene Probleme bei der Berufsbildung lösen, FR 1997, 762; STÖCKER, Dammbruch bei der steuerlichen Absetzbarkeit von Aus- und Fortbildungskosten, NJW 2004, 249; STOLZ, Sind die Kosten eines Hochschulstudiums Werbungskosten oder Sonderausgaben?, FR 1979, 242; TREISEN/ZELLER, Neues zur steuerlichen Behandlung von Promotionskosten, DB 2003, 1753; WOLFF-DIEPENBROCK, Zum

Nettoprinzip, DStZ 1999, 717; WULFF, Steuerliche Behandlung vom Promotionskosten – zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 4.11.2003, DStR 2004, 799.

**Verwaltungsanweisungen:** R 34 IStR 2005; OFD Münster v. 11.3.2005, DStR 2005, 651; FinMin NRW, DB 2003,1822; OFD Hannover v. 19.8.2004 DStR 2004,1790; OFD Magdeburg v. 7.4.2004, DB 2004, 1125; OFD Hamb. v. 13.8.2003, DStR 2003,1619; OFD Koblenz v. 8.4.2003, DStR 2003, 1074

## 1. Allgemeine Erläuterungen

### 241 a) Rechtsentwicklung

Bis zum Jahr 2002 unterschied die Rspr. zwischen den

- unbeschränkt als WK (§ 9 Abs. 1 Satz 1) abziehbaren beruflichen Fortbildungs-(Weiterbildungs-)kosten (u.a. BFH v. 9.3.1979 – VI R 141/77, BStBl. II 1979, 337; v. 7.11.1980 – VI R 50/79, BStBl. II 1981, 216; v. 28.9.1984 – VI R 44/83, BStBl. II 1985, 94) und
- den nur begrenzt als SA absetzbaren Berufsausbildungskosten, die dem Bereich der privaten Lebensführung zugeordnet wurden (§§ 12 Nr. 1, 10 Nr. 7). Hierunter fiel sowohl eine erstmalige Berufsausbildung als auch jedes erstmalige Studium, unabhängig davon, ob im Anschluß an die allg. Schulausbildung, neben einer nichtselbständigen Tätigkeit oder auf der vorhandenen Ausbildung aufbauend, d.h. insoweit qualifizierend (BFH v. 9.3.1979 – VI R 141/77, BStBl. II 1979, 337; v. 7.11.1980 – VI R 50/79, BStBl. II 1981, 216).

Die nahezu unüberschaubare kasuistische Rspr. zur Abgrenzung von Berufsfortbildungs- und Ausbildungskosten geriet zunehmend in die Kritik (u.a. BEUL, FR 1986, 340; SCHMIDT, FR 1997; 762; FLIES, DStR 1997; 725, DRENSACK, StuW 1999; 3; SÖHN, StuW 2002, 98; KREFT, FR 2002, 657; MARX, BB 2003, 2267).

Beginnend ab Dezember 2002 hat der BFH allein als maßgeblich angesehen, ob die Aufwendungen an sich einen hinreichenden Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen erkennen lassen (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403 – Umschulung; BFH v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 403 – berufsbegleitendes erstmaliges Hochschulstudium; BFH v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884 – Verkehrsflugzeugführer; v. 4.11.2003 – VI R 96/01, BStBl. II 2004, 891, zu Promotionsaufwendungen).

Dem ist der Gesetzgeber so nicht gefolgt (Gesetz zur Änderung der AO und weiterer Gesetze v. 21.7.2004, BGBl. I 2004, 1753, BStBl. I 2004, 554). Er hat vielmehr rückwirkend ab dem 1.1.2004 die Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium durch Anfügen einer Nr. 5 in § 12 den nichtabziehbaren Kosten der Lebensführung zugeordnet, soweit nicht in § 10 Abs. 1 Nr. 7 anders geregelt und die Ausbildung oder das Studium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Aufwendungen für die „eigene“ Berufsausbildung sind nunmehr ab dem VZ 2004 (Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes) nur noch bis zu 4000 € im KJ. als SA berücksichtigungsfähig.

Somit können – abgesehen von Ausbildungsdienstverhältnissen – nur beruflich veranlaßte Bildungsaufwendungen *nach* einer erstmaligen Berufsausbildung oder einem erstmaligen Studium zu als WK abziehbaren Fortbildungskosten führen (krit. DRENSACK, DStR 2004, 1766; PRINZ, FR 2005, 229; JOCHUM, DStZ 2005, 260).

### 242 b) Fortbildungskosten und objektives Nettoprinzip

Die grundsätzliche Zuweisung der Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium zum Bereich der Lebenshaltungskosten überzeugt

steuersystematisch nicht. Sie unterläuft das objektive Nettoprinzip (u.a. bereits BEUL, DStR 1997, 725; Anm. 6, ausf. § 2 Anm. 13 und 503). Was im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit aufgewandt wird, kann letztlich nicht dem Steuerzugriff unterliegen (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403; v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281, C. III der Gründe; WOLFF-DIEPENBROCK, DStZ 1999, 717). Auch die Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und das Erststudium sind in aller Regel auf die Erzielung stpfl. Einnahmen gerichtet. Die Grenze zu den Lebenshaltungskosten dürfte vielmehr dort zu ziehen sein, wo es um die Vermittlung von Allgemeinwissen ohne jeden beruflichen oder erwerbsmäßigen Bezug geht (BFH v. 22.1.1993 – VI R 23/91, BFH-NV 1993, 527; v. 3.12.1974 – VI R 78/73, BStBl. II 1975, 334; v. 10.12.1971 – VI R 255/70, BStBl. II 1972, 242; FG Bremen v. 14.1.2004, EFG 2004, 560 – Rev. VI R 5/04). Hier ist die Zuordnung zu den nichtabziehbaren Kosten der Lebensführung sachgerecht, da ein Zusammenhang mit stbaren Einnahmen und mithin eine berufliche/betriebliche Veranlassung nicht besteht.

### c) Veranlassungszusammenhang

243

Fortbildungskosten sind im Gesetz nach wie vor nicht genannt. Sie lassen sich nur aus dem allg. WK-Begriff als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen herleiten (§ 9). WK und mithin Fortbildungskosten liegen vor, wenn die Aufwendungen durch den Beruf bzw. die Erzielung stpfl. Einnahmen veranlaßt sind (ausf. Anm. 115 ff.).

Eine berufliche Veranlassung ist anzunehmen, wenn ein *objektiver* Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen *subjektiv* zur Förderung des Berufs getätigt werden (zB BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403; v. 1.10.1982 – VI R 192/79, BStBl. II 1983, 17; v. 6.11.1992 – VI R 12/90, BStBl. II 1993, 108). 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 Erwerbssphäre 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, Anm. 130 ff., 145–154). Beim Studium der Numismatik einer beurlaubten Lehrerin für Deutsch und Geschichte ist ein hinreichend konkreter Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit nicht gegeben (BFH v. 13.5.2004 – IV R 47/02, BFH/NV 2004, 1402) und ebenso wenig beim Studium der Philosophie eines über 70jährigen Senioren (BFH, Beschl. v. 10.2.2005 – VIB 33/04, nv.).

### d) Nachweis/Feststellungslast

244

Der Stpfl. trägt für das Vorliegen von Erwerbsaufwendungen, d.h. die erwerbsbezogene Veranlassung, die Feststellungslast (BFH v. 19.8.2004 – VI R 103/01, BFH/NV 2005, 48; ausf. 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 Veran-

lassung 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 Stpfl. 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; v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349; s. auch Anm. 54, 55) sowie Anm. BERGEMPER, FR 2005, 499. Die Entscheidung der Schulbehörde über die Gewährung bezahlten Sonderurlaubs für die Teilnahme an einer Fortbildungsveranstaltung im Ausland ist kein „Grundlagenbescheid“ für das Vorliegen von WK, sondern lediglich ein Indiz für die berufliche Veranlassung (BFH, Beschl. v. 13.4.2005 – VIB 197/04, nv.).

#### 245 e) Abgrenzung zum Familienleistungsausgleich

Der Begriff der Berufsausbildung im Rahmen des Familienleistungsausgleichs (§ 32 Abs. 4 Nr. 2a) und derjenige, welcher der Abgrenzung von Ausbildungskosten iSv. § 10 Abs. 1 Nr. 7 und den als WK oder BA abziehbaren Fortbildungskosten zugrunde liegt, ist wegen der unterschiedlichen Zielrichtung der jeweiligen Steuernorm nicht einheitlich auszulegen.

BFH v. 26.11.2003 – VIII R 30/03, BFH/NV 2004, 1223; v. 9.6.1999 – VI R 92/98, BStBl. II 1999, 708; v. 2.7.1993 – III R 79/92, BStBl. II 1993, 871; v. 11.10.1984 – VI R 69/83, BStBl. II 1985, 91.

#### 246 f) Vorab entstandene Fortbildungskosten

Nach stRspr. des BFH sind WK auch solche Aufwendungen, die vor Beginn einer Tätigkeit oder vor der Erzielung von Einnahmen getätigt werden, soweit ein hinreichend konkreter Zusammenhang mit angestrebten stbaren Einnahmen aus der beruflichen Tätigkeit besteht (BFH v. 14.2.1992 – VI R 69/90, BStBl. II 1992, 961; v. 29.2.1980 – VI R 165/78, BStBl. II 1980, 395, v. 20.10.1978 – VI R 132/76, BStBl. II 1979, 114; vgl. auch Anm. 162). Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und stpfl. Einnahmen muß sich anhand objektiver Umstände feststellen lassen (KREFT, FR 2002, 657; vgl. dazu BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349 = FR 2005, 497 mit Anm. BERGEMPER). Der Stpfl. muß eine Anstellung anstreben und dem Arbeitsmarkt – ggf. nach Abschluß der Weiterbildungsmaßnahme – tatsächlich uneingeschränkt zur Verfügung stehen (BFH v. 13.5.2004 – IV R 47/02, BFH/NV 2004, 1402).

Eine konkret und gezielt auf eine berufliche Tätigkeit vorbereitende Qualifikationsmaßnahme führt selbst dann zu WK, wenn diese wegen kindbedingter Arbeitspause nicht unmittelbar an den Lehrgangsabschluß aufgenommen wird (BFH v. 4.11.2003 – VI R 1/03, BFH/NV 2004, 483) oder, wenn sich bereits an den Abschluß einer Berufsausbildung Maßnahmen anschließen, um die Kenntnisse im erlernten Beruf noch zu vertiefen und zu erweitern (BFH v. 18.4.1996 – VI R 89/93, BStBl. II 1996, 449).

Umschulungsmaßnahmen führen zu vorweggenommen WK, weil damit die Voraussetzungen dafür geschaffen werden, daß der Stpfl. das hierdurch erworbene Berufswissen am Arbeitsmarkt einsetzen kann, um künftig Einnahmen zu erzielen (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403; v. 18.4.1996 – VI R 89/93, BStBl. II 1996, 449; v. 19.4.1996 – VI R 24/95, BStBl. II 1996, 452).

Aufwendungen für einen Meisterlehrgang sind auch dann vorab entstandene WK, wenn der Stpfl. vor Lehrgangsbeginn vorübergehend in einem anderen als dem erlernten Beruf tätig und nach Abschluß des Lehrgangs kurzfristig arbeitslos gewesen ist (BFH v. 18.4.1996 – VI R 75/95, BStBl. II 1996, 529).

Die Aufwendungen eines Diplomkaufmanns in Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung, wie Schulungs- und Seminarkosten sowie für Steuer- und Finanzsoftware, sind (vergebliche) WK, selbst wenn die Prüfung nicht erfolgreich abgelegt wird (BFH v. 22.7.2003 – VI R 48/02, BFH/NV 2004, 34; vgl. Anm. 165).

## 2. Arten der zu Werbungskosten führenden Fortbildungsmaßnahmen

### a) Ausbildung/Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses

247

Kosten für die Berufsausbildung sind WK, wenn die Berufsausbildung in der Weise Gegenstand eines Dienstverhältnisses (§ 1 Abs. 1 LStDV) ist, daß die vom ArbN geschuldete Leistung, für die der ArbG ihn bezahlt, in der Teilnahme an den Berufsausbildungsmaßnahmen besteht (BFH v. 15.4.1996 – VI R 99/95, BFH/NV 1996, 804). Der WK-Abzug wird aus der stl. Erfassung der aus dem öffentlich- oder privatrechtlichen Ausbildungsdienstverhältnis gewährten Bezüge als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit abgeleitet (BFH v. 19.4.1985 – VI R 131/81, BStBl. II 1985, 465; BFH v. 18.7.1985 – VI R 93/80, BStBl. II 1985, 644).

Ausbildungsdienstverhältnisse sind die klassischen Lehrausbildungen im Bereich des Handels, Handwerks oder sonstiger Dienstleistungen ebenso wie die Ausbildung von Anwärtern im öffentlichen Dienst, zB Referendare, Finanzanwärter, Lehramtskandidaten (BFH v. 13.7.2004 – VIII R 20/02, BFH/NV 2005, 36 – juristischer Vorbereitungsdienst auf Ausbildung gerichtete Dienstverpflichtung; BFH v. 3.12.1974 – VI R 159/74, BStBl. II 1975, 356; BFH v. 28.9.1984 – VI R 127/80, BStBl. II 1985, 87 – Studium der Zahnmedizin eines hierfür beurlaubten Sanitäts-Offiziersanwärters).

Insoweit kann auch der Erwerb der mittleren Reife, d.h. die Vermittlung von Allgemeinwissen einen WK-Abzug begründen, da ein Zusammenhang mit stpfl. Einnahmen besteht (BFH v. 28.9.1984 – VI R 144/83, BStBl. II 1985, 89 – Abordnung eines Soldaten auf Zeit an die Bundeswehrfachschule). Auch bei einem Erststudium sind dann die Aufwendungen als WK zu berücksichtigen (BFH v. 7.8.1987 – VI R 60/84, BStBl. II 1987, 780 – Promotionsstudium eines katholischen Geistlichen unter Fortzahlung der Bezüge; Hochschulstudium bei Offizieren der Bundeswehr WK s. BFH v. 28.9.1984 – VI R 127/80, BStBl. II 1985, 87; BFH v. 7.11.1980 – VI R 50/79, BStBl. II 1981, 516).

Ein Ausbildungsvertrag mit dem eigenen Kind muß seinem Inhalt nach dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (BFH v. 11.12.1997 – IV R 42/97, BFH/NV 1998, 952; § 4 Anm. 850 ff. Angehörige).

### b) Weiterbildung/Fortbildung im engeren Sinn

248

Aufwendungen für die berufliche Fort- und Weiterbildung in einem ausgeübten Beruf sind nach stRspr. des BFH (zur Rechtslage bis 2003) WK. Hierunter fallen Ausgaben, die ein Stpfl tätig, 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. 7.11.1980 – VI R 50/79, BStBl. II 1981, 216). 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. Es darf es sich jedoch *nicht* um eine Maßnahme handeln, die zu ei-

ner erstmaligen Berufsausbildung iSd § 12 Nr. 5 führt (Jochum, DStZ 2005, 260).

Sowohl die Aufwendungen eines nichtselbständig tätigen Handwerksgehilfen im Zusammenhang mit der Ablegung der Meisterprüfung (BFH v. 15.12.1989 – VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692; v. 18.4.1990 – III R 5/8 8, BFH/NV 1991, 25) als auch diejenigen eines Betriebsprüfers zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung sind daher WK (BFH v. 6.11.1992 – VI R 12/90, BStBl. II 1993, 108), ebenso die Aufwendungen einer Diplom-Psychologin für die Teilnahme an Veranstaltungen eines Instituts für Psychotherapie mit dem Ziel, Psychotherapeutin zu werden (BFH v. 18.3.1977 – VI R 2/76, BStBl. II 1977, 547).

#### 249 c) Umschulung/„weitere“ Berufsausbildung

Es kommt nach der geänderten Rspr. (s.o.) nicht mehr darauf an, ob die Bildungsmaßnahme mit einem Wechsel der Berufs- oder Erwerbsart verbunden ist. Damit sind die Kosten einer Umschulung als WK abziehbar (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01 BStBl. II 2003, 403 – Industriekauffrau zur Fahrlehrerin; BFH v. 17.12.2002 – VI R 42/00, BFH/NV 2003, 474 – arbeitslose Verkäuferin zur Arzthelferin; BFH v. 4.11.2003 – VI R 1/03, BFH/NV 2003, 483 – Qualifizierung einer Gemeindediakonin zur staatlich anerkannten Sozialpädagogin), soweit nicht auf diesem Weg erstmals ein Berufsabschluß erreicht wird (noch anders BFH v. 13.10.2003 VI R 71/02, BStBl. II 2004, 886). Umschulungskosten setzen begrifflich voraus, daß der Stpfl. bereits einen Berufsabschluß hat.

Damit eröffnen nunmehr alle Maßnahmen im Hinblick auf eine konkrete neue berufliche Orientierung die Möglichkeit des WK-Abzugs (R 34 Abs. 1 Satz 4 LStR 2005; auch Aufwendungen eines Anlagenelektronikers für die Ausbildung zum Rettungssanitäter – BFH v. 22.7.2003 – VI R 72/02, nv; einer Bilanzbuchhalterin für die Ausbildung zur Heilpraktikerin – hier vorweggenommene BA – BFH v. 13.2.2002 – IV R 44/01, BStBl. II 2003, 698).

Liegt noch keine abgeschlossene Berufsausbildung vor, so ist, auch wenn der Stpfl. bereits in dem Beruf tätig ist und den Berufsabschluß nachholt, fraglich, ob als WK abziehbare Fortbildungskosten oder nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 beschränkt abziehbare Sonderausgaben anzunehmen sind (zu Abgrenzungsfragen vgl. Jochum, DStZ 2005, 260). Nach früherer Rspr. setzte eine abgeschlossene Berufsausbildung den Besuch einer der beruflichen Bildung dienenden Schule und die Ablegung einer Prüfung, den Erhalt eines Zeugnisses oder einer anderweitigen Urkunde als Qualifikationsnachweis voraus (BFH v. 6.3.1992 – VI R 168/88, BStBl. II 1992, 661; FG München v. 21.12.1997, EFG 2000, 356 – Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführers erst mit dem Erwerb der Musterberechtigung abgeschlossen; anders FG Düss. v. 2.8.2002, EFG 2002, 1585 – dort aber bereits allg. Lizenz zum Führen von Verkehrsflugzeugen; BFH v. 27.3.2003 – VI R 85/02, BFH/NV 2004, 167 – Aufwendungen zum Erwerb einer Verkehrsflugzeugführerlizenz einschließlich Musterberechtigung einer Stewardess sind WK). Der Stpfl. muß bereits eine Facharbeiter- oder Gesellenprüfung oder eine das Studium abschließende Prüfung erfolgreich abgelegt haben (keine Fortbildungskosten bei einer im Bereich der Altenpflege tätigen Stpfl. ohne abgeschlossene Berufsausbildung beim Besuch einer Schule für Altenpflege und entsprechender Lehrgänge – BFH v. 4.8.1994 – VI R 22/94, BFH/NV 1995, 112).

**d) „weiteres“ Studium**

Da die Aufwendungen für ein Erststudium typischerweise den Lebensführungskosten zugeordnet sind (§ 12 Nr. 5), liegen WK – abgesehen vom Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses – nur vor, wenn es sich um ein „weiteres“ Studium handelt. Dh der Stpfl. muß bereits ein mit einem akademischen Titel oder graduiert abgeschlossenes Studium absolviert haben. Insofern kann auf die frühere Rspr. mit all ihren Fragwürdigkeiten zurückgegriffen werden (BFH v. 23.8.1979 – VI R 87/78, BStBl. II 1979, 773; v. 14.2.1992 – VI R 26/90, BStBl. II 1992, 556; v. 14.2.1992 – 106/90, BStBl. II 1992, 962; v. 14.2.1992 – V R 69/90, BStBl. II 1992, 961). Aufwendungen eines Berufsoffiziers für das erstmalige Hochschulstudium, das nicht Gegenstand eines Ausbildungsdienstverhältnisses ist, sind daher keine WK (BFH v. 26.4.1989 – VI R 95/85, BStBl. II 1989, 616).

Die Aufwendungen eines Finanzbeamten für ein Jura- oder BWL-Studium sind aber nunmehr abziehbare WK (BFH v. 17.4.1996 – VI R 2/95, BStBl. II 1996, 445; BFH v. 17.4.1996 – VI R 87/95, BStBl. II 1996, 448), ebenso die Aufwendungen eines Diplom Bauingenieurs (FH) für ein Hochschulstudium der Betriebswirtschaft (BFH v. 19.6.1997 – IV R 4/97, BStBl. II 1998, 239) oder für das Wirtschaftsingenieurstudium eines Diplom-Ingenieurs (BFH v. 10.7.1991 – VI R 19/91, BStBl. II 1992, 966; v. 30.10.1992 – VI R 25/90, BFH/NV 1994, 154), weiter die Aufwendungen eines Diplom-Verwaltungswirts für das Studium der Sozialwissenschaften (BFH v. 17.4.1996 – VI R 29/94, BStBl. II 1996, 444) oder eines katholischen Priesters für ein Pädagogikstudium (BFH v. 9.12.2003 – VI R 8/03, BFH/NV 2004, 768).

**Masterstudium:** Die Aufwendungen sind als WK abziehbare Fortbildungskosten soweit es sich nicht um ein Erststudium handelt (BFH v. 19.4.1996 – VI R 24/95, BStBl. II 1996, 452).

Bei einem Master of Laws-Studium nach dem ersten Staatsexamen soll es sich nicht um Fortbildungskosten handeln, da trotz des bestandenen ersten Staatsexamens noch kein abgeschlossener Beruf vorliege (PRINZ, FR 2005, 229; uE fraglich). Der BFH läßt hingegen zu Recht den erfolgreichen Abschluß des Studiums der Rechtswissenschaften genügen, wobei es ihm gerade nicht darauf ankommt, ob ein neuer anderer oder erstmaliger Beruf ausgeübt werden soll (BFH v. 22.7.2003 – VI R 4/02, BFH/NV 2004, 32).

Fortbildungskosten sind auch gegeben im Fall des Hochschulstudiums einer französischen Grundschullehrerin, wenn ihre Ausbildung in Frankreich mit dem Studium an einer deutschen Fachhochschule vergleichbar ist (BFH v. 16.1.1998 – VI R 92/96, BFH/NV 1998, 844). Im Hinblick auf die zunehmende Öffnung des Arbeitsmarkts, insbes. im Rahmen der EU, wird noch eine Vielzahl von Einzelfragen hinsichtlich der Abgrenzung eines Erststudiums oder einer erstmaligen Berufsausbildung auf die Verwaltung und die Gerichte zukommen.

Auch das berufsbegleitende Erststudium ist dem Bereich der Lebensführung zugewiesen (BTDrucks. 15/13339, 11; R 34 Abs. 1 Satz 2 LStR 2005; uE mit dem objektiven Nettoprinzip nicht vereinbar; anders zu Recht noch BFH v. 19.2.2004 – VI B 73/03, nv.; v. 28.1.2003 – VI R 100/01, BFH/NV 2003, 620; v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407; v. 17.12.2002 – VI R 113/00, BFH/NV 2003, 609).

251 **3. 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. Der Umfang der abziehbaren WK läßt sich nur bezogen auf den jeweiligen Einzelfall bestimmen.

Aufwendungen für Gegenstände, die ihrer Art nach auch im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet werden, können nach bisheriger Rspr. als WK nur berücksichtigt werden, wenn feststeht, daß sie weitaus überwiegend beruflich genutzt werden, d.h. eine private Mitnutzung von untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 15.1.1993 – VI R 98/88, BStBl. II 1993, 348).

**Abzugsberechtigung:** Ein Stpfl. kann nur von ihm selbst getragene Aufwendungen und Verluste geltend machen, d.h. er muß durch die tatsächlichen Aufwendungen selbst wirtschaftlich belastet sein (Vorlagebeschl. des BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262; vgl. Anm. 43).

**Ersatzleistungen Dritter:** Soweit stfreie Leistungen nicht für den Lebensunterhalt bestimmt sind, sind sie auf die WK anzurechnen (Anm. 90; § 3c Anm. 20, 27; MARX, BB 2003, 2267). Fahrtkosten sind um Fahrtkostenerstattungen iSv. § 45 AFG (§§ 79,80 SGB II) zu kürzen, Unterhaltsgeld iSv. § 44 AFG (§ 153, 77 SGB II) ist hingegen nicht anzurechnen (BFH v. 13.10. 2003 – VI R 71/02, BStBl. II 2004, 886; v. 4.3.1977 VI R 213/75, BStBl. II 1977, 507).

Als WK anzuerkennende Promotionskosten sind um ein unmittelbar damit zusammenhängendes stfreies Stipendium zu kürzen (BFH v. 4.11.2003 – VI R 28/03, BFH/NV 2004, 928).

**Abzugszeitpunkt:** Die Aufwendungen sind in dem VZ abzuziehen, in dem sie geleistet wurden (§ 11), wobei Aufwendungen für abnutzbare WG über die Nutzungsdauer zu verteilen sind, soweit es sich nicht um geringwertige WG handelt (§ 9 Abs. 1 Nr. 7, Anm. 585 ff.).

Auch fremd finanzierte Fortbildungsaufwendungen sind im Zeitpunkt der Bezahlung der eigentlichen Kosten abziehbar, ebenso die Finanzierungsaufwendungen, jedoch nur in dem Umfang, wie das Darlehen unmittelbar der Finanzierung abziehbarer Fortbildungskosten gedient hat (ausf. zum Schuldzinsenabzug Anm. 362 ff.).

252 **4. ABC der Fortbildungskosten**

**Arbeitsmittel:** Arbeitsmittel sind Gegenstände, die ausschließlich oder zumindest überwiegend der Einnahmeerzielung, hier – ggf. auch – der beruflichen Fortbildung, dienen. In Frage kommen die in Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 genannten Werkzeuge oder typische Berufsbekleidung (Anm. 550 ff.) sowie insbes. Fachbücher (BFH v. 21.2.1986 – VI R 182/82, BFH/NV 1986, 401; Anm. 559–566), Büromaterial im Zusammenhang mit der konkreten Fortbildungsmaßnahme, der Schreibtisch (BFH v. 18.2.1977 – VI R 182/75, BStBl. II 1977, 464) oder auch der häusliche PC (Anm. 566–569). Die Aufwendungen für einen PC, der sowohl privat als auch beruflich genutzt wird, sind – ggf. hälftig – aufzuteilen und iHd. beruflichen Nutzungsanteils als WK zu berücksichtigen (BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; BFH v. 10.3.2004 – VI R 44/02, BFH/NV 2004, 1242).

Aufwendungen für Arbeitsmittel (Anm. 599 ff.), deren Verwendung oder Nutzung sich auf mehr als ein Jahr erstreckt, sind auf die voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen (§ 9 Abs. 1 Nr. 7), soweit nicht ein geringwertiges WG vorliegt (§ 6 Abs. 2).

**Arbeitszimmer:** Es muß ein konkreter beruflicher Verwendungsbezug vorliegen (BFH v. 22.7.2003 – VI R 137/99, BStBl. II 2004, 888 – im Erziehungsurlaub befindliche Lehrerin).

Auch wenn der ArbN das häusliche Arbeitszimmer für Fortbildungszwecke und zum Lesen beruflicher Unterlagen nutzt, besteht keine Abzugsmöglichkeit, wenn ihm hierfür ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, egal aus welchen Gründen er diesen hierfür nicht nutzt (BFH v. 29.6.2004 – VI B 135/03, BFH/NV 2004,1638).

Die Aufwendungen für Arbeitsmittel sind vorrangig abziehbar (BFH v. 21.11.1997 – VI R 4/97, BStBl. II 1998, 351; s. auch Anm. 580, § 4 Anm. 1490 ff.).

**Doppelte Haushaltführung:** s. Anm. 475 ff.

**Fahrtkosten/Reisekosten/Verpflegungsmehraufwand** (Anm. 285 ff.): Maßgeblich ist, wo sich der Ort der regelmäßigen „Arbeitsstätte“, bezogen auf die jeweilige Fortbildung, befindet. Bei Auszubildenden ist das üblicherweise der Ausbildungsbetrieb, aber auch eine Bildungseinrichtung kann einen Betätigungsmittelpunkt darstellen (BFH v. 29.4.2003 – VI R 86/99, BStBl. II 2003, 749), wenn diese häufig über einen längeren Zeitraum hinweg zum Zwecke des Vollzeitunterrichts aufgesucht wird (BFH v. 22.7.2003 – VI R 190/97, BStBl. II 2004, 886). Die entsprechenden Fahrten sind dann als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusehen (zB Universität, Hochschule beim herkömmlichen Studium, bei einem Fernstudium die Wohnung des Stpfl.), ansonsten gelten Dienstreisegrundsätze (R 34 Abs. 2 und 3 LStR 2005). Wird die Ausbildungs- oder Fortbildungsstätte an nicht mehr als zwei Tagen wöchentlich aufgesucht, ist jeweils von einer neuen Dienstreise auszugehen (R 34 Abs. 2 Satz 4 LStR 2005).

Mehrere auswärtige Lehrgänge sind nicht als Einheit zu behandeln, wenn die Ausbildung zwischenzeitlich an anderer Stelle länger als 4 Wochen planmäßig fortgesetzt wird (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).

Für Fortbildungsveranstaltungen am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte sind Verpflegungsmehraufwendungen nicht zu berücksichtigen (BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074 – Heimatflughafen einer Flugbegleiterin, mit Anm. BERGEMPER FR 2005, 103).

**Flugschein:** Aufwendungen zum Erwerb eines Verkehrsflugzeugführerscheins sind in der Regel WK (BFH v. 27.5.2003 – VI R 90/02, BFH/NV 2003, 1319; v. 24.4.1992 – VI R 131/98, BStBl. II 1992, 963); für einen Privatflugzeugführerschein regelmäßig nicht (BFH v. 27.5.2003 – VI R 85/02, BFH/NV 2004,167).

**Habilitation:** Aufwendungen hierfür sind WK, wenn ein hinreichend konkreter Erwerbsbezug besteht, zB bei einer auf Einkunftserzielung ausgerichteten akademischen Professur oder Privatdozententätigkeit (BFH v. 7.8.1967 – VI R 25/67, BStBl. III 1967, 778).

**Heilpraktiker:** Die Aufwendungen sind Fortbildungskosten, wenn bereits eine abgeschlossene Berufsausbildung vorliegt (BFH v. 13.2.2002 – VI R 44/01, BStBl. II 2002, 698).

**Master:** Es liegen Fortbildungskosten vor (Master of Business Administration – MBA), BFH v. 31.1.1997 – VI R 84/96, BFH/NV 1997, 648; v. 19.4.1996 – VI R 24/95, BStBl. II 1996, 452; v. 19.4.1996 – VI R 19/95, BFH/NV 1996, 879; Master of Law (LLM) – BFH v. 26.6.2003 – VI R 67/01, HFR 2004, 216).

**Meisterprüfung:** Aufwendungen eines nichtselbständig tätigen Handwerksge-  
sellens im Zusammenhang mit der Ablegung der Meisterprüfung sind Fortbil-  
dungskosten (BFH v. 15.12.1989 – VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692; v. 18.4.1990  
– III R 5/88, BFH/NV 1991, 25). Das gilt selbst dann, wenn der Stpfl. vor  
Lehrgangsbeginn vorübergehend in einem anderen als dem erlernten Beruf tätig  
und nach Abschluß des Meisterlehrgangs kurzfristig arbeitslos gewesen ist (BFH  
v. 18.4.1996 – VI R 75/95, BStBl. II 1996, 529).

**Lerngemeinschaften:** Es muß der Nachweis der rein beruflichen Veranlassung  
geführt werden (BFH v. 20.9.1996 – VI R 32/96, BFH/NV 1997, 349; BFH v.  
5.3.1993 VI R 82/91, BFH/NV 1993, 533).

**Promotion:** Maßgeblich ist, ob ein hinreichend konkreter und objektiv feststell-  
barer Zusammenhang mit späteren stpfl. Einnahmen aus der angestrebten beru-  
flichen Tätigkeit besteht. Die Aufwendungen sind regelmäßig nicht als Kosten  
der privaten Lebensführung zu betrachten (BFH v. 4.11.2003 – VI R 96/01,  
BFH/NV 2004, 404; BFH v. 4.11.2003 – VI R 28/03, BFH/NV 2004, 928), es  
sei denn es fehlt der notwendige Erwerbsbezug (BFH v. 8.6.2004 – VI B 15 8/  
03, BFH/NV 2004, 1406). Eine Promotion kann für das berufliche Fortkom-  
men von erheblicher Bedeutung sein (PRINZ, FR 2005, 229). Soweit nicht eine  
Hobbypromotion anzunehmen ist (Seniorenpromotion, Promotion auf einem  
berufsfernen Gebiet, Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Promotion  
ehrenhalber – THEISEN/ZELLER, DB 2003, 1753), handelt es sich um eine Zusatz-  
qualifikation nach einem ersten Hochschulabschluß oder Staatsexamen, ggf.  
nachdem bereits der entsprechenden beruflichen Tätigkeit nachgegangen wird  
(LOHWASSER/VÄTER, StB 2004, 132; WULFF, DStR 2004, 799; zur Abgrenzung  
vom Erststudium im Rahmen des § 12 Nr. 5 vgl. JOCHUM, DStZ 2005, 260).

**Sportseminare/-kurse:** Wegen des engen Zusammenhangs zur Freizeitgestal-  
tung (private Lebensführung) als WK nur abziehbar bei feststehender beru-  
flicher Verwendung, straffer Organisation und Abschluß mit einem Zertifikat  
(BFH v. 22.1.1993 – VI R 91/93, BFH/NV 1993, 416; v. 31.7.1992 – VI R 161/  
88, BFH/NV 1993, 93; v. 27.3.1991 – VI R 103/86, BFH/NV 1991, 593 – Ski-  
leiterlizenz).

**Sprachkurs:** Als WK abziehbar, wenn ein konkreter und enger Zusammenhang  
mit der Berufstätigkeit besteht (BFH v. 10.4.2002 – VI R 46/01, BStBl. II 2002,  
579; v. 26.11.1993 – VI R 67/91, BStBl. II 1994, 248). Zu den Merkmalen, die  
im Rahmen der Gesamtwürdigung als gewichtige Indizien für eine private oder  
berufliche Veranlassung sprechen können – grundlegend BFH v. 31.7.1980 –  
VI R 153/79, BStBl. II 1980, 746. Danach muß der Sprachkurs auf die besonde-  
ren betrieblichen oder beruflichen Bedürfnisse des Teilnehmers zugeschnitten  
sein. Bei Sprachkursen im Ausland kann nicht ohne Beachtung bleiben, in wel-  
cher Gegend des besuchten Landes und in welcher Jahreszeit der Kurs stattfindet  
und ob seitens der Teilnehmer die Möglichkeit besteht, an unterrichtsfreien  
Tagen allein oder unter Anleitung des Veranstalters Einrichtungen oder Beson-  
derheiten des Landes kennen zu lernen.

Selbst wenn der Sprachkurs im europäischen Ausland stattfindet, kann aber  
nicht typischerweise unterstellt werden, daß wegen der jeder Auslandsreise inne-  
wohnenden touristischen Elemente eher Berührungspunkte zur privaten Le-

bensführung bestehen als bei einem ein Inlandssprachkurs. Eine Sprache ist in dem Land, in dem sie gesprochen wird, im allgemeinen effizienter zu erlernen (BFH v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BStBl. II 2003, 765; so auch für einen Sprachkurs in Südafrika FG Ba.-Württ. v. 9.9.2003, EFG 2005, 29, Rev. VI R 61/04).

Werden Grundkenntnisse in einer gängigen Fremdsprache vermittelt, handelt es sich bei den Aufwendungen regelmäßig nicht um Fortbildungskosten (BFH v. 22.7.1993 – VI R 103/92, BStBl. II 1993, 787), es sei denn, es besteht ein konkreter und enger Zusammenhang mit der Berufstätigkeit (BFH v. 26.11.1993 – VI R 67/91, BStBl. II 1994, 248). Die Aufwendungen für einen Sprachkurs können insbes. dann beruflich veranlaßt sein, wenn die nächste Stufe des beruflichen Fortkommens des Stpfl. Fremdsprachenkenntnisse erfordert (BFH v. 10.4.2002 – VI R 46/01, BStBl. II 2002, 579).

**Studienreisen/Fachkongresse:** Die Verfolgung privater Interessen, wie zB Erholung, Bildung und Erweiterung des allg. Gesichtskreises, muß nach dem Anlaß der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nahezu ausgeschlossen sein (BFH v. 27.11.1978 – GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213; v. 30.4.1993 – VI R 94/90, BStBl. II 1993, 674; v. 2.3.1995 – IV R 59/94, BFH/NV 1995, 959; v. 31.1.1997 – VI R 72/95, BFH/NV 1997, 476; vgl. auch § 4 Anm. 918; § 12 Anm. 150). Aufwendungen einer Religionslehrerin für die Teilnahme an Gruppenreisen nach Israel und Rom sind in der Regel nicht der beruflichen Sphäre zuzuordnen (BFH v. 19.10.2004 – VI B 110/04, BFH/NV 2005, 339).

**Steuerberaterprüfung:** Die Aufwendungen zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung sind als WK abziehbare Fortbildungskosten (BFH v. 22.7. 2003 – VI R 48/02, BFH/NV 2004, 34; v. 6.11.1992 – VI R 12/90, BStBl. II 1993, 108).

Einstweilen frei.

253–284

[Anschluß S. E 210/3]



## II. Reisekosten

**Schrifttum:** STAHLSCHMIDT, Neueste Entwicklungen bei Fahrtkosten im Steuerrecht, FR 2005, 1183; STROHNER, Grundlegend neue BFH-Rechtsprechung zur Einsatzwechselfähigkeit und zur Entfernungspauschale, BB 2005, 2267; ALBERT, Vereinfachung bei Auswärtstätigkeiten durch die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, FR 2006, 302; ALBERT, Neuregelung der Auswärtstätigkeit 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; FISSENEWERT, Mehraufwendungen für Verpflegung und Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit nach der neuen Rechtsprechung des BFH, DB 2006, Beil. zu Heft 6; DRENECK, Möglichkeiten der Arbeitnehmer zur Einsparung von Lohnsteuer – LStMerkblatt 2007, DB 2007, Beil. 2 zu Heft 9; GÖDTEL, Reisekosten oder nicht? – Das ist hier die Frage, DStR 2007, 893.

### 1. Grundlagen des steuerlichen Reisekostenrechts

285

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 WKBegriff 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. 2, Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF) und notwendigen Mehraufwendungen wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten dHf. (Abs. 1 Nr. 5) abzugrenzen, wobei eine stmindernde Doppelberücksichtigung nicht möglich ist (Anm. 447). Wegen ihres Ausnahmeharakters sind Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF 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.

**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 37 ff. 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 gebilligt 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).

**Änderung der Rechtsprechung:** Rspr. und FinVerw. haben bislang streng zwischen verschiedenen Formen von Auswärtstätigkeiten unterschieden. Dabei haben die Institute Dienstreise, Einsatzwechselfähigkeit und Fahrtätigkeit im Lauf der Zeit ein stl. Eigenleben entwickelt, wobei systematische 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 (jeweils bis VZ 2006) und auch des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ist im Hinblick auf die unterschiedlichen Rechtsfolgen nicht immer zufriedenstellend gelöst worden. Vermeintliche Überschneidungsprobleme hat

die Rspr. über Gerechtigkeits Gesichtspunkte 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.).

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/DRENECK XXVI. § 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 aF, ab VZ 2007 Abs. 2) und des Beschäftigungsorts (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 aF, ab VZ 2007 Abs. 2) inhaltlich identisch ist. Sämtliche Begriffe meinen gleichermaßen die regelmäßige Arbeitsstätte. Zentraler Begriff ist die regelmäßige Arbeitsstätte (SCHMIDT/DRENECK 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 Stpfl. 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 strechtl. 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/DRENECK 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 vielmehr von Auswärtstätigkeit. 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). Demgegenüber behält die FinVerw. die gewohnte Unterteilung in Fallgruppen zumindest formal bei (s. R 37 Abs. 1 Satz 6 LStR).

286 Einstweilen frei.

## 287 2. Auswärtstätigkeit

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 Stpfl. seine jeweilige Arbeitsleistung zu erbringen hat, seine regelmäßige Arbeitsstätte und damit zugleich auch sein Tätigkeitsmittelpunkt ist.

**Regelmäßige Arbeitsstätte** ist nach der Rspr. des BFH 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 Stpfl. einer solchen Stätte zugeordnet ist und sie dauerhaft und immer wieder – und damit mit einer gewissen Nachhaltigkeit bzw. Regelmäßigkeit – aufsucht. 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. Der Betrieb oder eine ortsfeste Betriebsstätte 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; STAHLSCHEIDT, FR 2005, 1183; FISSENEWERT, DB 2006, Beil. zu Heft 6, 32; aA R 37 Abs. 2 Satz 3 LStR). Eine auswärtige Tätigkeitsstätte wird nicht allein durch Zeitablauf nach drei Monaten zur regelmäßigen Arbeitsstätte (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; BFH v. 19.7.1996 – VI R 38793, BStBl. II 1997, 95 mwN, überholt; v. 18.5.2004 – VI R 70/98, BStBl. II 2004, 962, ebenfalls überholt).

#### 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) bzw. Fahrzeug.

► *Mehrere regelmäßige Arbeitsstätten*: Ein ArbN kann 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, Bestätigung von FG Köln v. 31.7.2002, EFG 2005, 30). 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. 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.

► *Großräumige Arbeitsstätte* kann ein Werksgelände des ArbG mit einer betrieblichen Einrichtung sein, nicht aber (mangels betrieblicher Einrichtung) zB ein Kehrbezirk (offen gelassen BFH v. 14.9.2005 – VI R 22/04, BFH/NV 2006, 507 mit Hinweis auf die alte, überholte Rspr.; FISSENEWERT, HFR 2006, 252; zT aA H 37 LStH; zum Hafen von Bremerhafen s. BFH v. 11.4.2006 – VI R 52/05, BFH/NV 2006, 2237). Dies gilt erst recht für ein Stadtgebiet oder ein Gebiet wie den Hamburger Hafen (BFH v. 5.5.1994 – VI R 6/92, BStBl. II 1994, 534; v. 7.2.1997 – VI R 61/96, BStBl. II 1997, 333).

Im Grunde erscheint der bisher verwandte, vom Grundsatz der unzutreffenden Besteuerung beeinflusste Begriff der „großräumigen Arbeitsstätte“ überflüssig (EHEHALT aaO)

► *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 Ur. 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).

► *„out-gesourcete“ Arbeitnehmer*: 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 oder auch Betriebsprüfer der Fin-Verw.

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]).

► „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 (aA H 37 LStH). 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. Betriebliche Einrichtungen des ArbG sind nur idR der Mittelpunkt in diesem Sinne.

► *Zwischenbeimfahrten* während einer Auswärtstätigkeit führen zum Abzug der tatsächlichen Kosten (BFH v. 11.2.1993 – VI R 50/92, BFH/NV 1993, 716).

**Außerhalb der Wohnung:** Der ArbN muss auch außerhalb seiner Wohnung tätig werden. Es gilt der Wohnungsbegriff des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF bzw. Abs. 2 nF.

**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). Ist die Reise insgesamt als Privatfahrt zu werten, können einzelne abgrenzbare Kostenteile als WK in Abzug gebracht werden (BFH v. 9.8.1996 – VI R 88/93, BStBl. II 1997, 97).

Erledigt der Stpfl. 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 Schätzungsweg leicht und einwandfrei möglich ist (s. LStR 37 Abs. 1 Sätze 3 und 4; s. zur Mitnahme der Ehefrau BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744; v. 21.11.1997 – VI R 24/97, BFH/NV 1998, 449).

**Keine Fallgruppen:** Für die stl. Berücksichtigung von Reisekosten wird seit VZ 1996 hinsichtlich der Voraussetzungen und der Rechtsfolgen zwischen

Dienstreise, Fahrtätigkeit und Einsatzwechseltätigkeit unterschieden. Dabei ist die Dienstreise der klassische Fall der Auswärtstätigkeit, Einsatzwechsel- und Fahrtätigkeit sind Unterformen dieser Auswärtstätigkeit. Die LStR halten an dieser Fallgruppeneinteilung fest (vgl. R 37 Abs. 3, 4, 5 LStR). Dieser Differenzierung bedarf es jedoch aufgrund der neuen Rspr. des BFH nicht mehr, weil sich die genannten Institute nach Auffassung des BFH in ihren Rechtsfolgen nicht mehr unterscheiden (s.o.). Mangels Erheblichkeit wird deshalb hier auf eine entsprechende Darstellung der Fallgruppen unter Hinweis auf die LStR verzichtet. Eine Fahrtätigkeit ist grundsätzlich eine Auswärtstätigkeit, da ein Fahrzeug mangels Ortsgebundenheit keine regelmäßige Arbeitsstätte ist. Auch ein ArbN, der typischerweise an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten (s. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3) eingesetzt wird, ist auswärts tätig. Denn die auswärtige Tätigkeitsstätte ist in diesem Fall regelmäßig nicht der Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit. Anders kann es jedoch liegen, wenn der ArbN mehrere ortsfeste Betriebsstätten des ArbG regelmäßig aufsucht (s.o.).

288–295 Einsteilen frei.

### 3. Art und Umfang der als Werbungskosten abziehbaren Reisekosten

#### 296 a) Überblick

**Arten abziehbarer Reisekosten:** Sämtliche Aufwendungen, die durch eine Auswärtstätigkeit verursacht sind, gehören zu den erwerbsbezogenen veranlassenden 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 Durchbrechung der Abziehbarkeit beruflich veranlassender Reisekosten sachlich nicht gerechtfertigt. Denn das objektive Nettoprinzip erfordert es, die sich aus Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 aF bzw. Abs. 2 (ab VZ 2007) ergebenden Abzugsbeschränkungen nicht auch auf solche Tätigkeiten auszudehnen, die an keiner ortsgelunden und dauerhaft angelegten Arbeitsstätte ausgeübt werden (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; vgl. zur Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für die neue Rspr. des BFH ALBERT, FR 2005, 302 [304]; BERGKEMPER, FR 2005, 1113; BERGKEMPER, StuW 2006, 311 [315]; SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 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 Werbungkostensersatz:** 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). Soweit die StBefreiung nach diesen Vorschriften in Anspruch genommen wird, ist ein Abzug als WK ausgeschlossen. 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 38 LStH).

**Abzugszeitpunkt** ergibt sich aus dem Verausgabungsprinzip iSd. § 11 Abs. 2 (zu den Einzelheiten und Grenzen s. Anm. 220–222).

#### 297 b) Fahrtkosten

Begriff: Fahrtkosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Stpfl. durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels im Zusammenhang mit einer erwerbsbedingten Auswärtstätigkeit entstehen (LStR 38 Abs. 1 Satz 1).

**Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel:** Bei öffentlichen Verkehrsmitteln (Bahn, Bus, Schiff, Taxi) ist der entrichtete Fahrpreis einschließlich etwaiger Zuschläge anzusetzen (R 38 Abs. 1 Satz 2 LStR). Die Wahl des Verkehrsmittels steht dem Stpfl. frei (BFH v. 12.1.1990 – VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423).

**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 38 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 Stpfl. 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; s. H 38 LStH).

In die Gesamtkosten ist auch die auf die beruflichen Fahrten entfallende anteilige AfA eines Pkw. einzubeziehen. Nach Auffassung der FinVerw. (H 38 LStH; Abschn. 38 Abs. 2 Sätze 5–7 LStR 1996) 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 gebrauchtes Pkw. ist nur die entsprechende Restnutzungsdauer zugrunde zu legen. Diese Anweisungen der FinVerw. stehen im Gegensatz zur neueren Rspr. des BFH. Nach dieser Rspr. ist im Regelfall von einer 8-jährigen Nutzungsdauer auszugehen. Macht der Stpfl. 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; v. 11.12.1992 – VI R 12/92, BFH/NV 1993, 362; v. 2.10.2001 – VI B 111/01, BFH/NV 2002, 190; s. auch v. BORNHAUPT, BB 1991, 2426; MATHIAK, DStR 1992, 454; RÖSSLER, DB 1992, 1211; SCHMIDT, DB 1992, 502, 1212). § 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 38 LStH). Diese Aufwendungen sind aber mit Ausnahme der Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder anderweitig als WK abziehbar (R 40a LStR; zu Reiseebenenkosten s. Anm. 300).

► *Individuelle Kilometersätze:* Nach R 38 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 Stpfl. 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 38 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 38 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 38 LStH). Die Abgrenzung wird nach den gleichen Grundsätzen wie bei der Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (bis VZ 2006) vorgenommen. Zu den gewöhnlichen Kosten gehören insbes. die AfA und die durch den normalen Verschleiß bedingten Reparaturaufwendungen (BFH v. 30.11.1979 – VI R129/78, 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 R191/87, 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 38 LStH). Außergewöhnliche Kosten sind nur die nicht voraussehbaren Aufwendungen für Reparaturen, die nicht auf Verschleiß oder auf Unfallschäden beruhen (H 38 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).

Nach Auffassung der FinVerw. sind die pauschalen Kilometersätze nicht anzusetzen, soweit sie im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führten (H 38 LStH). Das ist insbes. bei besonders hohen Fahrleistungen möglich. Nach H 38 LStH kommt deshalb eine unzutreffende Besteuerung in Betracht, wenn bei einer Jahresfahrleistung von 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 38 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/DRENECK XXVI. § 19 Rn. 60 „Kraftfahrzeugkosten“).

**Die 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 Auswärtstätigkeit fallen nach der neuen Rspr. des BFH nicht unter den Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF bzw. (ab VZ 2007) Abs. 2 (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; FISSENEWERT, DB

2006, Beil. 6, 32; zT noch aA H 38 LStH und BMF v. 26.10.2005, BStBl. I 2005, 960; OFD Rhld. v. 7.2.2007, DB 2007, 543). Die Abzugsbeschränkung betrifft nur die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, wobei der ArbN aber auch über mehrere regelmäßige Arbeitsstätten verfügen kann. Auf dem Weg zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist der ArbN (noch) nicht auswärtig tätig (s. Anm. 285).

Der ArbN ist ua. in folgenden Fällen auswärtig tätig mit der Folge, dass er die ihm entstehenden Fahrtkosten uneingeschränkt gem. Abs. 1 Satz 1 zum Abzug bringen kann (vgl. auch DRENECK, DB 2007, Beil. 2 zu Heft 9, 25 ff.; ALBERT, DB 2006, 522; ALBERT, FR 2006, 302; STAHLSCHEIDT, FR 2005, 1183; STROHNER, BB 2005, 2267):

- ▷ *Weg zwischen Wohnung (Heimort) 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 (aA H 38 LStH; BMF v. 26.10.2005, BStBl. I 2005, 960); 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 Betriebsitz (= 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* (vgl. dazu DRENECK, DB 2007, Beil. 2 zu Heft 9, 25, 26);
- ▷ *Weg zwischen Wohnung und gleichbleibendem Treffpunkt, um von dort zu ständig wechselnden Einsatzstellen transportiert zu werden* (aA H 38 LStH; BMF v. 26.10.2005, BStBl. I 2005, 960);
- ▷ *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

Das stl. Reisekostenrecht ist ab VZ 1996 neu geregelt worden (s. Anm. 285). Die maßgebliche gesetzliche Vorschrift des neuen Reisekostenrechts ist die durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) geänderte Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5. Sie bestimmt, in welchem Umfang Mehraufwendungen für die Verpflegung aus Anlass einer Auswärtstätigkeit als BA gewinnmindernd berücksichtigt werden dürfen. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 gilt sinngemäß auch für Überschusseinkünfte (§ 9 Abs. 5). Rechtsgrundlage für den Abzug von Mehraufwendungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit ist daher ab VZ 1996 § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5.

**Bedeutung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5:** § 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. 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.

Diese Einschränkung gilt für jede Art von Auswärtstätigkeit (BFH v. 27.7.2004 – VI R 43/03, BStBl. II 2005, 357; s. dazu H 39 LStH; BMF v. 26.10.2005, BStBl. I 2005, 960; 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). Wegen der Einzelheiten s. die Erl. zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5.

**Gleiche Grundsätze bei Auswärtstätigkeit:** 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).

► *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 aF bzw. Abs. 2 nF (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 (DRENSECK, DB 2007, Beil. 2 zu Heft 9, 25).

► *Als Folge der neuen BFH-Rspr.* ist ein anlässlich des Tätigwerdens am Betriebsitz 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).

**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 39 Abs. 1 Satz 3 LStR; s. auch R 31 Abs. 8 Nr. 2 LStR).

## 299 d) Übernachtungskosten

**Begriff:** Übernachtungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem ArbN für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung im Zusammenhang mit einer Auswärtstätigkeit entstehen (R 40 Abs. 1 Satz 1 LStR). Rechtsgrundlage ist Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782).

**Werbungskostenabzug bei Auswärtstätigkeiten:** Die mit einer Auswärtstätigkeit verbundenen Unterkunftskosten sind in tatsächlichem Umfang als WK abziehbar, sofern sie nicht vom ArbG erstattet werden. Dies gilt für alle Arten von Auswärtstätigkeiten, also auch bei Einsatzwechseltätigkeit (s. aber R 40 Abs. 2 Satz 1 LStR und H 40 LStH). 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 7702, BStBl. II 2005, 782 mwN).

**Bei Übernachtungen im Inland** ist grundsätzlich ein Einzelnachweis der Übernachtungskosten erforderlich. Als Nachweis für die entstandenen Übernachtungskosten kommen vor allem Hotel- und Gasthofquittungen in Betracht (BFH v. 17.7.1980 – IV R140/77, 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 40 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 pauschal um 4,50 € je Übernachtung zu kürzen (R 40 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 LStR).

► *Kein WKPauschbetrag:* 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. 16 erstaten, sofern die Unterkunft nicht unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden ist (R 40 Abs. 3 Satz 1 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).

**Bei Übernachtung 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 40 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 iVm. Abs. 3 Satz 2 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 Auswärtstätigkeit (etwa eine Klassenfahrt) nur geringe Übernachtungskosten verursacht (H 40 LStH; BFH v. 22.4.2004 – VI R 13/04, DStRE 2004, 932 mwN).

► *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 40 Abs. 2 Satz 3 LStR iVm. Anh. 25 I).

300 e) **Sonstige Reisekosten**

Abziehbar sind Reisenebenkosten, wenn diese so gut wie ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit des ArbN während einer Auswärtstätigkeit veranlasst sind. Sie können nur in tatsächlicher Höhe als WK abgezogen werden; stfrei erstattete Beträge sind zu kürzen (R 40a Abs. 2 LStR).

**Zu den Reisenebenkosten zählen insbesondere** (s. auch R 40a Abs. 1 LStR; H 40a LStH)

- ▷ *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, den 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).

Keine abziehbaren Reisekosten sind solche, die nicht so gut wie ausschließlich durch die Erwerbstätigkeit des Stpfl. veranlasst sind; das Entstehen derartiger Aufwendungen im Gefolge einer Auswärtstätigkeit bewirkt somit nicht zwingend deren Abziehbarkeit. Gem. R 37 Abs. 1 Satz 5 LStR sind deshalb Bekleidungskosten sowie die Aufwendungen für die Anschaffung von Koffern und anderer Reiseausrüstungsgegenstände ausdrücklich keine Reisenebenkosten (uE fraglich). Nicht zu Reisenebenkosten soll auch der Verlust einer Geldbörse gehören (H 40a 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 Dienstreise erforderlich, ist uE der WKAbzug zulässig. Zu Geldbußen, Ordnungsgeldern und Verwarnungsgeldern vgl. H 40a LStH iVm. R 4.13 EStR.

301–309 Einstweilen frei.

### III. Umzugskosten

**Schrifttum:** SCHLÜCKING, Stl. Behandlung von Umzugskosten und Umzugskostenvergütungen, FR 1981, 610; STÜCKER, Anm. zum BFH-Urt. v. 10.11.1982 – VI R 95/81, DStZ 1983, 42; SEITRICH, Die berufliche Veranlassung von Umzugskosten, FR 1984, 34; AUF DER SPRINGE, Die stl. Berücksichtigung der Kosten eines beruflich bedingten Wohnungswechsels, DStZ 1985, 89; GEIGER, Ist die Bestimmung in § 6 Abs. 3 BUKG im Bereich der WK anwendbar?, FR 1988, 525; TURNBULL/FINK, WK bei Rückumzug ausländischer ArbN ins Ausland, DB 1989, 1844; v. BORNHAUPT, Zehn Jahre Rspr. des VI. Senats des BFH zu stpfl. Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, DStZ 1990, 496, 506; PAUS, Anm. zum BFH-Urt. v. 22.11.1991 – VI R 77/89, DStZ 1992, 500; RÖSSLER, Anm. zum BFH-Urt. v. 22.11.1991 – VI R 77/89, DStZ 1993, 124; VÖLLMEKE, Der WKBegriff und der Umfang der StBefreiung des Umzugkostenersatzes bei verfassungskonformer Auslegung, DB 1993, 1590; BERTRAM/KEPPLER, Die stl. Behandlung der Umzugskosten bei einer Mitarbeiterentsendung ins Ausland oder beim Zuzug ausländischer Mitarbeiter, DB 1994, 1999.

**Verwaltungsanweisung:** R 41 LStR.

[Anschluss S. E 210/19]



## 1. Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug

### a) Veranlassungsprinzip als Abgrenzungsmaßstab

**Allgemeiner WK Begriff und Veranlassungsprinzip:** Das Bewohnen einer Wohnung am Lebensmittelpunkt des Stpfl. 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 (zum WKUmfang s. Anm. 315–317). Dies gilt sowohl für Inlands- als auch für Auslandszüge, sofern die Einkünfte der inl. Besteuerung unterliegen (§ 3c; dazu auch TURNBULL/FINK, DB 1989, 1844). Die berufliche Tätigkeit des Stpfl. muß entsprechend objektiven und subjektiven Veranlassungskriterien (eingehend Anm. 145–149) den wesentlichen Grund für den Umzug darstellen; Umstände der allgemeinen Lebensführung dürfen keine bzw. nur eine ganz untergeordnete Rolle spielen, da § 12 Nr. 1 Satz 2 nach Auffassung der Rspr. den WKAbzug ansonsten gänzlich ausschließt (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; uE problematisch, Aufteilung ist uU auf dem Schätzungswege geboten, s. Anm. 179; eingehend auch AUF DER SPRINGE, DStZ 1985, 89).

Sofern sich verschiedene Veranlassungsfaktoren überlagern, erfolgt die stliche Beurteilung durch Wertung der Umstände des Einzelfalls. UU ist auf die Verhältnisse aller Mitglieder der Familie des ArbN abzustellen (so zutr. FG Ba.-Württ. v. 6.4.1990, EFG 627, rkr.). Es handelt sich im wesentlichen um eine Tatfrage; entsprechend allgemeinen verfahrensrechtlichen Grundsätzen muß die berufliche Veranlassung eindeutig feststehen (zur objektiven Beweislast s. Anm. 55; s. auch FG Ba.-Württ. v. 23.2.1984, EFG 450, rkr.; STÖCKER, DStZ 1983, 43f).

Für den Betriebsausgabenbereich gelten nach dem Grundsatz der Deckungsgleichheit (s. Anm. 23) identische Abgrenzungsüberlegungen, BFH v. 28.4.1988 – IV R 42/86, BStBl. II 1988, 777 betr. frei praktizierenden Arzt. Zu Umzugskosten als außergewöhnliche Belastung iSd. § 33 s. § 33 Anm. 300.

Die Geltendmachung der Umzugsaufwendungen erfolgt im Veranlagungs-, Vorauszahlungs- oder LStErmäßigungsverfahren (s. Anm. 53).

► *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. Ein Umzug zum Beschäftigungsort 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; 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 bei privater Mitveranlassung; s. Anm. 312).

**Zeitlicher Zusammenhang** zwischen Aufnahme, Beendigung u. Unterbrechung der Erwerbstätigkeit u. Umzugskosten ist für den Berufsbezug der Aufwendungen lediglich von indizieller, 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 Abwick-

lung 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.

**Umzugskostenvergütungen:** 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 WKersatz (s. § 3 Nr. 13 Anm. 2).

Soweit ein Stpfl. die StBefreiung nach § 3 Nr. 13 bzw. 16 in Anspruch nimmt, ist ein Abzug der Umzugskosten ausgeschlossen (§ 3c; s. § 3 Nr. 13 Anm. 5, 22; § 3 Nr. 16, Anm. 5 mwN).

### 311 b) Zusammenhang mit einer Einkunftsart

Erwerbsbezogene Umzugskosten fallen im Bereich der Überschubeinkünfte 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 Überschubeinkünften 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,

[Anschluß S. E 210/25]

BStBl. II 1987 S. 81; dazu auch FG Rhld.-Pf. v. 28. 2. 80, EFG S. 386, rkr.). Zu Umzugskosten bei einem Wechsel der Einkunftsart s. allgemein Anm. 175–183, 236; *Beispiel*: Freiberufler will an einem anderen Ort als ArbN tätig werden, uE unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten WKAbzug bei § 19.

## 2. Fallgruppen erwerbsbezogener Umzugskosten

312

Beruflich veranlaßte Umzugskosten können in unterschiedlichen Sachverhalts-situationen auftreten. Diese lassen sich zu typischen Fallgruppen zusammenfassen, wobei es letztlich stets auf die besonderen Umstände des Einzelfalls ankommt. Materielle Typisierungen durch den Rechtsanwender sind daher zu vermeiden (dazu auch AUF DER SPRINGE, DSz 1985 S. 89). In der Besteuerungspraxis ergeben sich hinsichtlich der Fallgestaltungen zT Überschneidungen.

**Typische Grundfälle**, in denen ein Wohnungswechsel nach allgemeinen Veranlassungskriterien überwiegend aus Berufsgründen erfolgt (vgl. zur Rspr.-Entwicklung insbes. BFH v. 6. 11. 86 VI R 106/85, BStBl. II 1987 S. 81; v. 10. 9. 82 VI R 95/81, BStBl. II 1983 S. 16; v. 15. 10. 76 VI R 162/74, BStBl. II 1977 S. 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. 88 IV R 42/86, BStBl. II S. 777; LStH 41).

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. 92 VI R 132/88, BStBl. II 1993 S. 610; v. 22. 11. 91 VI R 77/89, BStBl. II 1992 S. 494). Dies gilt auch, wenn der Wohnungswechsel aus Anlaß der erstmaligen Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit durchgeführt wird (LStH 41). Grundsätzlich ist es unter Veranlassungsgesichtspunkten unerheblich, ob der Arbeitsplatzwechsel 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. 74 VI R 71/72, BStBl. II 1975 S. 327) verspricht (s. dazu auch FG Köln v. 25. 11. 80, EFG 1981 S. 284, rkr.; FG Köln v. 19. 4. 88, EFG 1988 S. 467, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 29. 8. 86, EFG 1989 S. 18, rkr.; SEITRICH, FR 1984 S. 37).

▷ *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. 76 VI R 162/74, BStBl. II 1977 S. 117).

▷ *Private Mitveranlassung:* Bei einem Arbeitsplatzwechsel nachfolgenden Umzug läßt der BFH private Motive für die Auswahl der Wohnung idR unbeachtlich

(Urteil v. 22. 11. 91 VI R 77/89, BStBl. II 1992 S. 494; kritisch dazu RÖSSLER, DSStZ 1993 S. 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 Fahrtzeitersparnis von täglich mindestens einer Stunde führt. Der beruflich veranlaßte Umzug kann dabei auch in ein zuvor erworbenes Eigenheim erfolgen (BFH v. 22. 11. 91 VI R 77/89, BStBl. II 1992 S. 494; v. 16. 10. 92 VI R 132/88, BStBl. II 1993 S. 610). Die durch die Zeitersparnis unmittelbar auftretende Freizeitverlängerung unterbricht aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten die berufliche Veranlassungskette nicht. Allerdings sollen bei beiderseits berufstätigen Ehegatten die sich jeweils ergebenden Fahrtzeitersparnisse nicht zusammen gerechnet werden dürfen (BFH v. 27. 7. 95 VI R 17/95, BStBl. II S. 728; aA v. BORNHAUPT, BB 1995 S. 2042).
- ▷ *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 nur mehr eine solche Wegezeit verbleibt, wie sie im Berufsverkehr als normal angesehen wird. Es kommt auf die Gesamtbewertung der ursprünglichen Fahrtzeit an (BFH v. 22. 11. 91 VI R 77/89, BStBl. II 1992 S. 494; FG Rhld.-Pf. v. 14. 5. 97, EFG 1997 S. 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. 92 VI R 132/88 (BStBl. II 1993 S. 610): Fahrtzeitverkürzung von 20 Minuten und die Möglichkeit, in der neuen Wohnung ein Arbeitszimmer einzurichten, reicht nicht aus;
  - BFH v. 28. 4. 88 IV R 42/86 (BStBl. II S. 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. 86 VI R 34/84 (BFH/NV 1987 S. 236): Umzugskosten in eine zuvor erworbene Eigentumswohnung, wenn sich eine tägliche Fahrtzeitersparnis von mindestens einer Stunde ergibt;
  - BFH v. 10. 9. 82 VI R 85/81, BStBl. II 1983 S. 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. 95, EFG 1995 S. 515, rkr.: Fahrtzeitersparnis von wenigstens einer Stunde und wesentliche Erleichterung der Wegstrecke reichen aus;
  - FG Rhld.-Pf. v. 21. 6. 95, EFG 1995 S. 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. 93, EFG 1993 S. 715, rkr.: bei Fahrtzeitersparnis von wenigstens einer Stunde ist der Wechsel des Beförderungsmittels nach Umzug unerheblich.

UE sind die vom BFH aufgestellten Typisierungskriterien zur Zeitersparnis problematisch, zumindest mißverständlich. Sie können neben anderen nur indiziellen Charakter haben. Maßstab der Beurteilung sind das Veranlassungsprinzip und das Aufteilungsverbot, das die Rspr. aus § 12 Nr. 1 Satz 2 herleitet. Auch im Bereich der Umzugskosten führt eine gewichtige private Mitveranlassung zur Versagung des WKAbzugs. Es kann hier nichts anderes gelten als für viele andere Aufwendungen (glA PAUS, DStZ 1992 S. 500; RÖSSLER, DStZ 1993 S. 124). Deshalb scheidet trotz umzugsbedingter Fahrtzeitverkürzung der WKAbzug aus, wenn der Ortswechsel zeitnah zusammen mit einem im privaten Bereich liegenden Ereignis stattfindet (FG München v. 15. 10. 97, EFG 1998 S. 360, nrkr., Rev. VI R 189/87; Umzug in eine größere Wohnung im Zusammenhang mit Familienzuwachs; FG Münster v. 23. 2. 88, EFG 1988 S. 411, rkr., und Hess. FG v. 2. 11. 95, EFG 1996 S. 311, rkr.: Umzug nach Scheidung bzw. Trennung; FG Saarl. v. 17. 2. 89, EFG 1989 S. 282, rkr.: Umzugskosten im Anschluß an Heirat). Dies gilt zumindest dann, wenn der private Anlaß unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten dominiert und die Fahrtzeitersparnis als verbesserte Arbeitsbedingung lediglich begleitende Folgeerscheinung ist (s. auch SEITRICH, FR 1998 S. 35: Fahrtzeitverkürzung als „zufällige Begleiterscheinung“ eines vorwiegend privat veranlaßten Umzugs).

#### **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 Stpfl. den Umzug in dieselbe oder in eine nach Lage und Ausstattung ähnliche Wohnung auch ohne Eigentumserwerb 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. 91 VI R 77/89, BStBl. II 1992 S. 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 Nds. FG v. 8. 9. 96, EFG 1997 S. 13, rkr.). Zum Umzug in ein neu errichtetes Eigenheim in Etappen s. FG Saarl. v. 14. 2. 95, EFG 1995 S. 516, rkr.).

► *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. 89 VI R 102/88, BStBl. II S. 972 und v. 16. 10. 92 VI R 132/88, BStBl. II 1993 S. 610, uE unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten bedenklich; großzügiger FG Berlin v. 6. 10. 86, EFG 1987 S. 61, rkr.).

► *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 S. 36; Nds. FG v. 25. 9. 80, EFG 1981, rkr.; FG Düss. v. 26. 11. 87, EFG 1988 S. 114, rkr.).

Die Rückumzugskosten eines auf begrenzte Zeit vom Ausland in das Inland abgeordneten ausländischen ArbN sind WK (BFH v. 4. 12. 92 VI R 11/92,

BStBl. II 1993 S. 722). 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. 96 VI R 65/94, BStBl. II 1997 S. 207).

► *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 Hausstands am Arbeitsort geführt haben (BFH v. 29. 4. 92 VI R 146/89, BStBl. II S. 667). Zur Beendigung einer dHf. durch Umzug der Familie des ArbN erst Jahre später an dessen Beschäftigungsort s. BFH v. 21. 7. 89 VI R 129/86, BStBl. II S. 917.

313–314 Einstweilen frei.

### 3. Rechtsfolgen: Umfang der Werbungskosten

#### 315 a) Grundsätze

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 Umzugskosten Grundsätze als Leitlinie:** Nach LStR 41 Abs. 2 Satz 1 können allerdings bei einem beruflich veranlaßten Wohnungswechsel die tatsächlichen Umzugskosten ohne weitere Prüfung bis zur Höhe der Beträge als WK abgezogen werden, die nach dem Bundesumzugkostengesetz (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 (LStR 41 Abs. 2 Satz 2). Nur wenn höhere Umzugskosten im einzelnen nachgewiesen werden, ist zu prüfen, ob und inwieweit die Aufwendungen WK oder nicht abziehbare Kosten der Lebensführung sind (LStR 41 Abs. 2 Satz 3).

LStR 41 Abs. 2 geht auf die Rspr. des RFH zurück, wonach eine angemessene Grenze für den Abzug beruflich veranlaßter Umzugskosten durch die Beträge gezogen werden könne, „die einem Beamten oder Angestellten öffentl. Körperschaften im Fall dienstlichen Umzugs als Umzugskostenvergütung ... gezahlt werden“ (RFH v. 11. 11. 36 VI A 579/36, RStBl. 1937 S. 264). Der BFH hat diese Verwaltungsanweisung in ihrer jeweiligen Form unter Schätzungsgesichtspunkten insbesondere hinsichtlich der beamtenrechtlichen Umzugskostenpauschalen (allgemeine Erfahrungswerte) grundsätzlich gebilligt (BFH v. 30. 3. 82 VI R 162/78, BStBl. II S. 595; v. 6. 11. 86 VI R 135/85, BStBl. II 1987 S. 188).

*UE* können die beamtenrechtlichen Erstattungsregelungen, insbesondere die Pauschalierungen, für die Besteuerung nur als Leitlinie und Schätzungsmaßstab dienen; sie unterliegen keiner zwangsläufigen Anwendung (glA FG Köln v. 30. 9. 98, EFG 1999 S. 114, nrkr., Az. BFH VI R 188/98). Die Pauschalierung der Höhe nach macht den Grundnachweis für das Entstehen der Aufwendungen nicht durchweg entbehrlich.

Darüber hinaus ist die Verweisung auf die beamtenrechtlichen Erstattungsregelungen dort nicht zu beachten, wo diese Regelungen mit dem allgemeinen WKBegriff des § 9 Abs. 1 Satz 1 nicht vereinbar sind (BFH v. 27. 5. 94 VI R 67/92, BStBl. II 1995 S. 17; v. 20. 3. 92 VI R 55/89, BStBl. II 1993 S. 192; v. 15. 11. 91 VI R 36/89, BStBl. II 1992 S. 492; v. 7. 9. 90 VI R 141/86, BFH/NV 1991 S. 445).

Die einzelnen Aufwendungen müssen auch bei den durch das Beamtenrecht abgedeckten Umzugskosten WKCharakter haben. Die Auffassung der FinVerw., daß nur bei Einzelnachweis insoweit eine Prüfung erforderlich sei (s. LStR 41 Abs. 2 Sätze 2, 3), ist uE nicht haltbar.

**Steuerfreier Werbungskostenersatz:** Beruflich veranlaßte Umzugskosten können nur insoweit vom Stpfl. einkunfts-mindernd 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 WKAbzug nicht. Bei nur teilweise stfreier Kostenerstattung bilden die überschießenden 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. 90 (BGBl. I 1991 S. 2682; s. auch § 3 Nr. 13 Anm. 20). Ein Einzelnachweis höherer Aufwendungen außerhalb des BUKG idR als sonstige Umzugsaufwendungen bleibt dem Stpfl. unbenommen (LStR 41 Abs. 2 Satz 3).

**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 (LStR 41 Abs. 2 Satz 1). 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. 86, EFG 1987 S. 169, rkr.). Abziehbar sind auch Fahraufwendungen des Ehepartners zum Arbeitsort des Stpfl. im Zusammenhang mit der Wohnung (BFH v. 21. 8. 74 VI R 201/72, BStBl. II 1975 S. 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. 90, EFG 1991 S. 20, rkr.). Zur Mietausfallentschädigung s. BFH v. 1. 12. 93 I R 61/93, BStBl. II 1994 S. 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. 94, EFG 1994 S. 652, rkr.). Die bei einem Grundstückskauf angefallenen Maklerkosten sind dagegen nicht als WK abziehbar; es handelt sich um Anschaffungsnebenkosten (BFH v. 24. 8. 95 IV R 27/94, BStBl. II 1995 S. 895; LStH 41; aA FG Berlin v. 30. 7. 97, EFG 1998 S. 89, nrkr., Rev. VI R 188/97).

- ▷ *Auslagen für einen durch den Umzug bedingten Zusatzunterricht der Kinder* des ArbN bis zu einem Höchstbetrag nach § 9 Abs. 2 BUKG; der Höchstbetrag beläuft sich ab 1. 6. 99 auf 2 536 DM für ein Kind (BMF v. 3. 7. 98, BStBl. I 1999 S. 680).
- ▷ *Pauschvergütung für sonstige Umzugsauslagen* nach § 10 BUKG: Die Vorschrift sieht zur Abgeltung der sonstigen Umzugskosten wegen ihrer nur schwer schätzbaren Höhe Pauschbeträge vor, die nach Familienstand gestaffelt und von der Rspr. anerkannt werden. Die Pauschbeträge belaufen sich für Umzüge ab 1. 6. 99 für Ledige auf 1 009 DM und für Verheiratete auf 2 018 DM (BMF v. 3. 7. 98, BStBl. I 1999 S. 680).

**Nichtabziehbar sind** Auslagen für Kochherde, Öfen und andere Heizgeräte nach § 9 Abs. 3 BUKG. Entsprechendes gilt wegen des idR privaten Bezugs auch für sonstige Einrichtungsgenstände und die Renovierung der neuen Wohnung (BFH v. 7. 9. 90 VI R 141/86, BFH/NV 1991 S. 445 mwN; s. auch FG Köln v. 30. 9. 98, EFG 1999 S. 114 mwN, nrkr., Az. BFH VI R 188/98).

**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. Es kommt in diesem Zusammenhang eine Vielzahl von Aufwendungsarten für den stlichen Abzug in Betracht.

**Beispiele:** Zuwendungen an das Umzugspersonal bis zu 8 DM für jeden angefangenen Möbelwagenmeter; Aufwendungen bei Anschluß oder Übernahme einer Fernsprechleitung, sofern bislang ein Anschluß vorhanden war; Kosten für Inserate u. amtliche Gebühren bei der Wohnungsbeschaffung; Aufwendungen für das Umschreiben von Personalausweisen, Reisepässen sowie die Kfz-Ummeldung; Anschaffungskosten für Mülleimer; verschiedene Reparaturkosten aus Anlaß des Umzugs aus der Wohnung (Schönheitsreparaturen) usw. Keine WK sind bspw. Vermögensverluste beim Verkauf eines eigengenutzten EFH (OFD Hannover v. 15. 5. 92, DStR 1992 S. 948; FG Nürnberg v. 30. 11. 95, EFG 1996 S. 647, nrkr., Rev. VI R 17/96; FG Köln v. 11. 12. 96, EFG 1997 S. 1017, nrkr., Rev. VI R 28/97; mit Ausnahme des auf ein Arbeitszimmer entfallenden Teils des Hauses); Vertragsstrafe wegen Aufgabe eines Bauvorhabens (FG Rhld.-Pf. v. 20. 12. 95, EFG 1996 S. 646, rkr.); Kosten für die Einlagerung von Möbeln (FG Schl.-Holst. v. 28. 8. 97, EFG 1998 S. 358, rkr.). Aufwendungen für die Übernahme eines Teppichbodens vom Vermieter, FG Saarl. v. 6. 12. 84, EFG 1985 S. 232, rkr.; Renovierungskosten für die neue Wohnung, FG Bad.-Württ. v. 18. 12. 80, EFG 1981 S. 231, wurde rkr.; FG Düss. v. 24. 11. 76, EFG 1977 S. 417, rkr.; Aufnahmebeitrag für die Mitgliedschaft in einem Tennisclub auch bei vorangegangenem beruflich veranlaßten Umzug, FG Münster v. 20. 6. 78, EFG 1979 S. 16, rkr.

### 317 c) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Auslandsumzügen

Für die Bestimmung des WKUmfangs bei beruflich veranlaßten Auslandsumzügen gelten Besonderheiten; Grund dafür sind die unterschiedlichen faktischen Verhältnisse gegenüber Inlandsumzügen. Maßgebend ist insoweit die auf § 14 BUKG beruhende AUV v. 4. 5. 91 (BGBl. I S. 1072), zuletzt geändert am 30. 5. 97 (BGBl. I S. 1325). 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 Stpfl. auch beim Auslandsumzug die Möglichkeit zum Einzelnachweis.

**Begriffsbestimmung:** In Anlehnung an die Begriffsbestimmung des § 13 Abs. 1 BUKG idF v. 11. 12. 90 sind Auslandsumzüge Umzüge zwischen Inland u. 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 Ausländers in sein Heimatland s. BFH v. 4.12.1992 – VI R 11/92 (BStBl. II 1993, 722).

**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 grundsätzlich die doppelten der in § 10 BUKG angegebenen Beträge. Sie mindern sich bei einem Umzug vom Ausland in das Inland auf 80 vH (§ 10 Abs. 4 AUV). Davon abweichend steht einem ausländischen Stpfl., der im Inland als ArbN eingestellt 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; VÖLMEKE, DB 1993, 1590; LStH 41; aA noch beim Umzug vom Inland ins Ausland BMF v. 8.2.1993, BStBl. I 1993, 247; 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; LStH 41; aA BERTRAM/KEPPLER, DB 1994, 1999) und auch der Einrichtung iSd. § 13 AUV. Insoweit handelt es sich um typische Lebenshaltungskosten iS von § 12 Nr. 1 Satz 2 (s. § 3 Nr. 16 Anm. 27).

Einstweilen frei.

318–349

[Anschluß S. E 211]



## Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7: Im Gesetz angegebene Werbungskosten

### A. Bedeutung der einzelnen Tatbestände des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 („Werbungskosten sind auch ...“)

350

#### Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 als *leges speciales*:

- Abs. 1 Satz 1 enthält eine allgemeine inhaltliche Grundbestimmung des WK-Begriffs,
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 zählt dagegen beispielhaft spezielle WKArten auf.

Die beiden Tatbestandsgruppen stehen im Verhältnis von Grundsatz- zu Spezialregelung (s. auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 20 f.); bei nicht ausdrücklich 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 ausdrücklich 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. § 9 Abs. 1 Nr. 3). Rspr. u. Schrifttum differenzieren, wobei Einzelheiten zT str. sind (vgl. auch die Zusammenstellung bei KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 27–A 39; LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 160 f.); Ursache dafür ist das unterschiedliche Grundverständnis des allgemeinen WK-Begriffs (s. eingehend Anm. 115 mwN):

- ▷ *Nr. 1 (Schuldzinsen, Renten u. dauernde Lasten)*: Satz 1 hat deklaratorische Bedeutung; Satz 2 bestimmt bei Leibrenten den WK-Umfang mit konstitutiver Wirkung (so auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 33 f.).
- ▷ *Nr. 2 (Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge)*: Deklaratorischer Charakter (s. auch FG München v. 19.5.1982, EFG 1983, 64, rkr.).
- ▷ *Nr. 3 (Beiträge zu Berufsständen u. sonstigen Berufsverbänden)*: Deklaratorische Bedeutung (s. BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368).
- ▷ *Nr. 4 aF (Fahrtaufwendungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte)*: Die bis zum 31.12.2006 geltende Vorschrift beinhaltete in Satz 1 die Grundaussage dahingehend, dass der Erwerbzbereich bereits mit dem Weg zur Arbeit beginnt und auch die Rückfahrt zur Wohnung einschließt (insoweit deklaratorische Bedeutung; uE gemischte Aufwendungen; so auch BFH v. 20.12.1982 – VI R 64/81, BStBl. II 1983, 306; s. aber Anm. 441 und Anm. 632 ff. zu Abs. 2 neu). Der Pauschbetrag (mit Höchstbetrag) des Satzes 2 wirkte dagegen konstitutiv im Hinblick auf den Umfang der WK. Die Nr. 4 wurde mit Wirkung zum 1.1.2007 durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) aufgehoben. In der Neuregelung des Abs. 2 nimmt der Gesetzgeber eine Umqualifizierung vor und behandelt die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht mehr als WK (mit Härte-

klausel für Fernpendler in Abs. 2 Satz 2). Auch der neue Abs. 2 soll gegenüber Abs. 1 Satz 1 *lex specialis* sein; die Einordnung der Kostenkategorie ist aber völlig unklar (so auch LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 971). Problematisch wird dies, wenn entsprechend dem gesetzgeberischen Willen die nach § 9 Abs. 2 Satz 2 anzuerkennenden Fahrtkosten, die „wie WK anzusetzen sind“, auf den WK-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 angerechnet werden (zB bei der Eintragung auf die LStKarte, § 39a Abs. 1 Nr. 1). Das Nds. FG (v. 27.2.2007, EFG 2007, 690, Az. BVerfG 2 BvL 1/07) hält dies für rechtmäßig (uE zweifelhaft wegen des klaren Wortlautes des § 9 Abs. 2 Satz 1; vgl. auch LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 971).

Das Nds. FG und der überwiegende Teil des strechtl. Schrifttum hält § 9 Abs. 2 wegen Verstoßes gegen das subjektive und objektive Nettoprinzip für verfassungswidrig (vgl. Nds. FG v. 27.2.2007, EFG 2007, 690, Az. BVerfG 2 BvL 1/07; FG Saarl. v. 22.3.2007, EFG 2007, 853, Az. BVerfG 2 BvL 2/07; Nds. FG v. 2.3.2007, EFG 2007, 773, nrkr., Az. BFH VI B 42/07; KARRENBROCK/FEHR, DStR 2006, 1303; WESSELBAUM/NEUGEBAUER, FR 2006, 807; TIPKE, Festschr. Raupach, 2006, 177 ff.; DRENSECK, FR 2006, 1 ff.; LENK, BB 2006, 1305 ff.; LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 972; s. auch Anm. 633; aA FG Ba-Württ. v. 7.3.2007, DStRE 2007, 538, nrkr., Az. BFH VI R 17/07; FG Köln v. 29.3.2007, EFG 2007, 1090, nrkr., Az. BFH VI B 57/07; FG Meckl.-Vorp. v. 23.5.2007, nv., nrkr., Az. BFH VI R 27/07; OFFERHAUS, BB 2006, 129; s. auch Anm. 633; BMF v. 4.5.2007, BStBl. I 2007, 472).

- ▷ *Nr. 5 (Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung)*: Deklaratorischer Charakter hinsichtlich der Grundaussage, in den Einzelheiten konstitutive Wirkung (zum Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 s. BFH v. 20.7.2006 – VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068).
- ▷ *Nr. 6 (Arbeitsmittelaufwendungen)*: ZT 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 stneutralen Vermögenssphäre (s. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 38: konstitutive Bedeutung, weil AK im Vermögensbereich).
- ▷ *Nr. 7 (Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung)*: Konstitutive Ausnahmeregelung gegenüber dem im Überschussermittlungsbereich geltenden Vermögensneutralitätsgrundsatz (überwiegende Auffassung, vgl. BFH v. 21.12.1982 – VIII R 215/78, BStBl. II 1983, 410; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 39; uE im Ergebnis unzutreffend, zustimmend BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 108; JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 553; s. auch Anm. 187 u. 588).

Steuersystematisch ist uE geboten, die Einzeltatbestände des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 soweit rechtl. zulässig aus der vom Veranlassungsprinzip geprägten Grundqualifikationsnorm des Abs. 1 Satz 1 heraus zu interpretieren (glA TIPKE, StuW 1979, 200; PRINZ, FR 1986, 406 Fn. 88; KRÖNER, StuW 1985, 116); nur auf diesem Weg ist eine homogene, am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Auslegung des Regelungsgefüges der WK zu erlangen. Darüber hinaus wird im Schrifttum allgemein begrüßt, dass in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–3, 5–7 bestimmte Aufwendungen, bei denen der WKCharakter auch auf der Basis des Veranlassungsprinzips zumindest zweifelhaft sein könnte, ausdrücklich als solche anerkannt worden sind (vgl. OFFERHAUS, BB 1979, 622; SCHMIDT/DRENSECK XXVI, § 9 Rn. 185).

**Keine abschließende Aufzählung:** Die Aufzählung einzelner WKArten 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; SCHMIDT/DRENSECK XXVI, § 9 Rn. 185). 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. 1–3, 5–7 erfolgt im Grundsatz mit nebengeordnetem Charakter, ist jedoch nicht völlig überschneidungsfrei. So geht zB Nr. 7 (Absetzung für Abnutzung und Substanzverringering) 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).

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

Einstweilen frei.

351–354

## B. Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1)

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1

#### 1. 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 Überschubeinkunftsart iSd. § 2 Abs. 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 EStG, § 55 EStDV).

#### 2. Rechtsentwicklung der Nr. 1

356

**Vorläuferregelungen**, allerdings mit stärkerem Bezug zum Sonderausgabenbereich, 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 u. dauernde Lasten als Werbungskosten gesondert erwähnt; § 9 Nr. 1 EStG 1934 stimmt wörtlich mit der heutigen Fassung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 überein.

**Durch das StNG v. 16.12.1954** wurde im Rahmen der Neuregelung der Rentenbesteuerung der Abzug von Leibrenten der Bestimmung des § 22 angepaßt (ausführlich WELTER, Wiederkehrende „Leistungen im Zivilrecht und im Steuerrecht, Berlin 1984, 231 ff.): Abzug ab 1.1.1955 nur noch mit dem Ertragsanteil.

#### 3. Bedeutung der Nr. 1

357

**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. allgemein Anm. 152).

Das Tatbestandsmerkmal des wirtschaftlichen Einkunftsartenzusammenhangs ist uE deckungsgleich mit dem der objektiven u. subjektiven Veranlassung durch eine stbare Erwerbstätigkeit. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 mit seiner aufwendungsspezifischen 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 Nr. 1 inhaltsgleich für sämtliche Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7.

Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 ist im Verhältnis zu Nr. 1 Satz 1 u. 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, Berlin 1999, 118 ff.).

**Praktische Bedeutung:** Der wirtschaftliche Schwerpunkt der Regelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 liegt bei den erwerbsbezogenen Schuldzinsen, u. zwar vor allem bei den Einkunftsarten VuV sowie KapVerm. Die Erlangung des Schuldzinsenabzugs ist für den Stpfl. von beachtlichem ökonomischen Interesse. Die Abzugsvorschrift des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 über Renten u. dauernde Lasten kommt im wesentlichen nur bei privaten Erwerbsvorgängen betr. ertragbringenden Wirtschaftsgütern in Betracht.

#### 358 4. Geltungsbereich der Nr. 1

**Der Schuldzinsenabzug** kommt in verschiedenen Ausprägungen für sämtliche Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 in Betracht, wobei der Schwerpunkt wegen des üblicherweise höheren Kreditmittelbedarfs bei den Einkünften aus KapVerm. (s. dazu § 20 Anm. 82 „Schuldzinsen“) und aus VuV liegt. Bei § 19 EStG sind vor allem kreditfinanzierte Arbeitsmittel und Arbeitszimmer betroffen; denkbar ist zB aber auch die Finanzierung kostenträchtiger beruflicher Fortbildungsmaßnahmen.

**Der Abzug von Renten u. dauernden Lasten** als WK kommt im Grundsatz ebenfalls für alle Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 in Betracht. Wiederkehrende Leistungen, die als Gegenleistung für die Anschaffung von Erwerbsvermögen (s. dazu Anm. 589) vereinbart werden, finden sich jedoch wegen des Investitionsvolumens meist nur im Zusammenhang mit den Einkünften aus VuV sowie aus KapVerm.

**Auslandsbeziehungen:** Bei unbeschränkt Stpfl. unterliegen Schuldzinsen und wiederkehrende Leistungen dem Abzugsverbot des § 3c, wenn die Einnahmen eines im Ausland befindlichen Wirtschaftsguts aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der inländischen ESt. unterliegen (BFH v. 29.5.1996 – I R 15/94, BStBl. II 1997, 57; s. auch § 3c Anm. 90 „Schuldzinsen“). Bei beschränkter StPfl. (§ 1 Abs. 4 iVm. § 49) sind nur diejenigen Schuldzinsen als WK abziehbar, die mit inländischen Einkünften wirtschaftlich zusammenhängen (§ 50 Abs. 1 Satz 1; zum WKAbzug bei beschränkter StPfl. allgemein s. Anm. 16).

#### 359 5. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Verhältnis von Nr. 1 (Schuldzinsen) zu § 9a Satz 1 Nr. 2, § 21a, § 10e Abs. 6/6a, § 10i:** Nach § 9a Satz 1 Nr. 2 Satz 2 aF konnten neben dem Pausch-

[Anschluss S. E 215]

betrag für Werbungskosten aus der Vermietung und Verpachtung von Wohnzwecken dienenden Gebäuden die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 abzehbaren Schuldzinsen abgezogen werden. Ebenso wie der Pauschbetrag war die Vorschrift letztmalig für den VZ 1998 anwendbar.

§ 21 a enthielt eine Spezialregelung mit abzugsbeschränkender Wirkung für den Schuldzinsenabzug bei der Besteuerung selbstgenutzten Wohnraums bis 31. 12. 86. Durch Übergangsregelungen hatte die Vorschrift bis einschließlich VZ 1998 Bedeutung (sog. große Übergangsregelung; s. eingehend § 21 a Anm. 140 ff., 180 ff.). Der dort verwendete Schuldzinsenbegriff stimmt inhaltlich mit dem in § 9 Abs. 1 Nr. 1 überein.

Nach dem Wegfall der Besteuerung selbstgenutzten Wohnraums (sog. Konsumgutlösung) ließen § 10 e Abs. 6 für vor dem Beginn der Eigennutzung entstandene Schuldzinsen einen unbeschränkten Abzug (s. § 10 e Anm. 500 ff.; 700 „Schuldzinsen“) und darüber hinaus § 10 e Abs. 6 a einen beschränkten Abzug wie SA zu (sog. erweiterter Schuldzinsenabzug iHv. max. 36 000 DM; s. insbes. zum zeitlichen Anwendungsbereich § 10 e Anm. 587). Auch die letztgenannte Vorschrift verwendete einen mit § 9 Abs. 1 Nr. 1 inhaltlich übereinstimmenden Schuldzinsenbegriff.

Die rein stl. Wohneigentumsförderung nach § 10 e wurde durch das EigZulG v. 15. 12. 1995 (BGBl. I, 1783; BStBl. I, 775) abgelöst. An die Stelle des § 10 e Abs. 6 trat § 10 i. § 10 i sieht für Kosten vor Beginn der Eigennutzung, also auch Schuldzinsen, eine Pauschale von 3 500 DM vor, die wie SA abgezogen werden kann (s. zur erstmaligen Anwendung § 10 i Anm. 1).

**Verhältnis von Nr. 1 (Renten und dauernde Lasten) zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 a, § 12 Nr. 2 und § 22 Nr. 1:** Eine subsidiäre Regelung zur Abziehbarkeit wiederkehrender Leistungen findet sich im SABereich unter § 10 Abs. 1 Nr. 1 a (s. § 10 Anm. 31 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. 79 ff.). Der in Nr. 1 Satz 2 verwendete Leibrentenbegriff stimmt inhaltlich mit dem in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a. 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]; ausführlich 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, 597).

**Verhältnis von Nr. 1 (dauernde Lasten) zu Nr. 7:** Im Falle der Anschaffung von Erwerbsvermögens gegen dauernde Last schließt die insoweit vorrangige Norm des § 9 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 (s. Anm. 396).

**Verhältnis von Nr. 1 (Schuldzinsen) zu § 4 Abs. 4 a:** s. § 4 Anm. 1040, 1043.

## II. Schuldzinsen als Werbungskosten (Nr. 1 Satz 1)

**Neueres Schrifttum:** SCHUHMANN, Schuldzinsen als Werbungskosten, StBp. 1997, 320; KIETHE, Nachträgliche Werbungskosten bei Einkünften aus VuV, DStR 1997, 597; PAUS, Steuerliche Behandlung außerbetrieblicher Schuldzinsen, StWa. 1997, 193; KUPFER, Schuldzinsen als Betriebsausgaben und Werbungskosten, KÖSDI 1998, 11506; FLIES,

Nachträgliche Schuldzinsen, DB 1998, 2438; DRENECK, Schuldzinsenabzug nach Funktionswechsel eines Wirtschaftsguts, DStR 1998, 1326; SPINDLER, Zum Schuldzinsenabzug bei den Einkünften aus VuV, DStZ 1999, 706; MEYER-KOPPITZ, Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten, DStR 1999, 2053; PAUS, Schuldzinsen nach Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe, BB 1999, 1737; RISTHAUS, Schuldzinsenabzug bei einem Darlehen für die Herstellung eines teilweise vermieteten und teilweise selbstgenutzten Gebäudes, DB 2000, 293; PAUS, Getrennte Finanzierung gemischt genutzter Grundstücke, NWB F. 3, 11331; HORLEMANN, Auswirkungen des StEntlG und des StBereinG auf fremdfinanzierte Renten?, FR 2000, 1314; TIEDTKE/WÄLZHOFF, Die steuerliche Aufteilung von Schuldzinsen, FR 2001, 225; SPINDLER, Schuldzinsenabzug bei den Einkünften aus VuV, Stbg. 2001, 49.

## 1. Begriff und Abgrenzung der einkommensteuerlichen Schuldzinsen

### 360 a) Begriff der Schuldzinsen

**Wirtschaftlicher Zinsbegriff:** Eine steuergesetzliche Definition des Begriffs der Schuldzinsen fehlt. Nach *stRspr.* (BFH v. 9. 2. 1994 IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47 mwN) sind Schuldzinsen sämtliche einmaligen oder laufenden Leistungen in Geld oder Geldeswert (Bar- oder Sachaufwendungen), die der Schuldner an den Gläubiger als Entgelt für die Überlassung eines bestimmten Kapitals zur Nutzung entrichtet (Kapitalnutzungsvergütung; s. auch § 4 Anm. 1048). Der stl. Schuldzinsbegriff ist dabei weit auszulegen mit in Randbereichen fließenden Grenzen (insbesondere bei Kreditnebenkosten u. allgemeinen Geldbeschaffungskosten; so ausdrücklich BFH v. 7. 11. 1989 IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460); die durch die Rspr. gefundenen Konturen sind jedoch für Besteuerungszwecke ausreichend (glA WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 9 Rn. 170).

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. Neben den klassischen Darlehenszinsen gehören zu den Schuldzinsen damit auch *Kurzsicherungsanwendungen* (s. Anm. 385), *Zahlungen aufgrund einer Wertsicherungsklausel* (s. Anm. 385), *Verzugszinsen* (s. Anm. 385), *Bargebotszinsen* nach einer Zwangsversteigerung (s. Anm. 385 „Bargebotszinsen“), *Zinsanteile bei einer für mehr als ein Jahr zinslos gestundeten Forderung* (s. Anm. 385 „Forderungsstundung“) u. *Verzinsung eines Rückerstattungsanspruchs* zB bei einer vGA (s. Anm. 385 „Beteiligung“).

*Zur Tilgung einer Schuld* gezahlte Beträge sind begrifflich u. inhaltlich keine Schuldzinsen (BFH v. 9. 2. 1994 IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47); die Darlehensrückzahlung ist ein vermögensumschichtender Vorgang (s. dazu wegen des Aufwendungsbegriffs auch Anm. 65, 77; zur Aufteilung s. Anm. 361; zum Sonderfall des Tilgungsstreckungsdarlehens s. Anm. 385 „Damnum“). Diese Grundsätze gelten auch für Zahlungen im Rahmen von Nießbrauchsgestaltungen (glA WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 9 Rn. 180).

► *Zu den Schuldzinsen* gehören neben dem regelmäßig wiederkehrenden Zins auch ein bei Darlehensvaluierung einbehaltenes Damnum (s. Anm. 385), einbehaltene Zinsbegrenzungsprämien (s. Anm. 385), einmalige Kreditnebenkosten und Geldbeschaffungskosten (zinsähnliche Aufwendungen) wie Bankkosten u. -gebühren, Notar- u. Gerichtsgebühren für die dingliche Sicherung, Finanzierungsprovisionen und -gebühren (s. Anm. 385), Bereitstellungszinsen (s. Anm. 385), Reisekosten zur Kreditbesorgung (BFH v. 4. 3. 1966 VI 258/65, BStBl. II, 451), Vorfälligkeitsentschädigungen (s. Anm. 385), Umschuldungskosten (SCHMIDT/

DRENECK XX. § 9 Rn. 91), Abschluß- u. Zuteilungsgebühren für Bausparverträge (s. Anm. 385 „Bauspardarlehen“).

► *Nicht zu den Schuldzinsen gehören* Kursverluste, insbesondere bei Fremdwährungsdarlehen (BFH v. 9. 11. 1993 IX R 81/90, BStBl. II 1994, 338; ebenso v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 180 „Kursverluste“; SCHMIDT/DRENECK XX. § 9 Rn. 25; HEUERMANN, DSStZ 1994, 229; kritisch MALY, FR 1994, 457; zu Kursverlusten allgemein s. Anm. 750), Aufwendungen für den Verkauf eines Wirtschaftsguts zur Finanzierung eines anderen Wirtschaftsguts (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-/Herstellungskosten des Wirtschaftsguts als auch nichtabziehbare Aufwendungen in der Vermögenssphäre sein können (zB stl. Nebenleistungen, Bauzeitzinsen) s. Anm. 385).

**Verhältnis zum zivilrechtlichen Zinsbegriff:** Der estl. Schuldzinsbegriff geht wegen seines wirtschaftlichen Verständnisses über den engeren zivilrechtliche Zinsbegriff iSd. §§ 246–248 BGB hinaus, der nur Laufzeit abhängige Kapitalnutzungsvergütungen umfaßt, hat diesen allerdings zur Grundlage (ausführlich zum zivilrechtlichen Zinsbegriff WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 9 Rn. 166 f.).

**Bedeutung von Rückgriffsansprüchen:** Da es sich bei Schuldzinsen um finanzierungsbezogene Aufwendungen handelt, muß nach allgemeinen Grundsätzen eine endgültige wirtschaftliche Belastung des Stpfl. nicht vorliegen (s. eingehend Anm. 65). Ein Rückgriffsanspruch des Stpfl. wegen von ihm bezahlter Zinsen (zB als voll in Anspruch genommener Gesamtschuldner gegen die Mitschuldner, als Bürge gegen den Hauptschuldner) steht dem Abzug von WK daher nicht entgegen. Die Erstattung ist dann als Einnahme der entsprechenden Einkunftsart im Jahr des Zuflusses zu behandeln (aA TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. C 40 ff.). Zu den Sonderfällen darlehensähnlicher Gestaltungen u. durchlaufender Posten s. Anm. 78. Wegen der Behandlung von Zinszuschüssen s. Anm. 385.

## b) Abgrenzung zur Kapitalrückzahlung

361

Werden Schuldzinsen und Tilgungsbeträge einheitlich geleistet, was insbesondere bei Annuitäts- und Ratenkrediten der Fall ist, muß der nicht abziehbare Tilgungsanteil ausgedeutet 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“); wegen anderer Ermittlungsmethoden s. MELICKE, NWB F. 3, 5544.

**Probleme der Tilgungsreihenfolge:** Ist zweifelhaft, ob eine die Gesamtschuld nicht abdeckende Zahlung als Zins oder Schuldentilgung anzusehen ist, gilt die Anrechnungsreihenfolge des § 367 BGB (1. Kosten, 2. Zinsen, 3. Hauptleistung). Sie ist auch anzuwenden, wenn der Schuldner aufgrund seiner schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse – im Zeitpunkt der Zahlung – nicht in der Lage ist, das gesamte Kapital zurückzuzahlen (BFH v. 23. 1. 1964 IV 448/60, HFR 1964, 393; s. eingehender § 20 Anm. 75). Zur modifiziert geregelten Tilgungsreihenfolge bei Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis s. § 225 AO.

## 2. Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart

### 362 a) Voraussetzungen und Rechtsfolgen

Schuldzinsen sind gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 nur WK, soweit sie mit einer der in § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 angegebenen Einkunftsarten in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für erwerbsbezogene Schuldzinsen ist § 9 Abs. 1 Nr. 1 *lex specialis* gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 (eingehender Anm. 357).

#### Voraussetzung:

► *Ein wirtschaftlicher Zusammenhang* ist erforderlich, dh. ein wirtschaftlich bestimmter Veranlassungszusammenhang (s. Anm. 363); entscheidend ist hierbei der Zweck der Kreditaufnahme (s. Anm. 370; s. auch § 4 Anm. 1049).

► *Ein rechtlicher Zusammenhang* zwischen der zinsauslösenden Darlehensaufnahme und einem ertragbringenden Wirtschaftsgut etwa durch die dingliche Belastung eines vermieteten Grundstücks mit einer Grundschuld reicht bei abweichender wirtschaftlicher Darlehensverwendung zur Begründung des WKAbzugs nicht aus (stRspr., zuletzt BFH v. 27. 10. 1998 IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676 mwN); gleiches gilt bspw., wenn ein finanziertes Bausparguthaben zur Sicherung eines nicht mit Einkünften im Zusammenhang stehendes Darlehen eingesetzt wird (BFH v. 18. 2. 1992 VIII R 94/90, BStBl. II, 1005).

Dies entspricht den allgemeinen, wirtschaftlich geprägten Grundsätzen des Veranlassungsprinzips (s. eingehend Anm. 145–149). Ebenfalls unbeachtlich 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 u. -beschränkungen zu beachten (s. als Überblick Anm. 216, 217).

### 363 b) Erwerbsbezogenes Veranlassungsprinzip und Nachweisgebot

Entsprechend seiner steuersystematischen Bedeutung als gesetzlich kodifizierter Anwendungsfall des allgemeinen Veranlassungsprinzips (s. Anm. 357) bedeutet der in Abs. 1 Nr. 1 verlangte wirtschaftliche Zusammenhang mit einer Einkunftsart folgendes:

**Wirtschaftliche Veranlassung:** Die Schuldzinsen müssen durch eine auf stbare und stpfl. Einkünfte ausgerichtete Erwerbstätigkeit objektiv u. 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, 682, jeweils mwN; s. allgemein 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, 398). Eine Notwendigkeit zur Kreditaufnahme zB wegen Fehlens von Eigenmitteln muß nicht bestehen, so daß auf den Schuldzinsenabzug gestaltend Einfluß genommen werden kann (zuletzt BFH v. 27. 10. 1998 IX R 29/96, BStBl. II 1999, 680; grundlegend BFH v. 8. 12. 1997 GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193 mwN). Zum wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang von Schuldzinsen bei Nießbrauchsgestaltungen, sonstigen Nutzungsrechten und

Bauten auf fremdem Grund u. Boden s. Anm. 750; vgl. auch A. SÖFFING/M. SÖFFING, DSStR 1993, 1690 ff.

Fehlt es an einer ganz überwiegenden (Wesentlichkeitsgrundsatz) oder klar abgrenzbaren (zur Aufteilungsproblematik s. Anm. 177–179) erwerbswirtschaftlichen Veranlassung, liegt allenfalls eine SA (s. § 10 Anm. 24; TIEDTKE/WÄLZ-HOLZ, DSStR 1999, 1794 ff.) oder außergewöhnliche Belastung (s. § 33 Anm. 134) vor.

**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, 867; grundlegend BFH v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 817); diese Auslegung geht uE aus teleologischen Gründen über den Gesetzeswortlaut hinaus (s. eingehend Anm. 163). Die ermittlungstechnisch zwingende Einkunftsartenzuordnung erfolgt erst bei der Rechtsfolgebestimmung.

**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 (als Überblick s. MIENERT, DB 1982, 1129). Vor allem für nachträgliche Schuldzinsen hat der BFH jedoch wegen der Nähe zur steuerneutralen Vermögenssphäre den wirtschaftlichen Erwerbszusammenhang eng begrenzt (s. Anm. 371). Auch bei einem *Fehlschlag der beabsichtigten Einkunftszerziehung* (zB Ausfall der refinanzierten Darlehensforderung oder Konkurs 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 substantiiert Form dargelegt und nachgewiesen werden; es gelten die allgemeinen Nachweiserfordernisse (Amtsermittlungspflicht des FA und Mitwirkungspflicht der Stpfl. ergänzen sich) u. die Regeln zur Feststellungslast (zuletzt BFH v. 27. 10. 1999 IX R 44/95, BStBl. II, 676; v. 24. 4. 1997 VII R 53/95, BStBl. II, 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).

*Nabestende Personen:* Wegen des oftmals fehlenden Interessengegensatzes gelten besondere Nachweiserfordernisse bei Darlehensverträgen zwischen nahestehenden Personen, insbesondere Angehörigen iSd. § 15 AO (s. allgemein § 2 Anm. 170 ff., speziell zu Darlehensverträgen s. § 20 Anm. 837 f.).

Einstweilen frei.

364–369

### 370 c) 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, 817 [823]; v. 8. 12. 1997 GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193 [197]; zuletzt v. 27. 10. 1998 IX R 19/96, 44/95, 29/96, BStBl. II 1999, 676 ff.; zum Sonderfall der Schuldzinsen als Fehlaufwendungen s. Anm. 371; nach Aufgabe der sog. Sekundärfolgen-Rspr. gelten die o.g. Grundsätze uneingeschränkt auch im Falle des Schuldzinsenabzugs bei vorweggenommener Erbfolge u. Erbauseinandersetzung, s. Anm. 385). 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, 817 [823]), zum anderen die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrunds zur estrechtlich relevanten Erwerbssphäre (BFH v. 14. 4. 1992 VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275). 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. 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 Werbungskosten (s. Anm. 357) zur Grundqualifikation der Aufwendungen eine wirtschaftliche Veranlassungsanalyse entsprechend den allgemeinen Kriterien ausreichend (s. allgemein zum WKBegriff Anm. 149); bezogen auf Schuldzinsen werden die Schwächen der Rspr. besonders deutlich bei nur mittelbar mit der Erwerbssphäre zusammen hängenden Zinsaufwendungen nach vorweggenommener Erbfolge und Erbauseinandersetzung (s. Anm. 385 „Erbauseinandersetzung und Erbfolge“).

**Von der Rspr. anerkannte Erwerbszwecke:** Der Erwerbszweck der Schuldaufnahme ist insbesondere dann zu bejahen (keine abschließende Aufzählung; siehe zB BFH v. 5. 5. 1993 X R 128/90, BStBl. 1993, 867, betr. Schuldzinsenabzug zur Finanzierung des anlässlich einer Ehescheidung nach § 1587 o BGB vereinbarten Versorgungsausgleichs), wenn die Kreditmittel nachweisbar zur Finanzierung folgender Vorgänge verwendet werden, und zwar unabhängig von der betroffenen Überschufeinkunftsart:

- ▷ *Zur Anschaffung oder Herstellung von ertragbringenden Wirtschaftsgütern* (zB dividendenberechtigte Wertpapiere, GmbH-Anteile, Rentenstammrechte, verpachtete Grundstücke, vermietete Gebäude) *oder Erwerbsmitteln*; die Abnutzbarkeit der WG u. damit die stl. Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten selbst ist unerheblich; zum Sonderfall der Einbeziehung von Finanzierungsaufwendungen in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten s. Anm. 375). Es kann sich auch um die Finanzierung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten handeln.
- ▷ *Zur Durchführung von Erhaltungsmaßnahmen* an abnutzbaren ertragbringenden Wirtschaftsgütern.
- ▷ *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 ursprünglichen Eigenkapitalfinanzierung führt bei bereits angeschafften oder hergestellten ertragbringenden Wirtschaftsgütern nicht zum Schuldzinsenabzug.

Vgl. BFH v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 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 WASSERMEYER, 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 u. steuerunschädlich (s. auch betr. Berlin-Darlehen OFD Berlin v. 8. 1. 1988, DStR 1988, 327). Generell kommt bei Dauerschuldverhältnissen auch ein Wechsel des steuerrelevanten Veranlassungszusammenhangs in Betracht (s. Anm. 380). Bei einer vorzeitigen Auszahlung der Darlehensmittel an den Stpfl. 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]).

#### d) Vorab entstandene/vergebliche Schuldzinsen

371

*Vorab entstandene* (= *vorbereitende*) *Schuldzinsen* bilden unabhängig von der konkreten Zeitspanne bis zur voraussichtlichen Einnahmeerzielung bei einem ausreichend bestimmten wirtschaftlichen Erwerbszusammenhang WK im Rahmen der Überschubeinkünfte. Der wirtschaftliche Zusammenhang ist *ausreichend bestimmt*, wenn der Stpfl. 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). Der Entschluß muß sich uE nicht auf eine bestimmte Einkunftsart beziehen (s. ausführlich 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 Bauplatzerwerb (s. Anm. 385 „Grundstück, ungebaut“), 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 § 1587 o BGB vereinbarten Versorgungsausgleichs (s. jeweils Anm. 385 „Versicherungsbeiträge“); *keine vorab entstandenen Schuldzinsen sind:* Zinsaufwand des Eigentümers bei vorbehaltenem Wohnungsrecht/Nießbrauch (BFH v. 10. 6. 1998 IX B 47/98, BFH/NV 1998, 1346); anders bei erst gemeinter Übertragungszusage (BFH v. 31. 5. 2000 IX R 6/96, DStRE 2000, 1180).

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, 610 mwN). Es gelten die allgemeinen Grundsätze zu vergeblichen WK (vgl. dazu Anm. 165, 166). Eine Aktivierung der vom Stpfl. für eigene Finanzierungszwecke vergeblich aufgewendeten Schuldzinsen bei einem ähnlichen Investitionsobjekt kommt uE nicht in Betracht.

### 372 e) Nachträgliche Schuldzinsen

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).

#### Stand der BFH-Rechtsprechung:

► *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. 14. 6. 1994 VIII R 14/93, BFH/NV 1995, 377 bzgl. Kapitalvermögen; v. 12. 11. 1991 IX R 15/90, BStBl. II 1992, 289 bzgl. VuV; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 600 Stichwort: Zinsen).

► Bei Schuldzinsen zur Finanzierung von *Anschaffungs- oder Herstellungskosten* besteht der wirtschaftliche Zusammenhang mit der entsprechenden Einkunftsart nur solange der mit Kredit finanzierte Vermögensstamm Erwerbszwecken gewidmet ist (BFH v. 12. 11. 1991 IX R 15/90, BStBl. II 1992, 289). Ist dies nicht mehr der Fall, sind die Schuldzinsen eine in der Erwerbssphäre unbeachtliche Gegenleistung für die Überlassung eines Kapitals, das nicht mehr der Erzielung von Einkünften dient (BFH v. 7. 8. 1990 VIII R 67/86, BFHE 162, 48). Mithin sind Schuldzinsen nicht als WK abziehbar, soweit sie auf die Zeit nach der Veräußerung des finanzierten Vermögensstamms oder der sonstigen Beendigung der Einkunftsart zB durch Nutzungsänderung entfallen. Gleiches gilt, wenn ein refinanziertes 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 zwangsweise 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; siehe aber ggf. Anm. 380 bei einem verzinslichen Notar-Anderkonto). Beabsichtigt der Stpfl. zwar das Erwerbsvermögen zu veräußern, führt er seine auf Einkunftsartzielung gerichtete Tätigkeit jedoch (vorübergehend) fort, ist der Schuldzinsenabzug weiterhin möglich (BFH v. 4. 3. 1997 IX R 29/93, BStBl. II, 610). 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, 1130).

Die Finanzverwaltung teilt bis auf die letztgenannte Fallgruppe die Auffassung des BFH (siehe nur OFD Kiel v. 26. 7. 1990, StEK EStG § 9 Nr. 531; OFD Münster v. 14. 7. 1992, StEK EStG § 9 Nr. 593).

### **Kontroverse Rechtsauffassungen im Schrifttum:**

- ▶ *Im Schrifttum* wird die durch den BFH geforderte Behandlung nachträglicher Schuldzinsen

- ▷ *teilweise begrüßt*, zumindest im Ergebnis akzeptiert (vgl. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 60 ff. mwN in Rdnr. C 55 f.; GERICKE in BORDEWIN/BRANDT, § 9 Rn. 88 f., 119; LADEMANN/CLASSEN, § 9 Rn. 26 a; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 600 Stichwort: Zinsen; aus der neueren Literatur: MEYER, StBp. 1995, 30; SELDER, DStZ 1995, 8; SPINDLER, DStZ 1999, 706 [709]; DERS., Stbg. 2001, 49 [55], der jedoch im Fall der Steuerbarkeit des Veräußerungsvorgangs zB nach § 23 eine Abziehbarkeit bejaht).

- ▷ *teilweise abgelehnt* als Verstoß gegen das Veranlassungsprinzip, gegen das objektive Nettoprinzip und den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG (vgl. v. REDEN in L/B/P, § 9 Rn. 195; SCHMIDT/DRENECK XX. § 9 Rn. 40 ff.; aus der neueren Literatur: KUPFER, KÖSDI 1993, 9431 [9434]; DEPPING/RÖSEL, GmbHR 1994, 105; RAUCH, Nachträgliche WK, 1996, 107 ff.; KIETHE, DStR 1997, 597; SCHUHMANN, StBp. 1997, 320; MEYER-KOPPITZ, DStR 1999, 2053; PAUS, BB 1999, 1737, differenzierend FLIES, DB 1998, 2438).

- ▶ *Zusammenfassung*: Die Rechtslage muß weiterhin als str. bezeichnet werden. Ausnahmen gelten allerdings für den Fallbereich der rückständigen Schuldzinsen (uE handelt es sich hierbei nicht um nachträgliche, sondern um nachgezahlte WK; zur Unterscheidung s. Anm. 222, auch Anm. 170) und neuerdings auch für nachträgliche Schuldzinsen aus der Finanzierung laufender WK (s. auch SPINDLER, DStZ 1999, 706)

**Stellungnahme:** Nachträgliche Schuldzinsen im Zusammenhang mit einem stl. Erwerbseingagement können sich in unterschiedlichen Situationstypen und aus unterschiedlichen Gründen darstellen (siehe ausführlich 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 Einkunftserzielungszwecken) 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) ersatzlos 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 Wirtschaftsgüter aufgenommen wurden (s. bereits Anm. 370). Der Hinweis des BFH auf den Charakter der Überschubrechnung und das Fehlen „steuerverhafteten“ Privatvermögens vermag dagegen nicht zu überzeugen. Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung des Erwerbsvermögens sind von vornherein auch durch die bei den Überschubeinkünften stl. unbeachtliche private Vermögensbildung veranlaßt. Diese Mitveranlassung sieht der BFH bis zum Ende der Einnahmeerzielung als unbeachtlich an (Anm. 375, s. allgemein 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 EStG, denn diese Vorschrift durchbricht gerade die estl. Irrelevanz von Wertsteigerungen im Privatvermögen (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 ist. Schließlich fügt sich die vorgenannte Lösung auch in die Rspr. zum Abzug von Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben; die Deckungsgleichheit von Betriebsausgaben- und WKBegriff 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 Einkunftserzielung durch die Entwidmung des Erwerbsvermögens aufgehoben wird, ist eine Abzug als nachträgliche WK ausgeschlossen. Gleiches gilt, wenn die Einkunftserzielung nicht wegen Übertragung des Erwerbsvermögens, sondern aus anderen Gründen ihr Ende gefunden hat, etwa weil der Stpfl. die Einkunftserzielung 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 Berлиндarlehens; krit.: v. REDEN in L/B/P, § 9 Rn. 187 f.; krit. hinsichtlich einer fehlenden Übergangsregelung: SCHMIDT/DRENECK XX. § 9 Rn. 82; Vereinfachungsregel: FinVerw., DStR 1998, 247). Diese Rspr. wird nicht angewendet auf in jährlichen Rentenzahlungen enthaltene Kapitalanteile, die nicht zur Rückführung des Refinanzierungskredits verwendet werden (BFH v. 15. 12. 1999 X R 23/95, BStBl. II 2000, 267; v. 9. 5. 2000 VIII R 77/97, BStBl. II, 660; aA OFD Berlin v. 29. 12. 1998, DStR 2000, 687; s. Anm. 385 „Versicherungsbeiträge“).

373 Einstweilen frei.

### 3. Abgrenzungsprobleme

#### a) Abgrenzung zur Lebensführung

374

Der Schuldzinsenabzug gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 unterliegt gleichermaßen wie sämtliche anderen WKarten bei gemischt erwerbsbezogen-privater Veranlassung den von der Rspr. und Literatur zu § 12 EStG entwickelten Grundsätzen. (vgl. kritisch Anm. 179). Beruhen die Zinsaufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Stpfl. zuzurechnenden Umständen, so sind sie in vollem Umfang als WK anzuerkennen; andernfalls sind die Schuldzinsen anhand des tatsächlichen Verwendungszwecks der Darlehensmittel der Erwerbs- und Privatsphäre anteilig zuzuordnen (grundlegend: BFH v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 817; v. 25. 7. 2000 VIII R 35/99, BFH/NV 2001, 242; zu den Besonderheiten bei Kontokorrentschulden s. Anm. 385 „Kontokorrent“).

*Hinsichtlich teils vermieteter und teils selbstgenutzter Gebäude*, die mit Eigen- und Fremdmitteln finanziert sind, hat der BFH Grundsätze zur Aufteilung und Zuordnung von Schuldzinsen aufgestellt (Urt. v. 27. 10. 1998, IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676, IX R 19/96, BStBl. II 1999, 679, IX R 29/96, BStBl. II 1999, 680 m. Anm. LUTTERMANN, FR 1999, 468). Der Stpfl. kann danach das Darlehen dem der Einkünfterzielung dienenden Gebäudeteil dadurch zuordnen, daß er die Darlehensvaluta tatsächlich zur Finanzierung der Herstellung dieses Gebäudeteils verwendet (s. auch BMF v. 10. 12. 1999, BStBl. I, 1130). Hierzu sind weder die bautechnische Trennbarkeit der Gebäudeteile noch gesondertes zivilrechtliches Wohnungseigentum erforderlich (BFH v. 27. 10. 1998 IX R 59/95, BFH/NV 1999, 764; für den Fall, daß gesondertes zivilrechtliches Wohnungseigentum besteht s. OFD Rostock v. 20. 1. 2000, StEK EStG § 9 Nr. 736).

In einem *ersten Schritt* sind die auf den vermieteten Gebäudeteil entfallenden Herstellungskosten zu ermitteln. Dazu sind zunächst die Aufwendungen, die ausschließlich diesen Gebäudeteil betreffen (zB Innenausbau), gesondert auszuweisen. Nicht direkt zuzuordnende Kosten des Gesamtgebäudes sind nach dem Verhältnis der Wohn-/Nutzflächen anteilig zu berücksichtigen. In einem *zweiten Schritt* muß der Stpfl. nachweisen, daß er die so ermittelten Kosten tatsächlich mit Fremdmitteln gezahlt hat. Dies kann am einfachsten dadurch geschehen, daß er die Kosten zu Lasten eines Kontos leistet, dessen Guthaben nur aus Darlehensmitteln besteht. Diese Methode führt uE auch dann zum vollem Abzug der auf die Herstellungskosten des vermieteten Gebäudeteils entfallenden Schuldzinsen, wenn die Herstellungskosten anteilig nach dem Verhältnis der Wohn-/Nutzfläche ermittelt wurden (ebenso SCHMIDT/DRENSECK XX. § 9 Rn. 9; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 600 Stichwort: Zinsen; KOHLRUST-SCHULZ/HAUSEN, INF 1999, 678; PEZZER, FR 2000, 650; RISTHAUS, DB 2000, 293; aA BMF v. 10. 12. 1999, BStBl. I, 1130; PAUS, NWB F. 3, 11331). Bei Bezahlung von einem allgemeinen Konto kommt es auf die Umstände des Einzelfalls an (siehe zB PEZZER, FR 2000, 650 [654]; FG Rhld.-Pf. v. 24. 8. 1999, DStRE 2000, 514, nrkr.; FG Köln v. 15. 5. 2001, DStRE 2001, 1268). Die bloß willentliche Zuordnung der Darlehensmittel durch den Stpfl. zB bei einheitlicher Abrechnung des gesamten Bauvorhabens reicht ebenso nicht aus wie der im Darlehensvertrag angegebene Verwendungszweck (zB BFH v. 27. 10. 1998 IX R 39/96, BFH/NV 1999, 765). Läßt sich hiernach die tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel für den vermieteten Gebäudeteil nicht feststellen, so sind die Schuldzinsen entsprechend den zurechenbaren Herstellungskosten schätzungsweise aufzuteilen.

UE gelten diese Grundsätze nicht nur in den entschiedenen Herstellungsfällen, sondern entsprechend bei Schuldzinsen für Anschaffungskosten von gemischt genutzten Gebäuden (ebenso FG München v. 7. 7. 1999, DStRE 1999, 901, rkr.; Nds. FG v. 9. 3. 2000, EFG 2000, 1064, nrkr.; SCHMIDT/DRENSECK XX. § 9 Rn. 9; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 600 Stichwort: Zinsen; KOHLRUST-SCHULZ/HAUSEN, INF 1999, 678; PEZZER, FR 2000, 650 [655]; RISTHAUS, DB 2000, 293; TIEDTKE/WÄLZHOlz, FR 2001, 225; SPINDLER, DStZ 1999, 706 [708]; DERS., Stbg. 2001, 49 [52] mit Gestaltungshinweisen; aA BMF v. 10. 12. 1999, BStBl. I, 1130; PAUS, NWB F. 3, 11331). Ebenso ist die Rspr. auch auf Gebäude mit häuslichen Arbeitszimmern übertragbar (s. auch BMF v. 10. 12. 1999, BStBl. I, 1130).

### 375 b) Abgrenzung zum Vermögensbereich

Wegen der Systematik der Überschussermittlung ist der wirtschaftliche Erwerbszusammenhang von Schuldzinsen gegenüber dem steuereutralen Vermögensbereich abzugrenzen (dazu allgemein Anm. 185–188; zu Kursverlusten bei Fremdwährungsforderungen s. Anm. 360).

**Abgrenzung zu nichtsteuerbaren Wertsteigerungserwartungen und Kapitalrückzahlungen:** Vor allem mit dem Erwerb von Wertpapieren, Beteiligungen und Grundstücken verbindet der Stpfl. meist nicht nur laufende Ertragserwartungen, sondern auch Hoffnungen auf im Privatvermögen nichtsteuerbare (Ausnahme: §§ 17, 23) 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 Wertzuwacherwartungen oder Kapitalrückzahlungsüberlegungen dem vollumfänglichen Abzug der Schuldzinsen als WK nicht entgegen, sofern die Absicht, steuerfreie Vermögensvorteile zu realisieren, nur *mitursächlich* für die Anschaffung der Ertrag bringenden 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, steuerfreie Vermögensvorteile zu realisieren, tritt stets zurück und kann nicht im Vordergrund stehen, wenn eine Überschüßerzielungsabsicht 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 steuerfreien Vermögensvorteile die beabsichtigten steuerpflichtigen Einnahmeüberschüsse voraussichtlich übersteigen werden. Einer Aufteilung der Schuldzinsen durch Begrenzung ihrer Abziehbarkeit auf die im selben Jahr erzielten Erträge erteilt der BFH – in Abänderung der älteren Rspr. – ausdrücklich eine Absage. Nur falls ausnahmsweise die Realisierung nichtsteuerbarer Wertzuwächse gegenüber den laufenden Ertragserwartungen äußerlich erkennbar im Vordergrund steht, entfällt – abgesehen von WK bei den §§ 17, 23 EStG – 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, 1323; aA PAUS, StWa. 1997, 193).

*Vgl. grundlegend:* BFH v. 21. 7. 1981 VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37, betr. Aktien; VIII R 128/76, BStBl. II 1982, 36, betr. nicht wesentliche GmbH-Beteiligung; VIII R 200/78, BStBl. II 1982, 40, betr. festverzinsliche Wertpapiere; VIII R 32/80, BStBl. II 1982,

41, betr. Nachentrichtung freiwilliger Beiträge zur Angestelltenversicherung; *aus neuerer Zeit*: BFH v. 24. 3. 1992 VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18, betr. ein in seinem Bestand wechselndes Wertpapierdepot; siehe hierzu auch CARL, INF 1993, 196; v. 30. 3. 1999 VIII R 70/96, BFH/NV 1999, 1323, betr. nicht wesentliche GmbH-Beteiligung; v. 7. 12. 1999 VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825, betr. Kapitallebensversicherung gegen Einmalbetrag; v. 15. 12. 1999 X R 23/95, BStBl. II 2000, 267, betr. Rentenversicherung gegen Einmalbetrag; dieser Rspr. grundsätzlich zustimmend: v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 89; SCHMIDT/DRESECK XX. § 9 Rn. 29; aA: TIPKE/LANG, StRecht, 16. Aufl. 1998, § 9 Rn. 473; LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1988, 494 ff.; zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 385 „Versicherungsbeiträge“, „Wertpapiere“.

► *Wesentliche Beteiligung (§ 17)*: Bei einer (steuerverhafteten) wesentlichen Beteiligung iSd. § 17 sind Schuldzinsen für einen Anschaffungskredit selbst dann WK bei den Einkünften aus KapVerm., wenn *nur* eine 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; uE hinsichtlich der Einkunftsartenzuordnung nicht konsequent; ebenso PAUS, StWa. 1997, 193). Nur falls die Beteiligung ohne jegliche absehbare steuerrelevante Rendite aus persönlichen Gründen oder Neigungen begründet und aufrechterhalten wird, scheidet der Schuldzinsenabzug aus.

► *Private Veräußerungsgeschäfte (§ 23)*: Bei nicht der laufenden Einkunfterzielung dienenden Wirtschaftsgütern kommt ein finanzierungsbedingter Schuldzinsenabzug (außerhalb von § 17) nur in Betracht, falls ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einem privaten Veräußerungsgeschäft iSd. § 22 Nr. 2 iVm. § 23 vorliegt. Dieser Zusammenhang ist im Rahmen des § 23 nicht auf ausschließlich im Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang angefallene Aufwendungen beschränkt, sondern umfaßt auch laufende Aufwendungen zB in Form von Schuldzinsen (BFH v. 12. 12. 1996 X R 65/95, BStBl. II 1997, 603). Wird das Gebäude dagegen vor der Veräußerung außerhalb der Erwerbssphäre privat genutzt (zB für eigene Wohnzwecke), verneint die Rspr. den WKAbzug (BFH v. 12. 12. 1996 X R 65/95, BStBl. II 1997, 603 mwN, zur heutigen Rechtslage bei eigengenutztem Wohneigentum (sog. Konsumgütlösung); v. 4. 10. 1990 X R 150/88, BFH/NV 1991, 237, zur Rechtslage vor der Konsumgütlösung); dagegen uE zu Recht: BLÜMICH/GLENK, § 23 Rn. 129; BANSEMER in L/B/P, § 23 Rn. 143; MEYER, StBp. 1995, 30; WARNKE, DStR 1998, 1073; PAUS, StWa. 1997, 193; s. auch § 23 Anm. 202 „Schuldzinsen“. Bei Veräußerungsgeschäften nach Ablauf der Veräußerungsfrist scheidet der Schuldzinsenabzug gänzlich aus.

**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 Vermögensgegenstands (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; aA FG Ba.-Württ. v. 4. 5. 1999, DStRE 2000, 511, betr. Finanzierungskosten für eine private Rentenversicherung); gleiches gilt für die Herstellung eines Wirtschaftsguts. Ein Wahlrecht des Stpfl., Schuldzinsen zu den Herstellungskosten oder den sofort abziehbaren WK zu rechnen, besteht bei den Überschubeinkünften nicht. Gleiches gilt für die während der Bauzeit angefallenen Nebenkosten der Kreditaufnahme (zB Bereitstellungszinsen u. das durch Verrechnung mit der Darlehensauszahlung abgeflossene Damnum).

BFH v. 9. 11. 1989 IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460, m. ablehnender Anm. WICHMANN, BB 1991, 1835; Abgrenzungshinweise dazu bei DRESECK, FR 1990, 365; zum Herstellungskostenbegriff allgemein s. Anm. 263.

Wegen der Angemessenheitsprüfung als Abgrenzungs- u. Zuordnungsmaßstab für WK bei sog. gekoppelten Beziehungen s. eingehend Anm. 200, 203.

**Bauzeitinsen u. Finanzierungskostenerstattungen** an den Veräußerer eines Wirtschaftsguts (insbes. an den Bauträger bei Erwerb von Immobilien) bereiten allerdings Abgrenzungsschwierigkeiten. Sie können beim Erwerber entsprechend der wirtschaftlichen Zwecksetzung u. Durchführung der gewählten Vertragsgestaltung entweder originäre Zinsaufwendungen für die eigene Geldbeschaffung mit WKCharakter oder einen (meist verdeckten) Kaufpreisbestandteil bilden (zu Einzelheiten s. Anm. 385 „Bauzeitinsen“, „Finanzierungskostenerstattungen“).

**Vorbereitende und nachträgliche Schuldzinsen** können nach stRSpr. außerhalb des wirtschaftlichen Einkunftsartenzusammenhangs in der steuerneutralen Vermögenssphäre anfallen, so daß der WKAbzug entfällt. Zu Einzelheiten s. Anm. 163, 371 f.

376–378 Einstweilen frei.

### 379 c) Zusammenhang zu mehreren Einkunftsarten/-quellen

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 Überschubeinkünfte (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 (für beide Fallgruppen s. BFH v. 25. 7. 2000 VIII R 35/99, BFH/NV 2001, 242). Die Aufteilung muß notfalls durch Schätzung (§ 162 AO) vorgenommen werden.

Vgl. SCHMIDT/DRENECK XX. § 9 Rn. 81; BFH v. 23. 1. 1991 X R 37/86, BStBl. II, 398; v. 9. 5. 2000 VIII R 77/97, BStBl. II, 660; dies gilt gleichermaßen bei einer Darlehensverwendung für steuerfreie u. steuerpflichtige Zwecke (BFH v. 21. 2. 73 I R 148/71, BStBl. II, 509; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 46).

§ 12 Nr. 1 Satz 2 greift bei derartigen Sachverhalten nicht ein, da ausschließlich (zumindest ganz überwiegend) die Erwerbssphäre des Stpfl. betroffen ist. Für einzelne Einkunftsgebiete sind ggf. Abzugsverbote (§ 3c, insbesondere Abs. 2 zum hälftigen Abzugsverbot für Refinanzierungszinsen, die mit dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Einnahmen im Zusammenhang stehen) oder Pauschbeträge (zB für Arbeitsmittel, s. § 9a Anm. 28) zu beachten, so daß die sachgerechte Schuldzinsenzuordnung erhebliche steuerökonomische Auswirkungen haben kann.

### 380 d) Wechsel des Veranlassungszusammenhangs („Umwidmung“)

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 Erwerbsszusammenhang begründet, kann das Darlehen mit stl. Wirkung umgewidmet werden; die Abziehbarkeit der Schuldzinsen bleibt so erhalten. 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 Wirtschaftsgut bezogenen Krediten in Betracht.

**Zwei Fallgruppen** der „Umwidmung“ des ursprünglichen Darlehenszwecks sind denkbar. Zum einen kann der Stpfl. den Erlös aus der Veräußerung eines ertragbringenden Wirtschaftsguts 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 Refinanzierungsdarlehens, 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 kreditfinanziertes Wirtschaftsgut im Rahmen einer anderen Einkunftsart verwendet wird.

ZB BFH v. 23. 1. 1991 X R 37/86, BStBl. II, 398, betr. Leibrentenforderung aus Grundstücksveräußerung; v. 1. 10. 1996 VIII R 68/94, BStBl. II 1997, 454, betr. Festgeldanlage aus Veräußerungserlös Grundstück; v. 4. 9. 2000 IX R 44/97, BFH/NV 2001, 310, betr. verzinsliches Notaranderkonto wegen Grundstücksveräußerung; v. 7. 7. 1998 VIII R 5/96, BStBl. II 1999, 209, betr. GmbH-Anteile aus Einbringung eines Einzelunternehmens; unterschreitet der gemeine Wert der erlangten GmbH-Anteile den Wert der zurückbehaltenen Betriebsschulden, so sind die weiterhin entstehenden Schuldzinsen zum einen Teil WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und zum anderen Teil nachträgliche BA im Zusammenhang mit dem eingebrachten Einzelunternehmen; v. 19. 8. 1998 X R 96/95, BStBl. II 1999, 353 m. Anm. MEYER/BALL, DStR 1999, 781; PAUS, BB 1999, 1737; BFH v. 28. 7. 1999 X R 63/95, BFH/NV 2000, 40; v. 25. 1. 2001 IX R 27/97, BStBl. II 2001, 573 betr. vermögensverwaltende Vermietung eines früheren Betriebsgrundstücks; keiner dieser beiden Gruppen ordnet der BFH den Fall unter, daß erst bei der Betriebsveräußerung durch Zurückbehalten eines Betriebsgrundstücks ein zu finanzierender Veräußerungsverlust entsteht (BFH v. 12. 11. 1997 IX R 98/96, BStBl. II 1998, 144; s. auch FinVerw., DStR 1998, 1719; zu Recht krit.: DRENSECK, DStR 1998, 1326).

**Voraussetzung für eine steuerrechtlich anzuerkennende Umwidmung** ist, daß

1. die durch die erstmalige tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel eingetretene Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsquelle oder gegebenenfalls zur privaten Vermögenssphäre (zB durch Veräußerung oder Nutzungsänderung) eindeutig beendet worden ist,
2. der Stpfl. eine neue, gleichfalls kreditfinanzierte Anlageentscheidung trifft, durch die das Objekt des Kreditbedarfs ausgewechselt wird, und
3. diese Änderung in der Zweckbestimmung nach außen hin, an objektiven Beweisanzeichen feststellbar, in Erscheinung tritt.

Aufgrund dieser Voraussetzungen kann der einmal entstandene wirtschaftliche Zusammenhang der Schuldzinsen mit einer bestimmten Einkunftsart nicht durch bloße Willensentscheidung des Stpfl. hergestellt oder geändert werden (BFH 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; krit.: KUPFER, KÖSDI 1998, 11506 [11515]). 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, 697; v. 1. 10. 1996 VIII R 68/94, BStBl. II 1997, 454; nach SCHMIDT/DRENSECK XX. § 9 Rn. 82 soll gar eine abredewidrige Verwendung des Darlehens unschädlich sein; aA: v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 72).

Verwendet der Stpfl. den Veräußerungserlös nicht vollständig wieder zur Einkunftserzielung, 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, 682; Nds. FG v. 12. 1. 1999, DStRE 2001, 176, nrkr.; krit. zum Aufteilungsmaßstab der Rspr.: SCHMIDT/DRENSECK XX. § 9 Rn. 82; v. REDEN in L/B/P, § 9 Rn. 187 f; KEMPERMANN, FR 1997, 954; SÖFFING, Stbg. 1998, 4).

Zur Umwidmung s. auch § 20 Anm. 82 „Schuldzinsen“.

381 Einstweilen frei.

#### 382 4. Abzugsberechtigung

Aus dem Grundsatz der persönlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich, daß der Stpfl. die Zinsaufwendungen *selbst getragen* haben muß (grundlegend BFH v. 23. 8. 1999 GrS 2/97, BStBl. II, 782; s. allgemein 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 Nichteigentümer-Ehegatten aufgenommen worden und wird der Zahlungsverkehr für die Immobilie insgesamt über das Konto des Nichteigentümer-Ehegatten abgewickelt, 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, DStR 2000, 2079). Unbeachtlich ist, ob der Eigentümerehegatte 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; zum Schuldbeitritt s. FG Münster v. 7. 12. 1999, DStRE 2000, 678, nrkr.). 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, 314; s. auch FG Düss. v. 19. 12. 2000, DStRE 2001, 449, rkr., betr. Finanzierung eines Rentenrechts des anderen Ehegatten). Zu den Besonderheiten der Ehegattenfinanzierung von Arbeitszimmern s. Anm. 385.

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; siehe auch SÖFFING/SÖFFING, DStR 1993, 1690, zu Einkünften aus VuV).

#### 383 5. Zeitpunkt des Abzugs

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. Verausgabungs-

prinzip gem. § 11 Abs. 2, wonach sich der Stpfl. der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Schuldzinsen durch eine Leistungshandlung begeben haben muß (s. § 11 Anm. 112; zum Abfluß im Falle 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 nahestehenden 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 (siehe insbesondere 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 (siehe insbesondere Anm. 385 „*Damnum*“) oder

▷ *soweit keine* „verdeckte Darlehensgewährung“ erfolgt (s. Anm. 221, 222).

Zu weiteren Hinweisen s. § 11 Anm. 10, § 21 a Anm. 150 „*Damnum*“).

Einstweilen frei.

384

## 6. ABC der Schuldzinsen

385

**Arbeitgeberaktien:** Wird die Aufnahme eines Arbeitsverhältnisses im Arbeitsvertrag davon abhängig gemacht, daß der Stpfl. Aktien des Arbeitgebers erwirbt, so sind Schuldzinsen für ein Darlehen zur Finanzierung des Aktienerwerbs als WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar (Hess. FG v. 7. 9. 2000, DStRE 2001, 302, nrkr.).

**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; Anm. 543; zu den Anerkennungsvoraussetzungen für Arbeitsmittel s. Anm. 540–549; wegen kreditfinanzierter Pkw.-Anschaffung s.u. „Kraftfahrzeug“). Bei kleineren Investitionsbeträgen werden wegen der Unüblichkeit der Finanzierung an den Nachweis der erwerbsbezogenen Darlehensaufnahme u. –verwendung allerdings strenge Anforderungen gestellt (s. allgemein BFH v. 18. 11. 1980 VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510 [514]; eingehend auch Anm. 363).

**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 u. Boden) bilden in den Grenzen des Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 6b WK, und zwar regelmäßig bei der Einkunftsart nichtselbständiger Arbeit (vgl. BFH v. 18. 10. 1983 VI R 68/83, BStBl. II 1984, 112; bei nachträglicher Erweiterung der Gesamtwohnfläche s. BFH v. 21. 8. 1995 VI R 49/95, BStBl. II, 729, m. Anm. SP, DStR 1995, 1548; § 4 Anm. 1519). 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 Anschaffungs-/Herstellungskosten vorrangig als auf das Arbeitszimmer aufge-

wendet (BFH v. 23. 8. 1999 GrS 1/97, BStBl. II, 778; v. 12. 5. 2000 VI R 78/95, BFH/NV 2000, 1202; zur Ehegattenfinanzierung allgemein s. Anm. 382).

**Ausland:** s. Anm. 358.

**Bargebotszinsen**, die gem. § 49 Abs. 2 ZVG bei der Zwangsversteigerung eines Grundstücks bis zum Verteilungstermin anfallen, sind aus der Sicht des Ersteigerers nutzungsbezogene Aufwendungen u. bilden daher WK bei den Einkünften aus VuV (BFH v. 29. 4. 1992 XI R 3/85, BStBl. II, 727).

**Bauspardarlehen:**

► *Abschlußgebühren* für einen Bausparvertrag bilden als zinsähnliche Geldbeschaffungskosten vorbereitende WK, falls der erforderliche ausreichend bestimmte wirtschaftliche Erwerbzusammenhang vom Stpfl. anhand objektiver Umstände nachgewiesen werden kann (BFH v. 23. 2. 2000 VIII R 40/98, DStR 2000, 2037; s. allgemein zu vorbereitenden WK Anm. 371). Ist alleiniger Zweck des Vertragsabschlusses die Erlangung eines Baudarlehens und dessen Verwendung zu Immobilien bezogenen Einkunftserzielungszwecken, liegen WK bei den Einkünften aus VuV (BFH v. 8. 2. 1983 VIII R 163/81, BStBl. II, 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 KapVerm. (BFH v. 24. 7. 1990 VIII R 45/85, BStBl. II, 975, m. Anm. SÖFFING, NWB F. 3, 7623; so nunmehr auch v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 175; krit. SCHMIDT/HEINICKE XX, § 20 Rn. 230 „Bausparvertrag“ mwN). Gleiches gilt für Zuteilungsgebühren und Bereitstellungsprovisionen. Die Zinserträge aus der Bauspareinlage sind entsprechend zu behandeln (Einzelheiten bei v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 175 f.). Sind die Abschlußgebühren nicht als WK zu qualifizieren, so erfolgt ggf. eine Berücksichtigung im SABereich. Zu Bausparzinsen s. § 20 Anm. 850 „Bausparzinsen“.

► *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, 975) – nicht zum Erwerb der verzinslichen Bausparforderung dienen, kommt ansonsten kein WKAbzug bei den Einkünften aus KapVerm. in Betracht (BFH v. 18. 2. 1992 VIII R 94/90, BStBl. II, 1005; OFD Berlin v. 21. 7. 1995, StEK EStG § 20 Nr. 196).

**Bauzeitzinsen** gehören grundsätzlich zu den originären Finanzierungsaufwendungen des Herstellers eines Wirtschaftsguts (meist Gebäudes) u. bilden – soweit eine Nutzung zu Zwecken der Einkunftserzielung erfolgt – WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 (BFH v. 7. 11. 1989 IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460; zur Aktivierung von Bauzeitzinsen s. Anm. 375; wegen der Abgrenzung zu den Anschaffungskosten bei Erstattung von Bauzeitzinsen an den Veräußerer eines Wirtschaftsguts, 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 u. 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

SABereich, jedoch von Bedeutung auch für § 9; glA NISSEN, DStZ 1980, 55; o. V., HFR 1980, 49; o. V., KÖSDI 1980, 3581).

**Bereitstellungszinsen** haben den Charakter von Kapitalnutzungsvergütungen u. sind daher Schuldzinsen gem. § 9 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“.

**Berлиндarlehen:** Die bei der Refinanzierung eines verzinslichen Darlehens nach § 17 Abs. 2 BerlinFG (seit 1. 1. 1993 kein Neuabschluß mehr möglich) anfallenden Schuldzinsen und sonstige Kreditkosten sind als WK bei den Einkünften aus KapVerm. zu berücksichtigen. Tilgungsleistungen auf ein vom Stpfl. gewährtes einheitliches Berлиндarlehen, das teils mit Eigen- und teils mit Fremdmitteln finanziert wurde, haben zur Folge, daß die Schuldzinsen für das (nicht anteilig getilgte) Refinanzierungsdarlehen nur im Verhältnis der Valuta des hingebenen Darlehens zu der Valuta des Refinanzierungsdarlehens als WK abgezogen werden können (BFH v. 1. 10. 1996 VIII R 88/94, BStBl. II 1997, 424; v. 17. 12. 1996 VIII R 39/95, BFH/NV 1997, 644; FinVerw. v. 20. 1. 1998, StEK EStG § 9 Nr. 697; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 180 „Berлиндarlehen“; aA MEYER-SCHARENBERG, DStR 1994, 1213; krit. hinsichtlich einer fehlenden Übergangsregelung: SCHMIDT/DRENSECK XX. § 9 Rn. 82; Vereinfachungsregel: FinVerw., DStR 1998, 247; s. allgemein Anm. 372 aE).

**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 vH jährlich des verbürgten und zugesagten Betrages, BMF v. 26. 7. 1990, BStBl. I, 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“).

#### **Damnum:**

► *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 (Urt. v. 2. 7. 1981 III ZR 8/80 u. III ZR 17/80, NJW 1981, 2180, 2181) als einmalig anfallende, vorwiegend laufzeitunabhängige Kapitalnutzungsvergütung, die neben dem laufenden Zins zu leisten war u. zur Abdeckung der beim Kreditgeber bereits entstandenen Kosten diene.

Siehe nur BFH v. 8. 6. 1994 X R 26/92, BStBl. II, 930 mwN, zu § 10 e, wo die zeitliche Zuordnung entscheidende Bedeutung hat; s. ausführlich § 10 e Anm. 700 „Damnum“, § 21 a Anm. 150 „Damnum“.

► *Rechtsnatur ab 1990:* Seit einer Rechtsprechungsänderung 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 u. 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 Damnums bei Erwerb einer Immobilie s. unter „Finanzierungskostenerstattungen“.

► *Zeitliche Berücksichtigung:* Aufgrund des Abflußprinzips (§ 11 Abs. 2) ist das ein vermietetes 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, 484; s. auch SCHMIDT/DRENECK XX. § 9 Rn. 92). Auswirkungen ergeben sich jedoch in den Fällen eines Nutzungswechsels innerhalb des Zinsbindungszeitraums. Hat der Stpfl. 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 Stpfl. bei einem Nutzungswechsel hin zur Erwerbssphäre den auf die Zeit der Vermietung entfallenden Teil des Damnums als vorab entstandene WK (s. Anm. 371) im Jahr der Zahlung abziehen. Die FinVerw. will diese aus der geänderten Rechtsnatur des Damnums resultierenden Grundsätze erst für Zahlungen nach dem 31. 12. 1999 anwenden (OFD Koblenz v. 20. 11. 2000, FR 2001, 166).

Der Stpfl. 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 Falle der Vereinbarung eines Zusatzdarlehens zur Begleichung des Damnums (sog. Tilgungsstreckungsdarlehen) können bei rechtlicher 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/DRENECK XX. § 9 Rn. 92; aA WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 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 Wirtschaftsguts), 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, 704).

► *Vorauszahlung und Mißbrauch:* Der Grundsatz sofortiger Abziehbarkeit wird durchbrochen, soweit dem § 42 AO entgegensteht. Während die Rspr. für die Vorausleistung des Damnums in den Anwendungsbereichen des § 21 a (s. dort Anm. 150 „Damnum“) und § 10 e (s. dort Anm. 700 „Damnum“) strenge Maßstäbe anlegte, verfährt sie ansonsten großzügiger u. verlangt – grundsätzlich unabhängig vom zeitlichen Rahmen – sinnvolle wirtschaftliche Erwägungen auf Basis einer vertraglichen Vereinbarung (BFH v. 3. 2. 1987 IX R 85/85, BStBl. II, 492, m. Anm. DRENECK, FR 1987, 350; enger BMF v. 19. 4. 2000, BStBl. I, 484 und v. 31. 8. 1990, BStBl. I, 366 Tz. 3. 3. 4: maximal 3 Monate vor Darlehensauszahlung). Sind diese Grenzen überschritten, hat dies die Verteilung nur des rechtsmißbräuchlichen Teils des Damnums zur Folge (SCHMIDT/DRENECK XX.

§ 9 Rn. 92; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 177i; aA wohl FG Bremen, EFG 1998, 1052, rkr.; BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rn. 168).

Der Sofortabzug eines vom Stpfl. entrichteten Damnums wird auch bei einem „offensichtlichen Mißverhältnis“ zwischen einmaliger u. laufender Kapitalnutzungsvergütung versagt (vgl. SCHMIDT, DStR 1982, 249; restriktiver die FinVerw., die den Sofortabzug auf marktübliche Beträge beschränken will, s. BMF v. 31. 8. 1990, BStBl. I, 366 Tz. 3. 3. 4: bei Zinsfestschreibungszeitraum von mind. 5 Jahren maximal 10 vH Damnum). UE sollte eine WKVerteilung wegen der Höhe des Damnums allenfalls bei kraß gelagerten Ausnahmefällen vorgenommen werden, da die Entrichtung des Damnums für den Stpfl. mit einer Reduzierung seiner Leistungsfähigkeit einhergeht.

**Diskontospesen** (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:**

► *Geerbte Schuldzinsenverpflichtung:* Rückständige Schuldzinsen des Erblassers, die bei diesem WK gebildet hätten, können vom Erben bei Zahlung ebenfalls einkunfts-mindernd berücksichtigt werden, da er als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt. Dies gilt generell bei von Rechtsvorgängern übernommenen erwerbsbezogenen Verbindlichkeiten, so daß auch der einkunftsbezogene Charakter einer Schuld des Erblassers auf den Erben übergeht (zut. FG Hbg. v. 5. 2. 1987, EFG 1987, 401, rkr.).

► *Kreditfinanzierte Gleichstellung von Miterben:* Die bei der Finanzierung von Ausgleichs- u. Abfindungszahlungen anlässlich einer Erbauseinandersetzung vom übernehmenden Miterben zu zahlenden Schuldzinsen sind WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, falls das ins Alleineigentum übernommene Wirtschaftsgut 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, 722). Die im Rahmen der Erbauseinandersetzung geleistete Abfindungszahlung ist stets als entgeltlicher Vorgang im Rahmen eines Leistungsaustauschs zu werten, der beim erwerbenden Miterben zu Anschaffungskosten, beim weichenden Erben zu einem (ggf. stpfl.) Veräußerungsgeschäft führt (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 2/89, BStBl. II, 837). Auf die Dauer zwischen Erbfall und Erbauseinandersetzung kommt es hierbei nicht an (s. auch v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 179). Die gleichen Grundsätze gelten, wenn im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge der Empfänger eines Wirtschaftsguts kreditfinanzierte Ausgleichszahlungen an potentielle Miterben leistet (s. § 21 Anm. 300 „Vorweggenommene Erbfolge“).

► *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, 621; v. 28. 4. 1989 III R 4/87, BStBl. II, 618; v. 17. 10. 1991 IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392; bereits damals verneinend 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 Überschubeinkünfte

akzeptiert (BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 62); Lit. s. bei v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 179 c.

Diese Rspr. hat der VIII. Senat des BFH im Jahr 1993 mit Zustimmung des I., III. und IV. Senats unter Hinweis auf die Beschl. des GrS zur stl. Behandlung von Kontokorrentzinsen (v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 817; s. unter „Kontokorrent“) und zur Erbauseinandersetzung (v. 5. 7. 1990 GrS 2/89, BStBl. II, 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 höferechtlichen Abfindungsanspruch; zustimmend: v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 179 f. mwN; aA: SCHMIDT/DRESECK XX. § 9 Rn. 11 mwN; PAUS, StWA. 1997, 193; s. auch BMF v. 11. 8. 1994, BStBl. I, 603, wonach die geänderte Rspr. erstmals für den VZ 1995 anzuwenden ist; zu Billigkeitsmaßnahmen s. FinVerw., FR 1995, 626.

*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 – steuergemäßig 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 Wirtschaftsguts (zB Bauzeitzinsen und Disagioerstattungen) sind beim Erwerber idR keine sofort abziehbaren WK bei der entsprechenden Einkunftsart, sondern gehören zu den (ggf. abschreibbaren) Anschaffungskosten. Nur ausnahmsweise handelt es sich um originäre Zinsaufwendungen für die eigene Geldbeschaffung mit WKCharakter. Für die Abgrenzung sind die formale Bezeichnung des Zahlungsgrunds, der abrechnungsmäßige Ausweis der Zahlung (zB in separaten Verträgen), deren ursprüngliche Rechtsnatur sowie die Person des Zahlungsempfängers wegen der Anwendung wirtschaftlicher Beurteilungskriterien idR unerheblich (s. auch v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 176 a). Eine rückwirkende Abspaltung von finanzierungsbedingten Aufwendungen aus einem einheitlichen Kaufpreis ist mit stl. Wirkung nach allgemeinen Grundsätzen nicht möglich (s. nur BFH v. 17. 2. 1981 VIII R 95/80, BStBl. II, 466). Trotzdem bieten die nachfolgend aufgeführten Abgrenzungsgrundsätze der Rspr. verschiedenartige Ansatzpunkte für eine zielentsprechende Einflußnahme auf den WKUmfang (s. ausführlich mit Gestaltungshinweisen PRINZ, BB 1985, 1975):

► *Originäre Finanzierungsaufwendungen* sind wirtschaftlich durch die eigenen Geldbeschaffungsbedürfnisse des Erwerbers wegen bestehender Kaufpreisfälligkeit veranlaßt. WK liegen demnach vor,

▷ wenn die Mittelbeschaffung wirtschaftlich zur Begleichung der bereits fällig gestellten Schuld bzw. des entsprechenden Kaufpreisteils erforderlich ist (zB vom Veräußerer weiter berechnete Zinsen, die ihm durch eine infolge Zahlungsverzugs des Erwerbers notwendig gewordene Darlehensaufnahme entstanden sind (BFH v. 19. 4. 1977 III 119/75, BStBl. II, 601) oder

▷ wenn die (vertragsmäßig eigenständige) Finanzierungsübernahme vom Veräußerer dem Erwerber ansonsten nicht erlangbare Finanzierungsvorteile bietet (zB Zahlung an den Veräußerer für die Überlassung eines zuteilungreifen Bausparvertrags (BFH v. 2. 8. 1977 VIII R 104/74, BStBl. II 1978, 143), Erstattung vorausgezahlte Bereitstellungszinsen (BFH v. 13. 12. 1983 VIII R 173/83, BStBl. II 1984, 428).

► *Zu den Anschaffungskosten gehörende Finanzierungsaufwendungen* liegen dagegen vor, falls der Veräußerer die in seiner Person wirtschaftlich bereits vor der Veräußerung entstandenen Finanzierungskosten dem Erwerber weiter berechnet. Dies ist der Fall, wenn der Erwerbspreis erst nach Entstehen der Zinsen beim Veräußerer zu entrichten ist.

Bauzeitzinsen (BFH v. 22. 4. 1980, BStBl. II, 441; v. 14. 11. 1989 IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299), Zinserstattungen (FG Köln v. 6. 3. 2001, DStRE 2001, 1143, nrkr.), Disagioerstattungen (BFH v. 17. 2. 1981 VIII R 95/80, BStBl. II, 466; v. 14. 1. 1986 IX R 188/84, BFH/NV 1986, 280; uE mit der gewandelten Rechtsnatur des Disagios [s. unter „Damnum“] nicht mehr zu vereinbaren; s. bereits PRINZ, BB 1985, 1975, zum Eintritt in ein Tilgungstreckungsdarlehen).

**Finanzierungsprovisionen und -gebühren** werden vor allem im Rahmen sog. steuerbegünstigter Immobilienmodelle (insbes. Bauherren- u. Erwerbermodelle, geschlossene Immobilienfonds) zur Optimierung des WKUmfangs kreiert. Für die Gebührentatbestände mit Finanzierungsbezug (zB Zinsgarantie-, Zinsbürgschafts- und Zinsfreistellungsgebühren, Eigenkapitalvermittlungsprovisionen) hat die Rspr. spezielle Abgrenzungsmerkmale zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten aufgestellt. Aus § 42 AO leitet sie darüber hinaus für den WKAbzug weitere, insbes. formale Kriterien ab (zB Vereinbarung vor der Zahlung, Angemessenheit, Abgrenzbarkeit).

Grundlegend BFH v. 14. 11. 1989 IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299; dazu BMF v. 31. 8. 1990, BStBl. I, 366 u. FinVerw. v. 21. 3. 1994, DB 1994, 857 zum zeitlichen Anwendungsbereich; zur Finanzierungsgebühr bei Rentenversicherungen s. BFH v. 15. 12. 1999 X R 23/95, BStBl. II 2000, 267, m. Anm. MEYER-SCHARENBERG, DStR 2000, 670; zu Darlehensvermittlungsprovisionen s. BFH v. 20. 6. 2000 VIII R 37/99, BFH/NV 2000, 1342; allgemein zu modellbedingten Aufwendungen vgl. BFH v. 8. 5. 2001 IX R 10/96, BStBl. II, 720 und BMF v. 24. 10. 2001, BStBl. I, 780 mit Übergangsregelung.

**Forderungstundung:** Wird eine Kaufpreisforderung mit einem bestimmten (zumindest annähernd bestimmbar) 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 Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts (zuletzt 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 vH (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 u. dauernden Lasten s. Anm. 391). Der Zinsanteil gehört beim Verkäufer zu den stpfl. Einnahmen aus KapVerm., beim Käufer liegen bei erwerbsbezoge-

nem Anlaß des Kaufs Betriebsausgaben 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 u. tatsächlich fehlender verdeckter Kapitalüberlassungsvergütung problematisch, da die gewollte u. vollzogene Sachverhaltensgestaltung für die Besteuerung negiert wird. Eine unangemessene Zinsvereinbarung sollte nur in extrem gelagerten Ausnahmefällen in Betracht gezogen werden (ebenfalls von der Rspr. nicht überzeugt ist SCHMIDT/DRENSECK XX. § 9 Rn. 91; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 9 Rn. 200 „Stundung“).

► *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, 550, betr. Versteuerung etwaiger Zinserträge). Den im Falle des vorzeitigen Erhalts einer verzinslich gestundeten Kaufpreisforderung die Kapitalschuld mindernden Abzinsungsbetrag kann der Veräußerer nicht als WK bei § 20 berücksichtigen; es handelt sich um entgangene Einnahmen, denen es am Aufwendungscharakter mangelt (so zutr. BFH v. 21. 10. 1980 VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160).

**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, 574). Der Übergang zu den ebenfalls unter Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 fallenden Kreditnebenkosten ist fließend. Erfasst werden zB Bereitstellungs- u. 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, 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, 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; Anm. KLUMPP, DStR 1991, 1306); kein WKAbzug: FG München v. 30. 4. 1998, DStRE, 621, rkr., bei fehlendem Flächennutzungsplan; FG Münster v. 24. 9. 1996, EFG 1997, 213, rkr., wenn keine Vermietbarkeit; umfassend FinVerw. v. 21. 1. 1991, StEK EstG § 9 Nr. 549.

**Kapitalvermögen:** s. „Wertpapiere, Beteiligungen u. andere Kapitalvermögenswerte“.

**Kontokorrent:** Schuldzinsen für einen gemischten Kontokorrentkredit im Überschusseinkünftebereich (Abwicklung erwerbsbezogener u. privater Zahlungsvorgänge) können nach stRspr. nur dann als WK berücksichtigt werden, soweit die Verwendung der Kreditmittel für Erwerbszwecke erfolgt u. die privat

veranlaßte Kreditierung unwesentlich ist oder eindeutig u. zuverlässig abgegrenzt werden kann (sog. Aufteilungs- u. Abzugsverbot, s. allgemein § 12 Anm. 63 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 Einnahmeerzielung 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. Kontokorrentkonto-beschluß v. 4. 7. 1990 zu Recht entschieden, daß es auch im Bereich der Überschuß Einkünfte nicht gegen § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG 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 (GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817). Dieser Ansicht hat sich die Finanzverwaltung angeschlossen (BMF v. 10. 11. 1993, BStBl. I, 930 Tz. 19).

Um Probleme bei der Aufteilung des gemischten Kontokorrentkontos zu vermeiden sollte allerdings das sog. *Zwei-Konten-Modell* als Gestaltungsmittel gewählt werden. Hierbei werden erwerbsbezogene Einnahmen und Ausgaben auf getrennten Konten erfaßt, wobei private Ausgaben nur mittels des Einnahmekontos beglichen werden (kein Gestaltungsmißbrauch, s. auch BFH v. 8. 12. 1997 GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193; zu Einzelheiten s. § 4 Anm. R 31; zu Gestaltungen s. BADER, NWB F. 2, 10575; s. auch SCHMIDT/DRESECK XX. § 9 Rn. 8). Die durch das StEntG 1999/2000/2002 eingeführte Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 4a, die über § 9 Abs. 5 auch für Überschuß Einkünfte Anwendung finden sollte, wurde durch das StBereing 1999 für Überschuß Einkünfte rückwirkend aufgehoben (s. § 4 Anm. 1033 ff.; BMF v. 22. 5. 2000, BStBl. I, 588 Tz. 1; WENDT, FR 2000, 417 [430]; HOCH, DStZ 2000, 358 [364]).

Werden über ein Kontokorrentkonto Zahlungsvorgänge abgewickelt, die einkunftsartenübergreifenden Charakter haben (zB für Wertpapiere u. Vermietungsobjekte) oder mehrere Einkunftsgegenstände betreffen (zB verschiedene Mietwohngrundstücke), so greift das Aufteilungs- u. Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 nicht ein, da ausschließlich die Erwerbssphäre betroffen ist. Die anfallenden Kontokorrentzinsen sind nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, ggf. im Schätzungswege, aufzuteilen und zuzuordnen; im WK Bereich bestehende Abzugsverbote (zB § 3c) sind dabei allerdings zu beachten.

**Kraftfahrzeug:** Schuldzinsen im Zusammenhang mit gewöhnlich anfallenden Kraftfahrzeugkosten (Anschaffung, Erhaltung) sind als WK abziehbar, soweit das Fahrzeug zur Erzielung von Überschuß Einkünften eingesetzt wird und die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden (Anm. 580 „Kraftfahrzeug“). Soweit das Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eingesetzt wird, haben die hierauf entfallenden anteiligen Schuldzinsen zwar auch WK Charakter, sind jedoch durch die Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 abgegolten (s. Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 457, 467). Gleiche Wirkung haben die Fahrtkosten-Pauschbeträge der LStR, wenn der ArbN das Fahrzeug für Dienstreisen verwendet (BFH v. 30. 11. 1979 VI R 129/78, BStBl. II 1980, 141; 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 v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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 (siehe Beispiel bei MEILICKE, StbJb. 1981/82, 225); zu wechselkursbedingten Kursverlusten bei Fremdwährungsdarlehen s. Anm. 360.

**Nießbrauch:** Finanziert der Eigentümer Aufwendungen zur Ablösung eines Nießbrauchs, um das belastete Wirtschaftsgut künftig zur Erzielung von Einkünften zu nutzen, so stehen die Schuldzinsen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der künftigen Einkunftserzielung und sind demgemäß als WK abziehbar (BFH v. 29. 6. 1993 IX R 44/89, BFH/NV 1994, 460; allgemein s. Anm. 360; zur persönlichen Abzugsberechtigung s. Anm. 382).

**Provisionen:** s. „Finanzierungsprovisionen“.

**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 (§ 233 a AO), Stundungszinsen (§ 234 AO), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) und Aussetzungszinsen (§ 237 AO) 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, 835; v. 30. 1. 1996 IX R 83/90, BFH/NV 1996, 542, betr. Aussetzungszinsen zur GrESt.; SCHMIDT/DRENECK XX, § 21 Rn. 100 „Grunderwerbsteuer“; s. auch OFD v. 11. 9. 1990, StEK EStG § 9 Nr. 530.

► **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, 464; s. auch SCHMIDT/DRENECK XX, § 21 Rn. 100 „Grunderwerbsteuer“; GRUBE, DB 1992, 1123; aA betr. Säumniszuschläge JESTÄDT, DStR 1992, 1011; PAUS, DStZ 1993, 123).

### Steuerzahlungskredite:

► **Erbschaft- und Schenkungsteuer:** Schuldzinsen für einen Kredit zur Finanzierung der beim unentgeltlichen Erwerb eines ertragbringenden Wirtschaftsguts 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.

Zur insoweit übertragbaren Kritik s. unter „Erbauseinandersetzung und Erbfolge“. Wegen Gestaltungsmöglichkeiten zur Erlangung des Schuldzinsenabzugs s. kk., KÖSDI 1987, 6642 (Veräußerung mit Barschenkung oder Schenkung unter Auflage).

► *Einkommen- und Vermögensteuer*: Da Aufwendungen im Zusammenhang mit der Finanzierung estl. nicht abziehbarer Steuern ebenfalls dem Abzugsverbot der § 12 Nr. 3 unterliegen, führen kreditfinanzierte Einkommen- und Vermögensteuerzahlungen, 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; für Aufteilung wohl ARNDT in K/S/M, § 12 Rn. D 7). Umgekehrtes gilt bei Finanzierungskosten für abziehbarer 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 (zu Einzelheiten s. § 20 Anm. 850 „Stückzinsen“). Stückzinsen sind somit aus stl. Sicht keine Schuldzinsen iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; aA WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 9 Rn. 200 „Stückzinsen“.

**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 oder Ablösung eines Kredits sind grundsätzlich WK (s. nur BFH v. 29. 10. 1985 IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143).

**Verkaufsprovisionen** (Maklerprovisionen) im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Hauses sind auch dann keine abziehbarer Geldbeschaffungskosten, falls der Verkaufserlös zur Finanzierung des Erwerbs eines anderen Hauses verwendet wird. Es handelt sich um nicht abziehbarer Aufwendungen für Substanzverwertung innerhalb der Vermögenssphäre (FG Köln v. 28. 2. 1985, EFG, 549, rkr.; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 180 „Verkaufsprovisionen“; krit. SCHMIDT/DRENSECK XX. § 9 Rn. 91).

**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. allgemein 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 Einnahmesteuerung 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, 867, zum vergleichbaren Fall der Finanzierung des ehelichen Versorgungsausgleichs; HORLEMANN, FR 2000, 1314; REUTER, NWB F. 3, 10695. Die FinVerw. hat sich dieser Auffassung angeschlossen, zB OFD Frankfurt v. 23. 2. 1996, DStR 1996, 827; OFD Berlin v. 29. 12. 1998, DStR 2000, 687.

► *Rentenversicherungen, privat:* Während Rspr. und FinVerw. bei der Refinanzierung der gesetzlichen Rentenversicherung die Überschüßerzielungsabsicht unterstellen, muß der Stpfl. im Falle 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). Aus Sicht der FinVerw. muß der Überschuß jedoch erheblich sein (zB OFD Berlin v. 29. 12. 1998, DStR 2000, 687). Der Überschuß ermittelt sich grundsätzlich (zum Beurteilungswechsel s. MEYER-SCHARENBERG, DStR 1994, 1213) an Hand der voraussichtlichen Dauer des Leistungsbezugs (Zeitraum zwischen Vertragsbeginn und statistischer Lebenserwartung des/der Berechtigten), der in dieser Zeitspanne voraussichtlich erzielten steuerpflichtigen Erträge (Ertragsanteil) und der in diesem Zeitraum voraussichtlich anfallenden Erwerbsaufwendungen, wobei ein gleichbleibendes Zinsniveau für die Refinanzierung nach Ablauf einer etwaigen Zinsbindungsfrist unterstellt werden kann. Die Zahlungsströme werden mit ihrem Nennwert erfaßt, also nicht abgezinst (krit. Paus, StWa. 1997, 193). Zahlungen in einer Fremdwährung sind mit dem durchschnittlichen historischen Umrechnungskurs anzusetzen (zur Länge des historischen Betrachtungszeitraums s. FG Münster v. 7. 12. 2000, DStRE 2001, 1009, nrkr.). Im Gegensatz zur Rspr. bei Kapitalanlagen iSd. § 20 (zB Berlin-darlehen) führen die in den jährlichen Rentenzahlungen enthaltenen Kapitalanteile auch dann nicht zu einer anteiligen Versagung des Schuldzinsenabzugs, wenn sie nicht zur Rückführung des Refinanzierungskredits verwendet werden (s. Anm. 372 aE).

BFH v. 15. 12. 1999 X R 23/95, BStBl. II 2000, 267, m. Anm. MEYER-SCHARENBERG, DStR 2000, 670; v. 9. 5. 2000 VIII R 77/97, BStBl. II, 660, jeweils betr. sofort beginnende Rentenversicherung gegen Einmalbetrag in einer Fremdwährung; zu diesen Versicherungen ausführlich OFD Berlin v. 29. 12. 1998, DStR 2000, 687; gänzlich aA zum WKAbzug s. FG Ba.-Württ. v. 4. 5. 1999, DStRE 2000, 511, nrkr.: Finanzierungskosten sind Anschaffungskosten des Rentenrechts; zu den Voraussetzungen und Auswirkungen des gesetzlichen Kündigungsrechts nach § 165 VVG s. FG München v. 30. 11. 1999, DStRE 2000, 561; zu den Auswirkungen des gesetzlichen Kündigungsrechts und eines Kapitalwahlrechts s. auch HORLEMANN, FR 2000, 1316, und REUTER, NWB F. 3, 10695.

Bei modellhaften Rentenversicherungsangeboten sind zusätzlich die Einschränkungen des § 2b zu berücksichtigen (BMF v. 5. 7. 2000, BStBl. I, 1148 Tz. 11; HORLEMANN, FR 2000, 1314; DERS., BB 2001, 650; ausführlich zu den einzelnen Modellen s. OFD Kiel v. 4. 10. 2000, FR 2001, 323; allg. s. auch § 2b Anm. R 26).

► *Kapitallebensversicherungen:* Sind die außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus einer Kapitallebensversicherung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 *stpf.* (zB Versicherungen gegen Einmalbeitrag, keine Mindestlaufzeit von 12 Jahren, schädliche Beleihung, „Second-hand-Policen“) 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; REUTER, NWB F. 3, 10695). Sind die Erträge aus der Kapitallebensversicherung dagegen *steuerfrei*, ist

ein WKAbzug der Finanzierungskosten ausgeschlossen (zB BFH v. 25. 7. 2000 VIII R 35/99, DStR 2001, 14).

► *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. 420–423).

**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 wirtschaftlichem 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 Einkunftserzielung dienende Vermögen entstanden sind (BFH v. 10. 10. 1995 VIII R 56/91, BFH/NV 1996, 304 mwN; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 180 „Verzugszinsen“; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 9 Rn. 78, 83).

**Vorfälligkeitsentschädigungen**, 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. Schuldzinsbegriff (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 Einkunftserzielung einzusetzen, handelt es sich bei der Vorfälligkeitsentschädigung um abziehbare Umschuldungskosten (s. unter Anm. 385 „Umschuldungskosten“).

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 – der wirtschaftliche Zusammenhang mit Einkünften nicht (mehr) gegeben. Die Vorfälligkeitsentschädigung soll mit einem nicht steuerbaren Vorgang im Vermögensbereich bzw. in der Privatsphäre zusammen hängen.

BFH v. 25. 1. 2000 VIII R 95/97, BStBl. II, 458 mwN; v. 23. 1. 1990 IX R 8/85, BStBl. II, 464; v. 22. 3. 1994 IX R 100/91, BFH/NV 1994, 782: Zahlungszeitpunkt unbeachtlich; BFH v. 24. 5. 2000 VI R 147/99, BStBl. II 2000, 476: auch dann kein Abzug, wenn Veräußerung wegen eines beruflich veranlaßten Umzugs; FG Ba.-Württ. v. 17. 12. 1997, EFG 1998, 546, nrkr.: keine Verrechnung mit Einnahmen aus Disagioerstattung. In der Literatur wird die Auffassung der Rspr. teilweise geteilt (zB v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 180 „Entschädigung ...“; RÖHRIG, DB 1990, 1738) und teilweise abgelehnt (zB SCHMIDT/DRESENCK XX. § 9 Rn. 91; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 9 Rn. 173; GRUBE, INF 1997, 294; s. auch KEMPERMANN, FR 2000, 713).

*Stellungnahme:* Die Rspr. betont selbst, daß die Vorfälligkeitsentschädigung Bestandteil der auf die (verkürzte) Gesamtlaufzeit 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, 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 einnahmeerzielungsbezogenen Nutzung des kreditfinanzierten Erwerbsvermögens und können damit uE wie rückständige Schuldzinsen (s. Anm. 372) stets als nachträgliche WK abgezogen werden.

Die Vorfälligkeitsentschädigung 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, 595; Nds. FG v. 8. 3. 2001, DStRE 2001, 694, rkr.; zur faktischen Verfügung s. FG Köln v. 3. 5. 2001, DStRE 2001, 904, nrkr.; zu vorweggenommenen WK allgemein s. Anm. 371).

**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 KapVerm. (zur Ausnahme siehe unter „Arbeitgeberaktien“), falls längerfristig („auf Dauer gesehen“; unbestimmter Rechtsbegriff) ein steuerrelevanter Überschuß erzielt werden kann; die Absicht zur Realisierung nicht stbarer Wertsteigerungen in der Vermögensebene darf nur nicht im Vordergrund des Engagements stehen (aA bei Fremdfinanzierung niedrig verzinsten Wertpapiere Kutz, DB 1992, 2164; zu Einzelheiten s. Anm. 375). Auch wenn das Verhältnis zwischen stpfl. Ertrag und nicht stbarer Wertsteigerung feststeht, sind die Zinsen gänzlich entweder der Vermögenssphäre oder der Kapitalnutzung zuzuordnen (so auch OFD Düss. v. 14. 6. 1993, StEK EStG § 20 Nr. 180; aA OFD Nürnberg. v. 6. 8. 1991, StEK EStG § 9 Nr. 568; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 9 Rn. 200 „Wertpapiere“). Die gleichen Beurteilungsgrundsätze gelten bei der Finanzierung anderer Kapitalvermögenswerte (zB typische stille Beteiligung, Investmentanteile, Berлиндarlehen oä.)

Zum Schuldzinsenabzug bei Zero-Bonds s. OFD Münster v. 28. 7. 1986, StEK EStG § 20 Nr. 116; zu neuen Anlageformen s. OFD Düss. v. 14. 6. 1993, StEK EStG § 20 Nr. 180; zu sog. WARAG-Anleihen s. OFD Münster v. 28. 12. 1993, StEK EStG § 9 Nr. 628; zu Berлиндarlehen s. OFD Nürnberg. v. 15. 4. 1991, StEK EStG § 20 Nr. 162; zur Wertpapierleihe s. OFD Frankf. v. 25. 6. 1996, StEK EStG § 22 Nr. 134; zu Auslandsrentenfinanzierung s.o. „Versicherungsbeiträge“ sowie FG Brandenb. v. 18. 9. 1997, EFG 1998, 311, nrkr.

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 verdeckten Gewinnausschüttung verzinsen, handelt es sich um WK bei den Einkünften aus KapVerm. (BFH v. 25. 5. 1999 VIII R 59/97, BStBl. II 2001, 226, m. Anm. KEMPERMANN, FR 1999, 947).

Bei der Prüfung der Überschuerzielungsabsicht stellt die Rspr. grundsätzlich auf das einzelne Wertpapier ab (zB BFH v. 24. 3. 1992 VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18; s. auch § 20 Anm. 82 „Schuldzinsen“; krit. SCHMIDT/DRENSECK XX. § 9 Rn. 14). 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 (so auch OFD Nürnberg v. 6. 8. 1991, StEK EStG § 9 Nr. 568;

WYSCHNEWSKY, DStR 1992, 1229; WÜLLENKEMPER, DB 1993, 406; aA SIEGEL, DStR 1992, 1595; PAUS, StWa. 1997, 193).

**Wertsicherungsklausel:** Zusatzvereinbarung, die insbesondere 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 Wirtschaftsguts ist von der Wertsicherungsklausel völlig losgelöst, so daß die ursprünglichen Anschaffungskosten unberührt bleiben (BFH v. 19. 5. 1992 VIII R 37/90, BFH/NV 1993, 87).

BFH v. 16. 1. 1979 VIII R 38/76, BStBl. II, 334, betr. privates Baugrundstück; bestätigt durch Urt. v. 29. 11. 1983 VIII R 231/80, BStBl. II 1984, 109; v. 19. 5. 1992 VIII R 37/90, BFH/NV 1993, 87; glA SCHMIDT/DRENECK XX. § 9 Rn. 91; aA BIERGANS, Renten und Raten, 4. Aufl. 1993, 299 f.: Abzug nur des in dem Mehrbetrag enthaltenen Zinsanteils; zur abweichenden Rechtslage bei Leibrentenzahlungen s. Anm. 404.

**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, 484).

**Zinszuschüsse** haben grundsätzlich keine Kürzung der WK zur Folge, sondern sind als Einnahmen bei der Einkunftsart zu erfassen, aus der der Zinsvorteil resultiert (zB § 19 bei Arbeitgeberzuschüssen). Fallen Zinszuschuß und Schuldzinsen in einen VZ, ist aus Vereinfachungsgründen eine Verrechnung möglich (R 163 Abs. 1 EStR 2001; s. allgemein Anm. 91). Soweit allerdings der Zinszuschuß stfrei gewährt wird, zB bei Arbeitgeberdarlehen nach § 3 Nr. 38, sind die Schuldzinsen gemäß § 3 c nicht als WK abziehbar (BFH v. 27. 4. 1993 IX R 26/92, BStBl. II, 784).

**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 in Zusammenhang mit Erwerbsvermögen standen (BFH v. 24. 1. 1989 IX R 111/84, BStBl. II, 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, 751, jeweils betr. VuV; v. 13. 7. 1993 VIII R 41/92, BFHE 173, 22, betr. KapVerm., 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, 867; aA FG Rhld.-Pf. v. 23. 4. 2001, DStRE 2001, 1270, nrkr.; s. hierzu auch SCHMIDT/DRENECK XX. § 9 Rn. 11).

Zur insoweit übertragbaren Kritik s. unter „Erbauseinandersetzung und Erbfolge“.

Einstweilen frei.

386–389

### III. Renten und dauernde Lasten als Werbungskosten (Nr. 1 Satz 1)

#### 390 1. Allgemeines

Zu den Werbungskosten iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 gehören neben Schuldzinsen auch auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit 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 Überschubeinkünften. 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. 38) für den WKAbzug aus. Dagegen bilden vor allem solche wiederkehrenden Leistungen Erwerbsaufwendungen, die als teil- oder vollentgeltliche Gegenleistungen für den Erwerb von zu Einkunftserzielungszwecken eingesetzten Wirtschaftsgütern (zB Mietwohngrundstücken) oder zur Ablösung von solche Wirtschaftsgüter betreffende Nutzungsrechten (zB Nießbrauch) vereinbart worden sind. In der Praxis handelt es sich insbesondere 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 Einkunftserzielung veranlaßte wiederkehrende *Schadensersatzleistungen* in Betracht (vgl. § 10 Anm. 37, 38). Renten und dauernde Lasten, die keine WK sind, können uU als Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a oder als außergewöhnliche Belastungen 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. allgemein Anm. 43.

#### 2. Begriff und Abgrenzung der auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten

##### 391 a) Begriff der Renten und dauernden Lasten

Renten und dauernde Lasten sind (ebenso wie die in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 nicht ausdrücklich erwähnten Raten) wiederkehrende Leistungen. Da steuergesetzliche Definitionen nicht existieren, griff die Rspr. früher auf zivilrechtliche Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen zurück (zB BFH v. 29. 3. 1962 VI 105/61 U, BStBl. III, 304). Seit dem grundlegenden Beschl. des GrS v. 25. 4. 1990 (X R 38/86, BStBl. II, 625) steht dagegen die Trennung des steuerbaren Zinsanteils (Ertragsanteils) von der nicht steuerbaren Vermögensumschichtung im Vordergrund (ausführlich dazu SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 7 ff.). Die Begriffe werden mit identischem Inhalt in § 10 Abs. 1 Nr. 1 a und in § 22 Nr. 1 verwendet (vgl. zum Verhältnis der Vorschriften Anm. 359).

**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 zivilrechtliche Merkmal des Rentenstammrechts steuerrechtlich keine Bedeutung mehr (vgl. eingehend zu den einzelnen Begriffsmerkmalen und Ausprägungsformen § 10 Anm. 33 b, 35–39). Die Vereinbarung einer Wert sicherungsklausel, die längerfristig ausgerichtete Zahlungen vor einer Verschlechterung des Geldwerts schützen soll, steht dem Rentenmerkmal der Gleichmäßigkeit nicht entgegen (zu Einzelheiten § 10 Anm. 35; s. auch BFH v. 13. 10. 1993 X R 81/91, BFH/NV 1994, 620).

**Dauernde Lasten** iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 sind wiederkehrende Leistungen, bei denen mindestens eines der für Renten erforderlichen Merkmale fehlt (insbesondere die Gleichmäßigkeit der Leistungen, zB BFH v. 18. 10. 1994 IX R 46/88, BStBl. II 1995, 169, bei Anknüpfung an Mieterträge; zur Bedeutung der Abänderungsklausel gem. § 323 ZPO für die Unterscheidung Rente/dauernde Last s. § 10 Anm. 35). Die Mindestdauer von dauernden Lasten (früher 10 Jahre) macht die Rspr. nunmehr von den Umständen des Einzelfalls abhängig (BFH v. 26. 1. 1994 X R 54/92, BStBl. II, 633). Von Teilen der Literatur wird dagegen eine Mindestdauer zu Recht als nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar abgelehnt (SÖHN in K/S/M, § 10 Rn. D 47, 90; SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 186 ff.).

**Raten** (zB Kaufpreisaraten) 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., 578; v. 27. 1. 1944 IV 157/43, RStBl., 363). 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 u. 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, 541; v. 7. 4. 1992 VIII R 59/89, BStBl. II, 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 ff.), muß bei Zeitrenten, dauernden Lasten und Raten der allein abziehbare Zinsanteil pro rata temporis bestimmt werden; der Wortlaut des Abs. 1 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.

## b) Besonderer Verpflichtungsgrund

392

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. 1 a; s. eingehend § 10 Anm. 52). Rechtsgrundlage hierfür sind im WKBereich vor allem vertragliche Vereinbarun-

gen (zB bei erwerbsbezogenen Veräußerungsrenten) oder gesetzliche Vorschriften (etwa bei Schadensrenten); freiwillig eingegangene vertragliche Vereinbarungen schließen wegen § 12 Satz 1 Nr. 2 EStG den WKAbzug von vornherein aus. Als besondere Verpflichtungsgründe kommen auch Hohheitsakte, letztwillige Verfügungen oder andere testamentarische Vereinbarungen in Betracht. Hinsichtlich der zu beachtenden Formvorschriften s. § 10 Anm. 52.

### 393 3. Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart

Auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten können nur als WK berücksichtigt werden, soweit sie mit einer Überschubeinkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für solchermaßen bestimmte wiederkehrende Leistungen ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 *lex specialis* gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1, allerdings lediglich mit deklaratorischem Inhalt, so daß die allgemeinen Grundsätze des Veranlassungsprinzips mit den entsprechenden verfahrensrechtlichen Nachweisgeboten gelten (vgl. auch Anm. 357). Dies bedeutet aus der Sicht des Verpflichteten:

Wiederkehrende Leistungen stehen mit einer Überschubeinkunftsart 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 Überschubeinkunftsart. Zu denken ist hier insbesondere an die Übertragung von Vermögensgegenständen (zB Mietwohngrundstücke) und an die Einkunftserzielung ermöglichende 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 Einkunftserzielung; eine Aufteilung in WK und Sonderausgaben bzw. nichtabziehbaren Zuwendungen iSd. § 12 Nr. 2 läßt sie nicht zu. 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, 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.

Besonderheiten gelten bei im Rahmen von *Erbaueinandersetzung und vorweggenommenen Erbfolgen* vereinbarten wiederkehrenden Leistungen. 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 erbberechtigte Geschwister vermutet die Rspr. dagegen wegen der unterschiedlichen Interessenlagen einen Gegenleistungscharakter; die Leistungen sind also entsprechend den Rechtsgeschäften unter fremden Dritten zu behandeln. Ist der Stpfl. mit einer Erbfallschuld in Form wiederkehrender Leistungen belastet, ist nach Aufgabe der sog. Sekundärfolgen-Rspr. durch den BFH auch bei mittelbarem Zusammenhang mit Erwerbsvermögen kein WKAbzug mehr möglich (s. Anm. 385 „Erbauseinandersetzung und Erbfolge“).

Vgl. grundlegend zur vorweggenommenen Erbfolge BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847; zu Leistungen an familienfremde Dritte im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge vgl. BFH v. 14. 12. 1994 X R 1, 2/90, BStBl. II 1996, 680; zur Ablösung einer Erbfallschuld gegen Leibrente s. BFH v. 30. 8. 1994 IX R 2/91, BFH/NV 1995, 291; v. 27. 11. 1996 X R 85/94, BStBl. II 1997, 284.

*Stellungnahme:* Die auf tatsächlichen Vermutungen basierende Rspr. ist überzeugend. Sie führt im Regelfall zu einer Offenlegung des nur subjektiv zu bestimmenden Gegenleistungscharakters wiederkehrender Leistungen und damit zur sachgerechten Bestimmung des wirtschaftlichen Zusammenhangs. Nicht überzeugend ist dagegen das strikte Aufteilungsverbot bei wiederkehrenden Unterhalt- und Versorgungsleistungen, deren Barwert den Wert des übernommenen Vermögens nicht erreicht. Entsprechend der Behandlung bei Zeitrenten sollte hier von einem teilentgeltlichen Vorgang und damit einem partiellen WKAbzug ausgegangen werden (zu Einzelheiten s. SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 249). Zur hier ebenfalls einschlägigen Kritik an der Aufgabe der Sekundärfolgen-Rspr. s. Anm. 385 „Erbauseinandersetzung und Erbfolge“; widersprüchlich ist die Rspr. insoweit, als sie bei der vergleichbaren Konstellation im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge eine WKAbzug zulässt (s. o.).

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 (s. dazu betr. Sonderausgaben § 10 Anm. 53). Ebenso wie bei Schuldzinsen ist ein allein rechtlicher 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 Einkunftsermittlung 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 allgemein 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 KapVerm. 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 finanzierungsbedingter Aufgabe der ursprünglich bestehenden Bebauungsabsicht; vgl. betr. Schuldzinsen Anm. 371 u. allgemein Anm. 165). Entsprechend der restriktiven Schuldzinsenspr. 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 substantiierter 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/NV1995, 291 mwN).

394–395 Einstweilen frei.

#### 4. Durchführung des WKAbzugs

##### 396 a) Höhe des Abzugs

Da Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 ausdrücklich nur für Leibrenten eine Abzugsbegrenzung der Höhe nach vorschreibt, 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 u. -beschränkungen s. als Überblick Anm. 216, 217). Entgegen dem Gesetzeswortlaut beschränken Rspr., Verwaltung und Teile der Literatur jedoch auch bei Zeitrenten 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 einkunftsminierend 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. 400–404; 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 Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsguts, 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. Der Wegfall der Rente durch Tod des Rentenberechtigten läßt die ursprünglich ermittelten Anschaffungskosten unberührt; es handelt sich insbesondere 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).

Vgl. BFH v. 13. 10. 1993 X R 81/91, BFH/NV 1994, 620 mwN; SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 149 ff.; Teile der Lit. wollen den Rentenbarwert dagegen nach der versicherungsmathematischen Methode bestimmen (zB JANSEN/WREDE, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 12. Aufl. 1998, Rn. 1071 mwN), während die FinVerw. dem Stpfl. ein Wahlrecht zwischen beiden Methoden zugesteht (R 32a EStR 2001); offen gelassen in BFH v. 9. 2. 1994 IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47.

Tilgungsanteile einer Leibrente können unter den Voraussetzungen des § 9 Satz 1 auch *sofort abziehbare WK* sein. Zu denken ist hier etwa an wiederkehrende Schadensersatzleistungen in Leibrentenform, größere Erhaltungsmaßnahmen an einem Mietgebäude, die vom Stpfl. 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, 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 Zahlungsbetrages.

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 Grunde soll im Falle 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). Überträgt man diesen Gedanken konsequent auf die übrigen in § 9 geregelten Fälle des WKAbzugs, kann nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 stets nur der in den wiederkehrenden Zahlungen enthaltene Zinsanteil als Schuldzinsen abgezogen werden. Dieser Abzug vollzieht sich aber nicht im Wege einer vorrangigen Verrechnung der wiederkehrenden Leistungen mit dem Wert der Gegenleistung und ihrem anschließendem vollständigen Abzug als WK (sog. Wertverrechnungslehre, s. hierzu § 10 Anm. 56 d), sondern durch eine laufende Aufteilung der wiederkehrenden Leistung in einen Zins- und Tilgungsanteil (grundlegend BFH v. 9. 2. 1994 IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47). Noch nicht gänzlich geklärt ist, wie diese laufende Aufteilung von Zins- und Tilgungsanteil zu geschehen hat. Der IX. Senat wendet die Ertragsanteilstabelle des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a entsprechend an (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), während der X. Senat wohl zu einer finanzmathematischen Berechnungsweise unter Verwendung eines Rechnungszinsfußes von 5,5 vH tendiert (BFH v. 14. 12. 1994 X R 1–2/90, BStBl. II 1996, 680). Die *FinVerw.* schließlich räumt dem Stpfl. ein Wahlrecht zwischen beiden Methoden ein (BMF v. 23. 12. 1996, BStBl. I, 1508, Tz. 45).

Während die Auffassung der Rspr. von Teilen der Lit. begrüßt wird (zB BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 220; GERICKE in BORDEWIN/BRANDT, § 9 Rn. 132; v.

BECKENRATH in K/S/M, § 9 Rn. 123; SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 139 ff. mwN), befürworten andere unter Berufung auf den Gesetzeswortlaut den vollen WKAbzug dauernder Lasten (zB SCHMIDT/DRESECK XX, § 9 Rn. 98 mwN; s. auch § 20 Anm. 835 für die Einnahmeseite). Eine weitere Auffassung in der Literatur will die Wertverrechnungslehre auch im WKBereich anwenden (v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 160; JANSEN, DStR 1995, 203; PAUS, FR 1995, 363).

*Stellungnahme:* UE überzeugen die von der Rspr. entwickelten Grundsätze. Ebenso wie Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 für Leibrenten lediglich eine Aussage über die Abziehbarkeit des Zinsanteils in Form des Ertragsanteils macht, betrifft Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 hinsichtlich der übrigen wiederkehrenden Leistungen ausschließlich den darin enthaltenen Zinsanteil. Eine generelle Abziehbarkeit des Tilgungsanteils dauernder Lasten aufgrund der Zahlungsweise der Leistung widerspricht dem allgemeinen WKBegriff. Dieser Begriff setzt eine wirtschaftliche Belastung des Stpfl. voraus, die durch einen regelmäßig aus einer Vermögensumschichtung resultierenden Tilgungsanteil per se nicht indiziert wird. Lediglich in den Fällen, in denen der Tilgungsanteil einen anderen Tatbestand des § 9 erfüllt, ist sein Abzug gerechtfertigt. Wegen der fehlenden Analogiefähigkeit des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 ist der in dauernden Lasten enthaltene Zinsanteil mit dem X. Senat des BFH grundsätzlich nach der finanzmathematischen Berechnungsweise unter Verwendung eines Rechnungszinsfußes von 5,5 vH zu ermitteln (zu Einzelheiten s. SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 145 ff.). Dies schließt in Einzelfällen von geringerer betragsmäßiger Auswirkung eine vereinfachte Berechnung in Anlehnung an die Ertragswerttabelle des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a aus Praktikabilitätsgründen nicht aus.

#### 397 b) Zeitpunkt des Abzugs

Die in den wiederkehrenden Leistungen enthaltenen Werbungskostenanteile sind gem. § 11 Abs. 2 im Kj. der Zahlung abzuziehen (sog. Abflußprinzip; vgl. eingehend Anm. 220–222). Dies gilt auch im Falle von Voraus- und Nachzahlungen, soweit im Einzelfall nicht ein Gestaltungsmissbrauch 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 nahestehenden Personen ist die tatsächliche Vertragsdurchführung besonders zu prüfen (s. allgemein § 2 Anm. 170 ff., zu wiederkehrenden Leistungen § 10 Anm. 54 a).

398–399 Einstweilen frei.

### IV. Begrenzung des Abzugs für Leibrenten auf den Ertragsanteil (Nr. 1 Satz 2)

#### 400 1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1 Satz 2

**Rechtsentwicklung und Bedeutung:** Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 enthält für Leibrenten (zum Begriff s. Anm. 391) eine spezielle Abzugsbegrenzung im WKBereich, die mit Geltung ab dem VZ 1955 durch das StNG v. 16. 12. 1954 eingefügt wurde (zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit s. BFH v. 16. 12. 1997 VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339, 341, m. Anm. STEINHAUFF, NWB F. 3, 10839). Die Vorschrift ist insoweit konstitutiv, als sie die Anwendung einer be-

stimmten, gesetzlich pauschalierten Berechnungsform des in erwerbsbezogenen Leibrenten enthaltenen Zinsanteils vorschreibt (SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 118 ff.; zur unterschiedlichen Abziehbarkeit wiederkehrender Leistungen s. Anm. 396). Gesetzestechnisch bedient sich Nr. 1 Satz 2 aus Vereinfachungsgründen der Rechtsverweisung (zu den gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a anwendbaren Tabellen s. Anm. 402).

**Geltungsbereich:** Nr. 1 Satz 2 gilt durch die Verweisung auf § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Satz 3 in erster Linie für *unbefristete Leibrenten* und für *abgekürzte Leibrenten* (sog. *Höchstzeitrenten*); zu den Unterscheidungsmerkmalen s. § 10 Anm. 39. Durch analoge Anwendung der Ertragsanteilstabelle des § 55 Abs. 2 EStDV ist die Vorschrift auch auf *verlängerte Leibrenten* (sog. *Mindestzeitrenten*) oder *abgekürzte Leibrenten mit Mindestlaufzeit* anwendbar (s. § 22 Anm. 309 f.). Eine Ausnahme gilt lediglich für den Fall, daß die Mindestlaufzeit der Leistungen erheblich länger als die durchschnittliche Lebenserwartung der Bezugsperson ist. Es fehlt dann an dem für Leibrenten typischen Wagnischarakter der Leistungen (s. § 22 Anm. 286). Anzuwenden sind dann die für sonstige wiederkehrende Leistungen geltenden Regeln (s. Anm. 393–397).

Einstweilen frei.

401

## 2. Verweisung auf § 22 Nr. 1 Buchst. a und Rechtsverordnung

### a) Tabellenmäßig festgelegter Ertragsanteil

402

Der als WK bei der in Frage kommenden Einkunftsart abziehbare Ertragsanteil der Leibrente ergibt sich verbindlich aus zwei Tabellen, die gesetzessystematisch bei den sonstigen Einkünften iSd. § 22 (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Satz 3; § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Satz 4 iVm. § 55 EStDV) angesiedelt sind; stpflichtige Einnahmen und WK-Abzug korrespondieren insoweit der Höhe nach (wegen verfassungsrechtlicher Bedenken s. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. C 146; aA BFH v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339; zur verfahrensrechtlichen Bindungswirkung der Beurteilung beim Empfänger s. § 22 Anm. 85). Der in den Tabellen festgelegte vH-Satz (zu Einzelheiten s. § 22 Anm. 305, 308) wird entsprechend dem Abflußprinzip des § 11 Abs. 2 auf die im VZ tatsächlich geleisteten Rentenzahlungen angewendet (bedeutsam vor allem bei Zahlungen im Erstjahr und im Beendigungsjahr).

Einstweilen frei.

403

### b) Wertsicherungsklausel bei Leibrenten

404

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. Die anteilige Erhöhung des Rentenbarwerts läßt allerdings die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsguts und damit ggf. die AfA-Bemessungsgrundlage unberührt (s. hierzu SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 152).

Vgl. BFH v. 10.7.1990 – IX R 138/86, BFH/NV 1991, 227; v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339; vgl. auch R 167 Abs. 3 EStR 2001; zur abweichenden Behandlung von Kaufpreislagen mit Wertsicherungsklausel s. BFH v. 19.5.1992 – VIII R 37/90, BFH/NV 1993, 87, und Anm. 385 „Wertsicherungsklausel“.

Einstweilen frei.

405–409

## C. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2)

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2

#### 410 1. Überblick zu Nr. 2

Abs. 1 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 Stpfl. zur Einnahmeerzielung dienen. Bei leer stehenden Häusern bzw. unvermieteten Grundstücken fehlt ein solcher Veranlassungszusammenhang, sofern nicht vorab entstandene oder nachträgliche Werbungskosten vorliegen, zB wenn sich der Stpfl. ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung bemüht und deshalb seine auf dauerhaftes Vermieten gerichtete Einkunftserzielungsabsicht 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; FG München v. 19.5.1982, EFG 1983, 64, rkr.). Bei Grundstücken, die Baugelände sind und dem Eigentümer als Vermögensanlage dienen, ist die gezahlte Grundsteuer bei fehlender Überschusserzielungsabsicht uE 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; vgl. auch Anm. 423). Trotz der zT ungenauen Gesetzesterminologie (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 Wortbeziehungen (vgl. auch LBP, § 9 Rn. 225; 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 allg. Veranlassungsprinzip.

#### 411 2. Rechtsentwicklung der Nr. 2

**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.

#### 412 3. Bedeutung der Nr. 2

**Steuersystematisch** ist Abs. 1 Nr. 2 ein Anwendungsfall des allg. WK-Begriffs mit ausschließlich deklaratorischem Inhalt.

Vgl. Anm. 350; s. auch v. BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. D 16: Die Vorschrift führt ein *Schattendasein*; FG München v. 19.5.1982, EFG 1983, 64, rkr.; enger demgegenüber auf Basis eines finalen WK-Begriffs BFH v. 2.10.1963 – I 308/61 U, BStBl. III 1964, 5 f., uE überholt. Zur konstitutiven Wesentlichkeitswertung des § 12 Nr. 3 für Personensteuern, die sich auf ertragbringenden Grundbesitz erstrecken, vgl. auch Anm. 418.

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. 425, 426; unklar insoweit uE die Kritik von LBP, § 9 Rn. 225, 229 zur Anwendung der Vorschrift in der Praxis). Der in Abs. 1 Nr. 2 genannte vermögensmäßige Bezugspunkt der öffentlichen Abgaben und Versicherungsbeiträge (Gebäude und Gegenstände) lässt die WK-Qualifikation uneinträchtig (s. allgemein zu Aufwendungen auf die Vermögenssphäre Anm. 185–188). Einen konstitutiven Aussagegehalt erlangt Abs. 1 Nr. 2 uE dadurch nicht.

Die Regelungsaufgabe des Abs. 1 Nr. 2 erstreckt sich ausschließlich auf die WK-Grundqualifikation öffentlicher Abgaben und Versicherungsbeiträge. Die Durchführung des WK-Abzugs ergibt sich aus der allg. Rechtsfolgenanordnung des Abs. 1 Satz 2 (vgl. eingehend Anm. 210–236 mit Hinweis auf die bestehenden Abzugsverbote, zB §§ 3c, 21a). Es handelt sich um *mittelbare* WK, die beim Stpfl. zumindest hinsichtlich der öffentlichen Abgaben zwangsweise anfallen; die Herstellung des Erwerbszusammenhangs erfolgt über eine entsprechende Nutzung des Gebäudes oder (sonstigen) Gegenstands (zur Abgrenzung gegenüber unmittelbaren WK vgl. Anm. 152; s. auch Anm. 187: Beispiel für substanzbezogene WK).

#### 4. Geltungsbereich der Nr. 2

413

Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 gilt für sämtliche Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7, soweit eine erwerbsbezogene Gegenstandsnutzung erfolgt (zu den einzelnen Fallgruppen s. Anm. 417–423). Der Schwerpunkt in der Besteuerungspraxis liegt bei der Einkunftsart VuV, zumal Grundbesitz und Gebäude als Tatbestandsmerkmale besonders erwähnt werden (zum Wegfall der Nutzungswertbesteuerung ab 1.1.1987 s. § 52 Abs. 21 aF). Bei den in Abs. 1 Satz 3 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).

Einstweilen frei.

414–416

## II. Die von Nr. 2 erfassten Aufwendungen

### 1. Allgemeines

417

Wie auch der Wortlaut von Abs. 1 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.

### 2. Steuern vom Grundbesitz

418

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 Grundbesitzeigentümers (RFH v. 14.6.1928, RStBl. 1928, 343). Soweit die Qualifikation von KiSt. als WK ausscheidet, ist allerdings ein Abzug als Sonderausgabe nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 möglich.
- ▶ *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, IX R 83/90, BFH/NV 1996, 524 – Aussetzungszinsen zur GrESt.). Verspätungs- und Säumniszuschläge zur Grundsteuer fallen daher bei erwerbsbezogener Veranlassung unter Abs. 1 Nr. 2.
- ▶ *Zur Abziehbarkeit ausländischer Steuern* vgl. BFH v. 2.10.1963 – I 308/61 U, BStBl. III 1964, 5 (dort: „taxe mobilière sur revenus immobiliers étrangers“ 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 nichtabziehbare 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).

419 **3. Sonstige öffentliche Abgaben**

Sonstige öffentliche Abgaben in Gestalt von Gebühren, Beiträgen und Sonderabgaben bilden im Verausgabungs-jahr zu berücksichtigende WK gem. Abs. 1 Nr. 2, soweit sie im Wesentlichen durch die erwerbsbezogene Nutzung des Gegenstands veranlasst sind oder Erhaltungsaufwendungen darstellen und nicht primär der allg. 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.

Sonstige öffentliche Abgaben auf Gebäude sind bspw. die von öffentlich-rechtlichen Körperschaften eingeforderten Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben, zB Kanalisations-, Müllabfuhr- und Straßenreinigungsgebühren.

*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).

420 **4. Versicherungsbeiträge**

**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 Anm. 422). 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).

**Versicherungsbeträge:** Versicherungsbeiträge sind WK iSv. Abs. 1 Satz 3 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/DRENECK, § 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** nach Abs. 1 Nr. 2 als WK abziehbar sind hingegen grds. die Prämien für personenbezogene Versicherungen (zB Risikolebens-, Unfall-, private Haftpflicht- oder allg. 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. 2 in Betracht. 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.).

**Aufteilungsverbot nach § 12 Nr. 1:** Bei Aufwendungen – auch bei öffentlichen Abgaben –, die sowohl privat wie erwerbsbezogen veranlasst sind, greift grds. das richterliche Aufteilungs- und Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 Satz 2. Dieser Grundsatz erfährt einige Abweichungen und wurde von der Rspr. aufge- weicht (ausf. s. Anm. 178 ff.):

Deckt eine Versicherung gleichzeitig sowohl private wie 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 vH des Gesamtaufwands zu schätzen, soweit eine erhebliche berufliche Mitveranlassung feststeht. Entsprechendes muss für Reisegepäckversicherungen, bei der 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 vH der Aufwendungen anzuerkennen sein.

► *Todesfallrisikoversicherung bei Bausparverträgen bzw. Hypothekendarlehen* decken ein (allgemeines) privates Risiko ab. Die Beiträge sind daher trotz eines gewissen Zusammenhangs mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mangels Teilbarkeit insgesamt nach § 12 Nr. 1 Satz 2 nicht als WK abziehbar (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; aA PAUS, DStZ 1990, 242; insoweit kommt grds. § 10 Abs. 1 Nr. 2 (= SA-Abzug) zur Anwendung.

### 421 III. Der Einnahmeerzielung dienende Gebäude oder Gegenstände

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 Stpfl. zur Erzielung von Einnahmen dienen oder zu dienen bestimmt sind. Diese Tatbestandsvoraussetzung hat nur deklaratorische Bedeutung, da sie sich aus den allg. Grundvoraussetzungen des WK-Begriffs ergibt (vgl. Anm. 410).

Zu beachten ist das richterliche Aufteilungs- und Abzugsverbot in § 12 Nr. 1 Satz 2 (s. schon unter Anm. 420). Bei verschiedenartigem Nutzungs- und Funktionszusammenhang von Grundstücken bzw. Gebäuden und einer nur zum Teil gegebenen Einkunfts- und Funktionszusammenhang ist uE eine schätzungsweise Zuordnung der öffentlichen Abgaben und Versicherungsbeiträge vorzunehmen (vgl. Anm. 420).

422–429 Einstweilen frei.

## D. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3)

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 3

#### 430 1. Überblick zu Nr. 3

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. Anm. 432) die ausschließliche oder weit überwiegende erwerbsbezogene Veranlassung der Berufsverbandsbeiträge.

#### 431 2. Rechtsentwicklung der Nr. 3

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 steuerliche Abziehbarkeit beruflicher Verbandsbeiträge im Sonderausgabenbereich 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).

**3. Bedeutung der Nr. 3**

432

Nach hM enthält Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 keinen Ausnahmetatbestand gegenüber dem allgemeinen WK-Begriff, sondern hat als *lex specialis* rein deklaratorischen Charakter (ausdrücklich 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.

**4. Geltungsbereich der Nr. 3**

433

Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 erstreckt sich ausschließlich auf den Abzug der Berufsverbandsbeiträge als WK. Wegen des Grundsatzes der Deckungsgleichheit von Be-

[Anschluß S. E 261]



triebsausgaben u. WK (s. Anm. 23) sind Beiträge an Berufsverbände bei den Gewinn- u. Überschubeinkünften unter identischen Voraussetzungen abziehbar (BFH v. 18. 9. 84 VIII R 324/82, BStBl. II 1985 S. 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 Überschubeinkunftsarten (zB Beiträge zum Grundbesitzerverein 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-selbst. 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- u. Handelskammerbeiträge; Beiträge zum Beamten- u. Richterbund). Einstweilen frei.

434

## II. Abziehbare Beiträge zu Berufsverbänden

### 1. Berufsstände und sonstige Berufsverbände

435

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 stliche Beurteilung von Beiträgen zu anderen Vereinigungen richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen. Berufsverband ist der *Oberbegriff*, der die „Berufsstände“ mitumfaßt. 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- u. Steuerberaterkammern, aber auch Zusammenschlüsse ohne die Eigenschaft einer Körperschaft d. öff. 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 u. wirtschaftlicher Interessen eines Berufsstands oder Wirtschaftszweigs (BFH v. 27. 4. 90 VI R 35/86, BFH/NV S. 701; Abschn. 8 Abs. 1 KStR betr. Berufsverband ohne öff.-rechtl. Charakter). 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 Unternehmen aller Fachrichtungen kommen Gewerbetreibende oder Freiberufler, ArbN oder Beamte als Mitglieder von Berufsverbänden in Betracht. Der Personenverband kann entweder öff.-rechtl. oder privatrechtlichen 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 Berufsverbands oder Wirtschaftszweigs erfordert, entscheidend. Notwendig ist darüber hinaus, daß die tatsächliche Verbandstätigkeit mit dem Satzungszweck übereinstimmt (BFH v. 13. 8. 93 VI R 51/92, BStBl. II 1994 S. 33). Im Zweifel wird die tatsächliche Geschäftsführung entscheidend sein.

**Beispiele:** Gewerkschaften, Beamtenbund, Haus- und Grundbesitzervereine, Institut der Wirtschaftsprüfer u. Steuerberater, Marburger Bund (für angestellte Ärzte), Rechtsanwaltskammer (für angestellte Rechtsanwälte), Verband beratender Ingenieure, Rentenvereinigungen, Verband der Lehrer an beruflichen Schulen, Marketing-Club (unter bestimmten Vorausss., BFH v. 27. 4. 90 VI R 35/36, BFH/NV S. 701), Wirtschaftsrat der CDU e. V. (betr. GmbH-Geschäftsführer, wenn Wirtschaftsrat jedenfalls auch die spezifischen beruflichen Interessen der leitenden Angestellten einschl. Geschäftsführer u. Vorstände vertritt, BFH v. 13. 8. 93 VI R 51/92, BStBl. II 1994 S. 33), Ärztekammer, Architektenkammer.

► *Abgrenzung zum Verband mit allgemein-politischer oder sonst die Lebensführung berührender Zweckerichtung:* Das zentrale Problem für die Anerkennung als Berufsverband und damit für die steuerliche Anerkennung der Beiträge als WK bildet die Abgrenzung zur allg. Lebensführung. § 12 Nr. 1 kann angesichts der nur deklaratorischen Bedeutung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 einem WKAbzug entgegenstehen (s. Anm. 437). Die Beiträge müssen daher nahezu ausschließlich beruflich veranlaßt sein und von § 12 unberührt bleiben (BFH v. 13. 8. 93 VI R 51/92, BStBl. II 1994 S. 33). Insbesondere eine breite Mitgliederstruktur u. ein dementsprechend weit gefaßter Satzungszweck veranlassen zur Prüfung, ob mit der Mitgliedschaft auch der Lebensführung zuzurechnende Interessen verfolgt werden und die Beiträge nahezu ausschließlich beruflich veranlaßt sind. Gleiches gilt, wenn bereits nach dem Namen des Verbands und nach seiner Satzung eine allgemein-politische Betätigung naheliegt (zB Wirtschaftsrat der CDU e. V.). Werden die Verbandsmittel in erheblichem Maß für allgemein-politische Zwecke (insb. Unterstützung politischer Parteien durch Geld- oder Sachzuwendungen) verwendet, fällt der Verband nicht unter Abs. 1 Satz 3 Nr. 3. Je weniger ein Verband die spezifischen Interessen des vom Stpfl. ausgeübten Berufs vertritt, um so eher wird die Mitgliedschaft auch durch der Lebensführung zuzurechnende Gesichtspunkte veranlaßt sein (BFH v. 1. 7. 94 VI R 50/93, BFH/NV 1995 S. 22). Zwar ist eine politische Betätigung und das Bestreben, politische Machttträger im Interesse der Verbandsmitglieder zu beeinflussen, dem Wesen des Berufsverbands immanent (s. BFH v. 4. 3. 86 VIII R 188/84, BStBl. II S. 373). Es würde jedoch zu einer Umgehung des § 4 Abs. 6 bzw. § 9 Abs. 5 führen, wenn der Verband, an den die Beiträge geleistet werden, im wesentlichen allgemein-politische Zwecke verfolgt (BFH v. 2. 10. 92 VI R 11/90 BStBl. II 1993 S. 53; v. 13. 8. 93 VI R 51/92 aaO; v. 7. 6. 88 VIII R 76/85, BStBl. II 1989 S. 97).

Erforderlich ist darüber hinaus, 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- u. betriebsspezifischen Belange des Stpfl. vertreten (BFH v. 13. 8. 93 VI R 51/92 aaO; zu den Grenzen der steuerlichen Abziehbarkeit von Gewerkschaftsbeiträgen s. OFD Frankfurt v. 5. 6. 96, FR S. 533). So ist der Verband „Wirtschaftsjunioren Deutschland“, der satzungsgemäß Aktivitäten zur Förderung der Wirtschaft entwickelt, nicht als berufsspezifischer Interessenverband eines in leitender Stellung tätigen ArbN anzusehen (BFH v. 2. 10. 92 VI R 11/90, BStBl. II 1993 S. 53; vgl. auch FG München v. 12. 6. 96 DATEV-Dok. Nr. 139209 zu den Aufwendungen eines Steuerberaters für die Teilnahme an Veranstaltungen der Wirtschaftsjunioren). Es reicht nicht aus, daß sich die Mitgliedschaft beruflich vorteilhaft auswirken soll oder sogar ausgewirkt hat. Aufwendungen für die Lebensführung dürfen gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 selbst dann nicht als WK berücksichtigt werden, wenn sie zur Förderung des Berufs erfolgen. Bestrebungen, im Rahmen der Mitgliedschaft das Verantwortungsbewußtsein der freien Unternehmer für eine sinnvolle Fortentwicklung der sozialen Marktwirtschaft zu wecken u. zu stärken, sind nicht der

nahezu ausschließlich beruflichen Sphäre leitender Angestellter zuzuordnen, sondern allgemeinwirtschaftliche Interessen, die auch von bestimmten politischen Parteien und mithin sowohl von ArbN, die keine leitende Funktion ausüben, als auch von Nichtberufstätigen vertreten werden. Verbände, die sich bereits nach ihrer Satzung ausdrücklich mit gesellschaftspolitischen Gegenwarts- und Zukunftsfragen befassen, verfolgen insoweit politische und damit die allgemeine Lebensführung betreffende Zwecke. Sie scheiden als Berufsverband aus, wenn nicht nach der Satzung eine nahezu ausschließlich berufliche Veranlassung bejaht werden kann (BFH v. 1. 7. 94 VI R 50/93, BFH/NV 1995 S. 22).

► *Subjektive Vorstellung entscheidend:* Für die Frage des WKAbzugs ist die subjektive Vorstellung des Stpfl. maßgebend. Der Abzug der Beitragszahlung als WK ist nur dann ausgeschlossen, wenn der Stpfl. wußte oder für ernsthaft möglich gehalten u. in Kauf genommen hat, daß die Geschäftsführung eines Berufsverbands mit seinen satzungsgemäßen Zielen nicht übereinstimmt (BFH v. 13. 8. 93 VI R 51/92 aaO; s. auch Anm. 436).

**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 (vgl. Abschn. 8 Abs. 4 KStR). 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. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 sind:** Automobilclub (BFH v. 27. 2. 59 VI 271/57 U, BStBl. III S. 230); Industrieclub bei ArbN (BFH v. 16. 12. 81 I R 140/81, BStBl. II 1982 S. 465); Lohnsteuerhilfverein (BFH v. 29. 8. 73 I R 234/71, BStBl. II 1974 S. 60); Mieterverein (BFH v. 17. 5. 66 II 190/64, BStBl. III S. 525); politische Parteien (BFH v. 13. 8. 93 VI R 51/92 aaO); Versorgungseinrichtungen eines Berufsverbands (BFH v. 13. 4. 72 IV R 88–89/69, BStBl. II S. 730).

## 2. Beiträge

436

**Beiträge iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3** sind Leistungen, die *auf satzungsmäßiger Verpflichtung* beruhen (zu Mitgliedsbeiträgen vgl. Abschn. 38 KStR) oder *freiwillig* über die Pflichtbeiträge hinaus erbracht werden. Ein erkennbarer mittelbarer Erwerbsszusammenhang 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. Abs. 1 Satz 3 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 LStR 36).

► *Aufwendungen mit Leistungsaustauschcharakter*: Ebenso sind Beitragsteile, die mittelbar der Finanzierung besonderer privater Verbandsleistungen dienen, nicht nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 berücksichtigungsfähig, zB Rechtsschutz, Alters- und Krankheitsvorsorge (evtl. Sonderausgaben). Im Hinblick auf § 12 Nr. 1 Satz 2 wird eine schätzungsweise Abspaltung grds. nicht möglich sein (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 27. 5. 81, EFG 1982 S. 70, wonach Sterbegeldumlage an die Rechtsanwaltskammer keine Betriebsausgabe ist).

► *Verdeckte Zuwendungen oder Durchlaufspenden an politische Parteien* sind idR privat (zumindest mit-)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.

Vgl. zur Parteispendenproblematik BFH v. 4. 3. 86 VIII R 188/84, BStBl. II S. 373; verdeckte Parteizuwendung durch Erwerb eines Gutachtens; v. 25. 11. 87 I R 126/85, BStBl. II 1988 S. 220 betr. Spenden durch KapGes.; v. 2. 10. 92 VI R 11/90, BStBl. II 1993 S. 53 u. v. 1. 7. 94 VI R 50/93, BFH/NV 1995 S. 22; Aufwendungen eines leitenden Angestellten an den Verband „Wirtschaftsjunioren Deutschland“; v. 13. 8. 93 VI R 51/92, BStBl. II 1994 S. 33; Mitgliedsbeiträge eines GmbH-Geschäftsführers an den Wirtschaftsrat der CDU e. V. (s. auch Anm. 435).

### 437 3. Erwerbszusammenhang

Die Beiträge müssen nahezu ausschließlich beruflich veranlaßt sein (s. auch Anm. 435). 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 Einstweilen frei.

### 439 III. Abzug als Werbungskosten

Die Durchführung des WKAbzugs einschl. ihres verfahrensrechtlichen Nachweises erfolgt nach den allgemeinen Regeln unter Berücksichtigung evtl. Abzugsverbote und -beschränkungen (dazu Anm. 210–236). Die Beiträge zum Berufsverband müssen dem Stpfl. persönlich zuzurechnen sein. Zeitlich erfolgt der Abzug entsprechend den Grundsätzen des Abflußprinzips gem. § 11 Abs. 2.

## E. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 idF bis VZ 2006)

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4

**Schrifttum:** SÖHN, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, FR 1997, 245; RICHTER/THEILE, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: Ein Vorschlag zur Verwirklichung einkommensteuerlicher Entscheidungsneutralität, StuW 1998, 351; APITZ, Praxisfragen der neuen Entfernungspauschale, FR 2001, 461; 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; SEIFERT, Die Einführung der Entfernungspauschale, INF 2001, 129; SÖHN, Entfernungspauschale ohne Aufwendungen?, FR 2001, 950; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale: Kritische Darstellung und Kommentierung, DStZ 2001, 533; HARTMANN, Anwendungsfälle zur Entfernungspauschale, INF 2002, 263; HÖCK, Entlastungswirkung der Entfernungspauschale – Mehr Belastungsgleichheit oder gleichheitswidrige Lastenverteilung?, DB 2002, 1020; THOMAS, Die Alibifunktion von Vereinfachungsbekanntnissen am Beispiel der Entfernungspauschale, DStZ 2002, 877; HANS, Verfassungsrechtliche 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; HENNRICHS, Die Fahrtkostenpauschale – ein willkommenes Gegenfinanzierungsinstrument unter dem Banner des Subventionsabbaus?, BB 2004, 584; NIERMANN, Die neue Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für Familienheimfahrten ab 2004, DB 2004, 100; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Die Entfernungspauschale – Subvention oder Werbungskosten, FR 2004, 385; DRESECK, Die Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip, FR 2006, 1; DRESECK, Lohnsteuer-Merkblatt 2006, DB 2006, Beilage Nr. 2; OFFERHAUS, Abschaffung der Pendlerpauschale verfassungswidrig?, BB 2006, 129; TIPKE, Hütet das Nettoprinzip!, Festschr. Raupach, Köln 2006, 177; DRESECK, Möglichkeiten der Arbeitnehmer zur Einsparung von Lohnsteuer – LStMerkblatt 2007, DB 2007, Beil. 2 zu Heft 9; vgl. auch Schrifttum vor Anm. 630.

#### 1. Überblick zu Nr. 4

440

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 regelt den WKAbzug für bestimmte Fahrtaufwendungen 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) WK 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 streifer 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 Nr. 5 Sätze 4–7 idF bis VZ 2006* betr. Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf: Abgeltung der Aufwendungen durch eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale von grundsätzlich 0,30 €.
- *Abs. 2 Sätze 1 und 2 idF bis VZ 2006*: 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 idF bis VZ 2006*: 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 Nr. 5–7.

**Regelung im Betriebsausgabenbereich:** s. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 idF bis VZ 2006.

#### 441 2. 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.

**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 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 Abs. 1 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 Rechtsverordnung 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*: Gem. § 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 Entfernungüberschreitung durch zwingende persönliche Gründe zu rechtfertigen war. Die Rechtsgültigkeit dieser einschränkenden Regelung wurde sowohl aus verfahrensrechtl. (fehlende Ermächtigung) als auch aus materiellen Gründen (WKEigenschaft der Fahrtaufwendungen ist von Entfernungsbegrenzungen unabhängig) in der finanzgerichtlichen Rspr. und im Schrifttum angezweifelt.

Vgl. etwa FG Rhld.-Pf. v. 25.9.1963, EFG 1964, 166, und v. 23.5.1967, EFG 1967, 557, beide aufgehoben; FG Schl.-Holst. v. 14.12.1966, EFG 1967, 124, rkr.; BRENGER, BB 1955, 314; BÉRIÉ, FR 1955, 147; STUBER, DStZ 1966, 328; VANGEROW, StuW 1966, 604; Zweifel äußerte auch die EStKommission, Untersuchungen zum EStRecht, 1964, 136.

Trotz Bedenken hielt der BFH allerdings die in § 26 Abs. 1 EStDV vorgenommene Abzugsbeschränkung für eine vertretbare Auslegung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (zB BFH v. 16.5.1958 – VI 33/58 U, BStBl. III 1958, 303; v. 18.3.1960 – VI 159/58 S, BStBl. III 1960, 255; v. 8.10.1965 – VI 40/64 U, BStBl. III 1965, 736; v. 5.10.1966 – VI R 160/66, BStBl. III 1967, 95; geringfügige Überschreitung der Entfernungsgrenze unschädlich).

**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. u. 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 u. 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 muß 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 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*: Arbeitstägl. 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 Benutzung 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 Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (s.u.) geändert wurde, keine Wirkung erlangt.

**Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale 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 eine 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. 10000 DM wurden auf 0,36 €, 0,40 € bzw. 5112 € 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 10000 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 Haushaltskonsolidierung“ 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): Aufhebung der Vorschrift ab VZ 2007 iVm. Neufassung des Abs. 2 (vgl. dazu Anm. 631).

### 3. Bedeutung der Nr. 4

#### a) Gesetzssystematik und -zweck

442

**Steuersystematische Bedeutung der Vorschrift:** Das deutsche EStRecht geht traditionell davon aus, dass die strechtl. erhebliche Berufssphäre nicht erst am Werkstor beginnt und dass auch im Schnittbereich von beruflicher Sphäre und privater Lebensführung liegende Mobilitätskosten als WK anzuerkennen sind. Danach gehören Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzips abziehbaren Aufwendungen, obwohl solche Aufwendungen wegen der privaten Wahl des Wohnorts zwangsläufig auch privat veranlasst sind (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BStBl. II 2003, 534; BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782). Nach der Rspr. handelt es sich damit bei Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ihrer Natur nach um sog. gemischte Aufwendungen, so dass Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 (als Grundtatbestand) *lex specialis* im Verhältnis zum Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 ist. Die WKQualifikation wird danach insoweit mit konstitutivem Charakter gesetzlich typisiert (BFH v. 20.12.1982 – VI R 64/81, BStBl. II 1983, 306 [309]; davon abweichend aber BFH v. 2.3.1962 – VI 79/60, BStBl. III 1962, 192 [194]; Satz 3 Nr. 4 als klarstellendes Beispiel des allgemeinen WKBegriffs; wie BFH v. 20.12.1982 – VI R 64/81 aaO; SÖHN, FR 1997, 245 [247]; KIRCHHOF/v. BECKERATH VII. § 9 Rn. 161; LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 810; OFFERHAUS, BB 2006, 130).

► *Stellungnahme:* UE fallen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei sachgerechter Anwendung des Veranlassungsprinzips unter Zugrundelegung strechtl. Wertungsüberlegungen allein aus beruflichen Gründen und Erfordernissen an; dies gilt sowohl für die Hin- als auch für die Rückfahrt, und zwar auch bei weiter entfernt liegenden Wohnungen als Lebensmittelpunkt. Ausschlaggebend für die stl. Behandlung von Fahraufwendungen als WK oder als Kosten der privaten Lebensführung ist allein, ob der Wohnort als örtlicher Mittelpunkt der Lebensinteressen des Stpfl. aus beruflichen oder aus privaten

Gründen verlassen wird. Da Fahrten zur Arbeitsstätte der Erzielung von Einnahmen dienen, kann an der ausschließlich beruflichen Veranlassung der dadurch entstehenden Fahrtaufwendungen kein Zweifel bestehen. Soweit eine private Mitveranlassung angenommen wird, beruht dies auf einer kausalrechtl. unsauberer Würdigung privater Umstände. Es wird übersehen, dass private Umstände nicht in jedem Fall gemischt veranlasste Aufwendungen begründen (LANG, StW 2007, 3; HENNRICH, BB 2004, 584; KARRENBROCK/FEHR, DStR 2006, 1303; DRENECK, FR 2006, 6; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 251; SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 9 Rn. 105; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. F 2). § 12 Nr. 1 Satz 2 ist nicht berührt. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 ist deshalb prinzipiell keine Subventionsnorm (WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2004, 385). Subventionsgehalt hat die Entfernungspauschale nur insoweit, als diese seit 2001 nicht mehr an tatsächliche Kosten anknüpft, sondern auch dem gewährt wird, der nur mitfährt oder zu Fuß geht oder mit dem Rad fährt (HENNRICH, BB 2004, 584). Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 hat daher als Spezialregelung im Verhältnis zur Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 ausschließlich deklaratorischen Aussagegehalt und entspricht dem Nettoprinzip. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 ist kein Ausnahmefall, sondern Anwendungsbeispiel des allgemeinen WKBegriffs. Dies gilt jedoch nur, wenn dem Stpfl. 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 berücksichtigt wird, kommt dieser Bestimmung wegen ihrer zwingenden abzugsbeschränkenden Wirkung im Verhältnis zur generellen Rechtsfolgenanordnung des Abs. 1 Satz 1 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 (BTD Drucks. 14/4242, 5). Daneben wird die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale auch unter Vereinfachungsgesichtspunkten bejaht (KIRCHHOF/v. BECKERATH VII. § 9 Rn. 223; OLBERTZ, DStZ 1997, 316).

► *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 Verkehrsmitteln zurückgelegt wird, sondern auch, wenn der Weg zu Fuß, als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft (kostenlos) oder mit dem Fahrrad bewältigt wird. Selbst die Nutzer von Inline-Skates, Skateboards, Kickboards oder Kickrollern können die Entfernungspauschale in Anspruch nehmen (HARDER-BUSCHNER/GOYDKE, NWB F. 6, 4217). Entscheidend ist somit nicht, dass dem ArbN Aufwendungen für den Weg zur Arbeitsstätte entstanden sind. Maßgeblich ist nur, dass der ArbN die Arbeitsstätte aufsucht.

Dieses Ergebnis ist bedenklich (s. auch MORSCH, DStR 2001, 245; PASCH/HÖRETH/RENN, DStZ 2001, 305; SÖHN, FR 2001, 950; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2004, 385). 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]). Fikitive Kosten sind keine Aufwendungen in diesem Sinne.

Im Übrigen ist die stl. Privilegierung fiktiver Aufwendungen bzw. WK systematisch nicht zu rechtfertigen. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 ermitteln sich die Einkünfte aus den sog. privaten Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 aus dem Überschuss der Einnahmen über die WK. Nur WK bilden gegenüber den Einnahmen die negative Komponente bei der Einkünftermittlung (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 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.

- ▷ *Vereinfachung für den Stpfl. und die FinVerw.* vor allem im Bereich der LStVeranlagung als verwaltungsintensivem Massenverfahren (kleinliche Nachweisverlangen der FinVerw. sind daher teleologisch verfehlt);
- ▷ *Bis VZ 2000 verkehrspolitische Erwägungen:* Den bis VZ 2000 geltenden Kilometerpauschbeträgen lagen zudem verkehrspolitische Erwägungen zugrunde (BTD Drucks. IV/2261, 87). Mittels nicht kostendeckender Pauschbeträge sollte die Benutzung des eigenen Kfz. zu Gunsten öffentlicher Verkehrsmittel eingeschränkt werden. Allerdings wurde dieses Ziel im Ergebnis nicht erreicht und es schien auch im Hinblick auf die Aufstockung der Pauschbeträge durch das StReformG 1990 (s. Anm. 441) als Auslegungslinie fragwürdig (s. auch SPÄTH, DStZ 1985, 134; Hess. FG v. 29.12.1986, EFG 1988, 298, rkr.).

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).

## b) Verfassungsmäßigkeit

Das in § 2 Abs. 2 fixierte objektive Nettoprinzip konkretisiert den aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit. Das objektive Nettoprinzip verlangt 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 Leistungsfähigkeit im EStRecht von Verfassungen 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). Das BVerfG hat deshalb trotz immer wieder geäußerter Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der abzugsbegrenzenden Kilometerpauschalen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 aF (s. SPÄTH, DStZ 1985, 133; STARKE, DStZ 1985, 384) diese durchweg für verfassungsmäßig erachtet (BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BStBl. II 1970, 140; v. 16.10.1984 – 1 BvR 1021/83, INF 1985, 537; glA BFH v. 11.9.1987 – VI R 189/84, BStBl. II 1988, 12).

**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 realitätsgerecht sein. Eine verfassungsrechtl. Rechtfertigung von Typisierung und Pauschalierung setzt voraus, dass der Gesetzgeber tatsächlich den typisierten Fall realitätsgerecht erfasst hat. Damit ist eine beliebige Änderung und vor allem Herabsetzung der Fahrtkostenpauschalen nicht vereinbar, wie es der Fiskalgesetzgeber seit Jahren praktiziert (HENNRICHS, BB 2004, 584; LANG, StUW 2007, 1; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2004, 385; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 221 ff.).

444–446 Einstweilen frei.

#### 447 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

##### Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1:

► *Aufwendungen für Auswärtstätigkeit* und Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte schließen sich gegenseitig aus. Die Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit können als Reisekosten gem. Abs. 1 Satz 1 uneingeschränkt geltend gemacht werden. Die Wegekosten bei sämtlichen Erscheinungsformen der Auswärtstätigkeit (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. 9.5.1995 – IX R 63/84, BFH/NV 1996, 116; v. 10.12.1992 – XI R 13/92, BFH/NV 1993, 473; 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 XXVI. § 9 Rn. 112).

► *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. Dies gilt auch dann, wenn der ArbN in mehreren Arbeitsverhältnissen zu verschiedenen ArbG steht und die mehreren Arbeitsstätten täglich nacheinander anfährt (DRENSECK, DB 2007, Beil. 2 zu Heft 9, 26; aA BMF v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994 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 (glA 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.

► *Stellungnahme:* UE gilt die Vorrangstellung nicht im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 7, dh. Fahrtkosten sind in tatsächlich entstandener Höhe bei finalelem Wertzusammenhang in die abschreibbaren HK einzubeziehen (glA 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 43 Abs. 6 LStR). 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 Einsatzwechselstätigkeit zu. Diese Rspr. hat der BFH inzwischen 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 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 § 39a:** Der Eintrag auf der LStKarte ist bei entsprechendem Nachweis nicht auf den Höchstbetrag nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 von 4500 € 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. 43 ff.; BMF v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994 Tz. 4). Der Pauschbetrag kommt bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Fahrzeugs und auch bei Benutzung anderer Verkehrsmittel mit Ausnahme öffentlicher Verkehrsmittel zur Anwendung. Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel ergibt sich die StFreiheit der Zuschüsse aus § 3 Nr. 34.

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. 47).

448–449 Einstweilen frei.

## II. Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Nr. 4 Satz 1)

### 450 1. Aufwendungen des Arbeitnehmers; Fahrtkostenersatz

**Aufwendungsbegriff:** 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 nicht nur 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. Wagenklas-

se 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 Nr. 5–7 erweitert (eingehend Anm. 650–657).

**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 unentgeltlich oder verbilligt durch Bereitstellung einer Transportmöglichkeit oder durch Gestellung eines Dienstwagens unentgeltlich oder verbilligt befördert. Bei der unentgeltlichen oder verbilligten Sammelbeförderung ist die StFreiheit nach § 3 Nr. 32 zu beachten.

Einstweilen frei.

451

## 2. Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

### a) Begriff der Wohnung

452

**Wohnung:** Nach Auffassung des BFH ist der Wohnungsbegriff als gesetzliches Tatbestandsmerkmal weit auszulegen. Es sollen sämtliche Sachverhalte erfasst werden, in denen einem Stpfl. berufsbedingt Fahrtaufwendungen von einer irgendwie gearteten Unterkunft zum Arbeitsplatz und zurück entstehen (BFH 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 u. Einrichtung ist Wohnung daher jeder Wohn- und Schlafräum, der einem Stpfl. – meist für längere Zeit – als ständige Unterbringung außerhalb der Arbeitszeit dient (vgl. FG München v. 20.11.1958, EFG 1959, 251, rkr.).

Wohnung in diesem weitgefassten Sinne ist auch ein möbliertes Zimmer, ein Hotelzimmer (BFH v. 25.3.1988 – VI R 207/84, BStBl. II 1988, 706), die Unterkunft auf einem Schiff, eine Holzbaracke, ein Gleisbauzug, ein Holzhaus in einem Schrebergarten oder auf einem Wochenendgrundstück; auch der für eine gewisse Dauer auf einem Campingplatz abgestellte Wohnwagen sowie der Schlafplatz in einer Massenunterkunft kann Wohnungscharakter haben.

Vgl. BFH v. 20.12.1982 – VI R 64/81, BStBl. II 1983, 306 (309); v. 15.11.1974 – VI R 195/72, BStBl. II 1975, 278; dazu auch o.V., HFR 1975, 171; weiterhin etwa BFH v. 3.10.1985 – VI R 129/82, BStBl. II 1986, 369; R 42 Abs. 1 LStR.

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; ausdrücklich 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 nur ausnahmsweise nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 zu berücksichtigen. Das soll der Fall sein, wenn die eigene Wohnung des Stpfl. aus objektiven Gründen überhaupt nicht benutzbar ist, so zB bei der Übernachtung in der Wohnung eines Freundes, weil die eigene Wohnung renoviert wird. Eine Ausnahme gilt auch, wenn die eigene Wohnung vom Arbeitsort zu weit entfernt ist und eine Zweitwohnung noch nicht gefunden ist. In diesem Fall ist auf die Übernachtung in einem Hotel etc. abzustellen (BFH v. 26.8.1988 – VI R 92/85, BStBl. II 1989, 144).

UE ist die Rspr. des BFH nicht überzeugend und wenig praktikabel (s. auch o. V., HFR 1989, 191). Maßgeblich für den Abzug der Fahrtaufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 ist lediglich, ob die Unterkunft zur Übernachtung genutzt wird und ob der ArbN von dort aus seinen Arbeitsplatz aufsucht. Es kommt nicht darauf an, ob diese Unterkunft den Mittelpunkt der privaten Lebensführung darstellt (so aber BFH v. 8.7.1976 – IV R 100/72, BStBl. II 1976, 776) oder ob die Unterkunft regelmäßig zur Übernachtung genutzt wird. Auch die Besitzverhältnisse können keine Rolle spielen.

Aufwendungen eines ArbN für Fahrten von der Arbeitsstätte zu einem sowohl außerhalb der Arbeitsstätte als auch außerhalb der eigenen Wohnung gelegenen Arbeitszimmer sind nach Abs. 1 Satz 1 abziehbar. Satz 3 Nr. 4 kommt nicht zur Anwendung (FG Ba.-Württ. v. 26.2.1988, EFG 1988, 410, rkr.).

**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).

#### 453 b) Begriff der Arbeitsstätte

Der Grundtatbestand des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 mit seiner abzugsbeschränkenden Wirkung erfasst nur Fahrten, die als Ausgangs- oder Zielort die Arbeitsstätte des Stpfl. betreffen. Dies erfordert Abgrenzungen einerseits zu nichtabziehbaren 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 Dauerelements (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; FISSENEWERT, DB 2006, Beil. 6, 32; s. auch R 37 Abs. 2 LStR). Allerdings kommt es auf die Dauer und die Intensität der täglich dort erbrachten Arbeitsleistung nicht an (BFH v. 2.2.1994 – VI R 109/89, BStBl. II 1994, 422). 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 ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des ArbN (BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074). Dies ist im Regelfall der Betrieb oder Zweigbetrieb, der immer wieder, wenn auch jeweils nur kurzfristig, aufgesucht wird (BFH v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; s. Anm. 287). Es muss sich dabei um eine betriebliche Einrichtung des ArbG handeln (s. dazu BFH v. 14.9.2005 – VI R 93/04, BFH/NV 2006, 53; v. 11.5.2005 – VI R 15/04, BStBl. II 2005, 788).

Nicht auf Auswärtstätigkeit, sondern an seiner regelmäßigen Arbeitsstätte befindet sich nach der (neuen) Rspr. des BFH (vgl. FISSENEWERT, DB 2006, Beil. 6, 32, 36 mwN):

- ein ArbN, der ansonsten auf einem Fahrzeug eingesetzt wird, hinsichtlich der Zeiten, die er an betrieblichen Einrichtungen des ArbG mit Bereitschaftsdienst oder Teilnahme an Fortbildungen verbringt,
- ein im Übrigen im Außendienst beschäftigter Stpfl., solange er am Verwaltungssitz seines ArbG tätig wird und dort die im Außendienst durchzuführenden Aufträge entgegennimmt oder abrechnet,
- ein Berufskraftfahrer, solange er sich am Fahrzeugdepot des ArbG aufhält und das zu führende Fahrzeug übernimmt, und

- 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, für die Dauer seines Aufenthalts am Betriebssitz.

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; aA noch BFH v. 17.12.1971 – VI R 315/70, BStBl. II 1972, 245; v. 11.8.1972 – VI R 128/70, BStBl. II 1972, 915 zum Schlafwagenschaffner).

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; aA R 37 Abs. 3 LStR).

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).

**Weiträumiges Arbeitsgebiet:** s. dazu Anm. 287.

**Mehrere Arbeitsstätten:** Ein ArbN kann mehrere regelmäßige Arbeitsstätten innerhalb und außerhalb desselben Dienstverhältnisses haben. Voraussetzung ist, dass der ArbN immer wieder und damit mit einer gewissen Nachhaltigkeit und Dauerhaftigkeit an diesen verschiedenen Orten seine Arbeitsleistung zu erbringen hat und erbringt (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. 14.9.2005 – VI R 22/04, BFH/NV 2006, 507; Kaminker; v. 7.6.2002 – VI R 53/01, BStBl. II 2002, 878; mehrere Filialbetriebe; s. auch FISSENEWERT, DB 2006, Beilage 6, 32, und Anm. 287).

**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 (glA KSM/v. BORNHAUPT, § 3 Rn. F 13; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 267). Die Fahrten von der Wohnung zum Betrieb unterfallen Abs. 1 Satz 3 Nr. 4. Dies soll sich aus dem Gleichbehandlungsgebot der Fahrtkosten bei selbständiger und nichtselbständiger Arbeit ergeben. Nach stRspr. des BFH können Räumlichkeiten, die – wie üblicherweise ein häusliches Arbeitszimmer – nur einen Teil der Wohnung oder des Wohnhauses bilden, also in den Wohnbereich und damit in die Sphäre des Stpfl. eingebunden bleiben, nicht als Betriebssitz iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 qualifiziert werden (BFH v. 19.8.1998 – XI R 90/96, BFH/NV 1999, 41 mwN; s. dazu Anm. v. BORNHAUPT, DStZ 1999,

100; s. auch Anm. WEBER-GRELLET zu BFH v. 16.2.1994 – XI R 52/91, DStR 1994, 1147).

**Ausbildungsstätte:** Die Frage, ob eine Ausbildungsstätte im Rahmen eines Dienstverhältnisses regelmäßige Arbeitsstätte ist, entscheidet sich nach allgemeinen Grundsätzen. Deshalb hat eine Ausbildungsstätte im Rahmen eines Dienstverhältnisses bei beruflichen Lehrgängen, Ausbildungsverhältnissen, Abordnungen oder Fortbildungsmaßnahmen den Charakter einer regelmäßigen Arbeitsstätte, wenn es sich um eine betriebliche Einrichtung des ArbG handelt und der Stpfl. diese dauerhaft, dh. über einen längeren Zeitraum aufsucht (BFH v. 22.7.2003 – VI R 190/97, BStBl. II 2004, 886). Die Anweisung in R 37 Abs. 3 Satz 3 LStR und die Urteile des BFH v. 4.5.1990 – VI R 93/86 (BStBl. II 1990, 859; Steueranwärter); v. 4.5.1990 – VI R 156/86 (BStBl. II 1990, 861; Finanzanwärter), und v. 4.5.1990 – VI R 64/84 (BFH/NV 1990, 30; Finanzanwärter) sind durch die neue Rspr. des BFH überholt (s. Anm. 287).

Besonderheiten gelten für Bildungsmaßnahmen außerhalb eines Dienstverhältnisses. Hier kann eine Bildungseinrichtung (zB Universität) eine regelmäßige Arbeitsstätte sein, auch wenn es sich nicht um eine betriebliche Einrichtung des ArbG handelt (BFH v. 29.4.2003 – VI R 86/99, BStBl. II 2003, 749; v. 29.4.2003 – VI R 86/99, BFH/NV 2003, 997; v. 22.7.2003 – VI R 190/97, BStBl. II 2004, 886; KSM/v. BORNSHAUPT, § 9 Rn. F 20a; uE zweifelhaft, da inkonsequent).

#### 454 c) 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. 1) 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 frühere Regelung in Nr. 4 Satz 2, nach der zusätzliche Fahrten an einem Arbeitstag berücksichtigt werden konnten, wenn die Arbeitszeitunterbrechung mindestens vier Stunden betragen hatte oder die Fahrt wegen eines zusätzlichen Arbeitseinsatzes erforderlich wurde, ist mit der Einführung der Entfernungspauschale ab VZ 2001 entfallen (BFH v. 11.9.2003 – VI B 101/03, BStBl. II 2003, 893; Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG v. 26.10.2005 – 2 BvR 2085/03, nv.; aA BALMES/v. COLLENBERG, BB 2004, 1251).

Die Ersetzung des Begriffs „Fahrten“ durch „Wege“ soll lediglich verdeutlichen, dass die Entfernungspauschale auch Stpfl. 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. 1). 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).

**d) 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 Stpfl. kann auch verschiedene Beförderungsmittel miteinander kombinieren (KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. F 64). 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. Lediglich für Flugstrecken gilt die Entfernungspauschale nicht (Nr. 4 Satz 3; s. Anm. 458). Insofern sind die tatsächlich entstandenen Aufwendungen als WK abziehbar. Auf diese Weise soll vermieden werden, dass der Ansatz der Entfernungspauschale gerade bei Mittel- und Langstreckenflügen zu einer die Aufwendungen weit übersteigenden Begünstigung führt (BTDrucks. 14/4435, 9).

**III. Abgeltung der Aufwendungen durch die Entfernungspauschale  
(Nr. 4 Satz 2)****1. Systemwechsel durch Einführung der Entfernungspauschale**

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. Für den Weg von der Wohnung zur Arbeitsstätte konnten ab VZ 2001 unabhängig von dem tatsächlich benutzten Verkehrsmittel für die ersten zehn Entfernungskilometer jeweils 0,70 DM (ab VZ 2001: 0,36 €) und für jeden weiteren Entfernungskilometer 0,80 DM (ab VZ 2001: 0,40 €) als WK geltend gemacht werden. Durch das HBeglG 2004 ist „als Maßnahme zur Haushaltskonsolidierung“ (BTDrucks. 15/1502, 29) mit Wirkung ab VZ 2004 unter Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip die Entfernungspauschale auf einen für alle Strecken einheitlichen Betrag von 0,30 € herabgesetzt worden. Die Entfernungspauschale ist grds. auf 4500 € (VZ 2001: 10000 DM; VZ 2002–2003: 5112 €) begrenzt. Ein höherer Betrag kann geltend gemacht werden, soweit der ArbN einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt.

Die Pauschbetragsregelung gilt nicht nur unabhängig von der Wahl des Verkehrsmittels; sie ist auch unabhängig davon, ob dem ArbN Aufwendungen für den Weg zur Arbeit entstehen. Sie greift also auch, wenn die Strecke zu Fuß zurückgelegt wird oder der ArbN eine kostenlose Fahrgemeinschaft nutzt.

Das Konzept einer verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hatte bereits die Steuerreform-Kommission in ihren Vorschlägen v. 22.11.1997 (sog. Petersberger Steuervorschläge, BMF-Schriftenreihe Heft 61, 1997, 37) entwickelt. Im Entwurf eines St-ReformG 1999 (BRDrucks. 280/97 u. BTDrucks. 13/7480) wurde dieser Vorschlag umgesetzt (§ 35 Abs. 1 Nr. 4 EStG-Entwurf). Danach sollte anstelle des differenzierenden Kilometer-Pauschbetrags eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale von nur 0,40 DM pro Entfernungskilometer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eingeführt werden, wobei allerdings Fahrten bis 15 km nicht berücksichtigt werden sollten. Fahrtkosten, die ab dem 16. Kilometer entstehen, sollten zusätzlich zu dem ArbNPauschbetrag angesetzt werden können. Dieser sollte im Übrigen auf 1300 DM reduziert werden (zu den Vorschlägen s. RICHTER/THEILE, *StuW* 1998, 351; OLBERTZ, *BB* 1997, 1452, und OLBERTZ, *DStZ* 1997, 316).

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 idF ab VZ 2001 knüpft an den Gesetzentwurf zum St-ReformG 1999 inhaltlich nur in Ansätzen an. Im Vordergrund steht nicht die Absenkung der Kilometer-Pauschbeträge in dem Bemühen, eine als nicht sach- und zeitgerecht erachtete StVergünstigung zurückzuführen, sondern die Einführung eines von der tatsächlichen Wahl des Verkehrsmittels unabhängigen Abgeltungssystems. Unmittelbarer Anlass für die Neuregelung der Nr. 4 durch das Gesetz v. 21.12.2000 waren die starken Preissteigerungen für Kraftstoffe im Herbst 2000. Die Zusage der BReg., Pkw-Nutzern für die gestiegenen Kraftstoffpreise einen finanziellen Ausgleich dadurch zu geben, dass die pauschalen Kilometersätze für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte angehoben werden, endete schließlich mit der Einführung der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale. Der Systemwechsel wurde mit umwelt- und verkehrspolitischen Erwägungen begründet (BTDrucks. 14/4242, 5; PASCH/HÖRETH/RENN, *DStZ* 2001, 305). Nach dem Gesetzentwurf war eine einheitliche Pauschale von 0,80 DM vorgesehen. Die Anhebung auf generell 0,80 DM wurde mit sozialen Erwägungen begründet (BTDrucks. 14/4242). Im Vermittlungsausschuss wurde dann aus fiskalischen Gründen eine Staffelung sowie eine Begrenzung insbes. bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel eingefügt.

## 457 2. Höhe der Entfernungspauschale

**Berechnung:** Die Entfernungspauschale beträgt für jeden vollen km der kürzesten Streckenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab VZ 2004 einheitlich 0,30 € (zur Regelung bis VZ 2003 s. Anm. 456; zur Bedeutung der 10 km-Grenze s. PASCH/HÖRETH/RENN, *DStZ* 2001, 305). Die Absenkung auf 0,30 € entspricht einer Kürzung um 16,7 % für die ersten 10 Entfernungskilometer und um 25 % ab dem 11. Entfernungskilometer. Dabei ist der volle Kilometer der Entfernung maßgebend. Es darf also nicht auf den nächsten vollen Kilometer aufgerundet werden, vielmehr ist auf volle Kilometer abzurunden. Dies stellt eine Verschlechterung gegenüber der früheren Praxis dar. Danach wurde üblicherweise immer zu Gunsten des Stpfl. gerundet (FUCHSEN, *StB* 2001, 122 mit Beisp.). 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 5 112 € 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 hinausgehende tatsächliche Aufwendungen berücksichtigt werden (Abs. 2 Satz 2). Bei Behinderten können zudem höhere Kfz.-Kosten angesetzt werden (Abs. 2 Satz 3).

Die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale hat zur Folge, dass außergewöhnliche Aufwendungen (zB für Abholfahrten, Motorschäden, Garagenmiete, Parkgebühren; zu Unfallschäden s. aber BMF v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994 Tz. 3) im Gegensatz zur früheren Rechtslage 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.

► *Fahrgemeinschaften:* Die Entfernungspauschale soll nach der Gesetzesbegründung die Bildung von Fahrgemeinschaften honorieren (BTDrucks. 14/4242, 5). In der Tat kann, da die Höhe des tatsächlichen Aufwands unbeachtlich 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 (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 (APITZ, FR 2001, 461; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. F 182; BMF v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994 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; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. 186).

**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 Stpfl. 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. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994 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 (s. Anm. 465) ist mit Einführung der Entfernungspauschale entfallen (s. Anm. 454). 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 Verkehrsmittel (BTDrucks. 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. 456), widerspricht.

**Begrenzung auf 4500 €:** Die Entfernungspauschale ist der Höhe nach ab VZ 2004 grundsätzlich auf 4500 € (ab VZ 2002: 5112 €) begrenzt. Der ursprüngliche Betrag von 10000 DM (ab VZ 2001) entsprach in etwa dem Preis einer Jahresnetzkarte (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; BTDrucks. 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 € (DRENSACK, DB 2006, Beil. 2, 24).

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. Das trifft auch dann zu, wenn das Fahrzeug vom ArbG unentgeltlich oder teilentgeltlich überlassen wird (R 42 Abs. 2 LStR; s. zur lStl. Behandlung § 8 Abs. 2 Sätze 3 ff.; R 31 Abs. 9 LStR 2001). 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. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994 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 idF bis VZ 2006; 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). Dies führt zu Problemen sowohl hinsichtlich der Aufteilung der Streckenanteile als auch hinsichtlich der Berücksichtigungsreihenfolge (s. dazu BMF v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994 Tz. 1.6; HARDER-BUSCHNER/GOYDKE, NWB F. 6, 4217 [4218 ff.]; s. ferner NEUMANN, EStB 2001, 145 [149 f.]; APITZ, FR 2001, 461 [463]; MORSCH, DStR 2001, 245 [247 f.]; SEIFERT, INF 2001, 129 [131]; s. ferner v. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. F 82 ff.; LBP/STARK/ZIMMER, § 9 Rn. 917 ff.).

#### IV. Keine Entfernungspauschale bei Nutzung von Flugzeugen und bei Sammelbeförderung (Nr. 4 Satz 3)

458

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 (BTDrucks. 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). Die

Verfassungsmäßigkeit der Regelung ist nicht unproblematisch (bejahend FG Nürnberg v. 18.7.2006 – I 51/2005, nv, nrkr., Az. BFH VI B 123/06).

► *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/DRENECK XXVI. § 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 WKAbzug nach der Grundvorschrift der Nr. 4 Satz 1 richtet. Der Stpfl. 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 Stpfl. 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 systematisch nicht gerechtfertigte Regelung (vgl. dazu PASCH/HÖRETH/RENN, DStZ 2001, 309) hat der Gesetzgeber durch das HBeglG 2004 beseitigt (BTDrucks. 15/1502, 30; BMF v. 27.1.2004, BStBl. I 2004, 173; R 42 Abs. 3 LStR).

## V. Bestimmung der Wegstrecke (Nr. 4 Satz 4)

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 (BTDrucks. 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 (BTDrucks. 14/7341, 10; s. zur „Klarstellung“ KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. F 67a; LBP/STARK/ZIMMER, § 9 Rn. 872 ff.). Dem ist zuzustimmen, denn nach Nr. 4 Satz 4 Halbs. 2 idF bis VZ 2000 war die kürzeste benutzbare Straßenver-

bindung 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 1977, 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 oder eines Fahrrads. Selbst für Fußgänger ist auf die Straßenverbindung abzustellen (BTDrucks. 14/4242, 6). Als Teil der Straßenverbindung ist auch eine Fährverbindung anzusehen (BTDrucks. 14/4242, 6; BMF v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994 Tz. 1.4). 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.

**„Kürzeste“ Straßenverbindung:** Anzusetzen ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Das gilt auch dann, wenn der Stpfl. 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 und Ride), nicht anzuerkennen (OFD Karlsruhe v. 22.12.2000, FR 2001, 164). 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 Stpfl. ist gehalten, die kürzeste Straßenverbindung zu ermitteln und ggf. gegenüber dem FA glaubhaft zu machen. Dies kann im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten und beim Stpfl. und dem FA zu einem unangemessenen Aufwand führen. Insbes. in den Fällen, in denen der Stpfl. nicht oder nicht nur ein Fahrzeug benutzt, ist der Ermittlungsaufwand erheblich (s. WESSELBAUM-NEUGEBAUER, DStZ 2001, 533). Das Gesetz lässt offen, wie der Stpfl. die Ermittlung der kürzesten Straßenverbindung in diesen und anderen Fällen durchführen soll. Routenplaner, sofern beim Stpfl. überhaupt vorhanden, helfen nicht in jedem Fall weiter. So können bekanntlich verschiedene Routenplaner zu verschiedenen Entfernungsangaben führen. Auch geben sie nicht unbedingt die kürzeste, sondern die verkehrsgünstigste Entfernung an (WESSELBAUM-NEUGEBAUER, DStZ 2001, 533).

► *Satz 3 Nr. 4 Halbs. 2:* Eine von der kürzesten Straßenverbindung abweichende Strecke ist verkehrsgünstiger, wenn der ArbN die Arbeitsstätte idR schneller und pünktlicher erreicht (BFH v. 10.10.1975 – VI R 33/74, BStBl. II 1975, 852; FG Düss. v. 23.3.2007, EFG 2007, 1014, rkr., zur Berücksichtigung auch städtebaulicher Ziele).

## VI. Anrechnung von Arbeitgeberleistungen (Nr. 4 Satz 5)

460

**VZ 2001–2003:** ArbGLEistungen in Form stfreier Sammelbeförderung (§ 3 Nr. 32) oder durch stfreie Sachbezüge gem. § 8 Abs. 3 wurden gem. Satz 5 aF nicht mindernd auf die Entfernungspauschale angerechnet (PASCH/HÖRETH/RENN, DStZ 2001, 305; MORSCH, DStR 2001, 245). Mindernd anzurechnen waren dagegen nach Satz 6 aF stfreie Sachbezüge nach § 3 Nr. 34.

**Rechtslage ab VZ 2004:** Aufgrund der Gesetzesänderung durch das HBegLG 2004 v. 29.12.2003 (s. Anm. 441) kann auch bei stfreier Sammelbeförderung (§ 3 Nr. 32) die Entfernungspauschale nicht geltend gemacht werden (Nr. 4 Satz 3; s. Anm. 458). Nach § 8 Abs. 3 stfreier Sachbezüge werden nun gem. Nr. 4 Satz 5 mindernd auf die Entfernungspauschale angerechnet. Da § 3 Nr. 34 gleichzeitig aufgehoben wurde, brauchte es nicht mehr der Anordnung der mindernden Anrechnung auf die Entfernungspauschale (DRENECK, DB 2006, Beil. 2, 17).

**Steuerfreie Rabatte des Arbeitgebers (§ 8 Abs. 3):** Nach § 8 Abs. 3 bis 1 080 € stfreie Sachbezüge des ArbG für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindern die Entfernungspauschale und den Höchstbetrag von jährlich 4 500 €. Ist der ArbG selbst der Verkehrsträger (zB der Verkehrsbetrieb der Stadt), ist der Preis anzusetzen, den ein dritter ArbG an den Verkehrsträger zu entrichten hätte. Die Regelung bezieht sich vor allem auf Freifahrten der Mitarbeiter von Verkehrsunternehmen. Zuzahlungen des ArbN sind auf den Sachbezugswert anzurechnen. Nicht auf die Entfernungspauschale angerechnet werden Benzingutscheine des ArbG, die die Sachbezugsgrenze des § 8 Abs. 3 nicht übersteigen (NIERMANN, DB 2004, 100).

**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; NIERMANN, DB 2004, 100).

**Bescheinigung auf der Lohnsteuerkarte:** s. § 41 Abs. 1 Nr. 7.

461 Einstweilen frei.

## 462 VII. 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 140ff). Auch falls die weiter entfernt liegende Wohnung den örtlichen Lebensmittelpunkt bildet, sind Fahraufwendungen 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 inoweit zu gewähren, als sie für die Wege von der Erstwohnung zur Arbeitsstätte anzusetzen gewesen wäre (DRENECK, 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 (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 Stpfl. 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. 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, 21; zu Aufenthalten in Wohnwagen in Feriengebieten s. FG Hamb. v. 16.10.1998, EFG 1999, 222, 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 Stpfl.*, 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). 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 andernorts 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; 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 Beschäftigungsort etwa in einer Gemeinschaftsunterkunft (Kaserne; Baubarracken) 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 (FG Saarl. v. 28.2.1995, EFG 1995, 519, rkr.).

**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).

Die Einschränkung gilt dem Wortlaut nach sowohl für verheiratete als auch für ledige ArbN. Von praktischer Bedeutung ist sie jedoch in erster Linie für verheiratete ArbN. Denn bei Ledigen kann eine Wohnung idR nur Lebensmittelpunkt sein, wenn sich der Stpfl. von dort überwiegend, also nicht nur gelegentlich, zur Arbeitsstätte begibt.

Nach Auffassung der FinVerw. sucht ein verheirateter ArbN die entfernt liegende Wohnung erst bei mindestens 6 Besuchen mehr als nur gelegentlich auf (R 42 Abs. 1 Satz 5 LStR). Ein Lediger muss die Wohnung zweimal monatlich aufsuchen (R 42 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. 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).

463–474 Einstweilen frei.

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

### I. Rechtsentwicklung der Nr. 5

475

**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.

### II. Bedeutung der Nr. 5

476

**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. BERGEMPER, FR 2005, 101). Es handelt sich um Aufwendungen für die Erwerbstätigkeit, die im Rahmen des § 9 stl. absetzbar sind. Dem Ge-

setzgeber ist es untersagt, den Abzug der Kosten für eine dHf. abzuschaffen (glA SCHMIDT/DRENECK 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 Hausstands ist ein dem Beruf entstammendes Erfordernis. Wer deshalb im Rahmen einer dHf. eine Wohnung anmietet, wohnt aus ausschließlich beruflichen Gründen außerhalb seines Lebensmittelpunkts. Dieses Wohnen ist kein Umstand der privaten Lebensführung (DRENECK, 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/DRENECK 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 WKBegriffs 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 WKBegriffs 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 WKBegriffs geschlossen (BFH v. 28.1.1983 – VI R 136/79, BStBl. II 1983, 313).

Lediglich wegen ihres in verschiedener Hinsicht den WKAbzug begrenzender Wirkung („Notwendigkeit“ der Kosten, 1 Familienheimfahrt wöchentlich, Entfernungspauschale) hat Nr. 5 in Sätzen 3 ff. konstitutiven Charakter (SCHMIDT/DRENECK 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/DRENECK 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.

Einstweilen frei.

477–485

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

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

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 WKAbzug 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 Mehraufwendungen auslösende Veränderung in der Haushaltsführung erfolgt (BFH v. 2.12.1981 – VI R 167/79, BStBl. II 1982, 297; v. 2.12.1981 – VI R 22/80, BStBl. II 1982, 323; v. 30.10.1987 – VI R 76/84, BStBl. II 1988, 358). 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 Beschäftigungsort 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 Beschäftigungsort ein zweiter (doppelter) Haushalt zum Hausstand des Stpfl. hinzutritt. Der Haushalt in der Wohnung am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn ihn der Stpfl. nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort erreichen zu können. Auch dann, wenn ein Stpfl. seinen Hauptausstand aus privaten Gründen verlegt und eine bereits vorhandene oder neu eingerichtete Wohnung am Beschäftigungsort als Zweithaushalt nutzt, findet die nunmehr dHf. ihre berufliche Veranlassung darin, dass ein weiterer Haushalt am Beschäftigungsort 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 Hauptausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort verlegt worden ist, ist unerheblich.

Die Rechtsprechungsänderung ist zu begrüßen. Sie wird dem dem WKBegriff immanenten Veranlassungsprinzip besser gerecht (BERGKEMPER, FR 2007, 847). Private Beweggründe, die zur Aufspaltung eines ursprünglich einheitlichen Hausstands bzw. zur Gründung eines neuen Hauptausstands 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 (zweifeln BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 270; LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 1054). Das ist der Fall, wenn die Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsort konkreten beruflichen Zwecken dient. Die private Wahl des Hauptausstands macht aus der beruflich veranlassten Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsort 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 Beschäftigungsorts (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 Ehegat-

ten außerhalb des Orts ihres gemeinsamen Hausstands an verschiedenen Orten beschäftigt sind und am jeweiligen Beschäftigungsort eine Zweitwohnung beziehen (BFH v. 6.10.1994 – VI R 136/89, BStBl. II 1995, 184; 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 Beschäftigungsorten 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 Beschäftigungsort 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 Beschäftigungsort 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 Beschäftigungsorte einen solchen begründet, ist es unschädlich, wenn dieser nachträglich an den anderen Beschäftigungsort 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 Beschäftigungsort am Familienwohnsitz eine neue Wohnung bezieht (BFH v. 4.4.2006 – VI R 11/02, BStBl. II 2006, 714).

► *Wegverlegung*: Die Wegverlegung des gemeinsamen Hausstands vom Beschäftigungsort unter Beibehaltung oder Einrichtung einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort 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.).

Einstweilen frei.

487–488

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

489

**Unbeachtlichkeit der Beibehaltungsgründe:** Nach Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 kommt es auf die Gründe der Beibehaltung der dHf. nicht an. Maßgeblich ist nur die berufliche Veranlassung der Gründung der dHf. Der Gesetzestext stellt

klar, dass eine einmal aus beruflichem Anlass entstandene dHf. auch aus privaten Gründen fortgesetzt werden kann, ohne dass dies schädlich für den WKAbzug wäre. Bloßer Zeitablauf allein berührt die berufliche Veranlassung des Dauersachverhalts „doppelter Haushalt“ nicht. Die Frage, ob dem Stpfl. ein Umzug an den Beschäftigungsort nach einer gewissen Zeit zuzumuten wäre, ist obsolet. Der doppelte Haushalt selbst muss durch den Stpfl. allerdings beibehalten werden, nur die Beibehaltungsgründe sind unerheblich.

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

**Beendigung der doppelten Haushaltsführung:** Von einer „Beibehaltung“ der dHf. kann nicht mehr gesprochen werden, wenn die dHf. endet. Das ist der Fall, wenn der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wird bzw. der Hausstand des Stpfl. am Beschäftigungsort den Lebensmittelpunkt bildet (SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 154; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. G 211; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 390; vgl. auch Anm. 510). Ein besuchsweiser Aufenthalt der Familie am Beschäftigungsort 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 Überleitungsvorschrift s. BFH v. 10.10.2007 – VI B 13/07, BFH/NV 2008, 44).

### 490 3. Rechtsfolge: Abzug von notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten

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

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

#### 4. Die einzelnen Mehraufwendungen

491

##### Fahrtkosten:

► *Erstfahrt und Letztfahrt:* Kosten für die erste Fahrt zum Beschäftigungsort und für die letzte Fahrt vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands als zeitliche Grenzpunkte der beruflich veranlassten dHf. sind in tatsächlich entstandener Höhe abziehbar (R 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/DRENECK 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 Auswärtstätigkeit vorangegangen, so soll die Dauer auf die Frist angerechnet werden (R 9.11 Abs. 7 Satz 2 LStR; uE fraglich).

**Kosten der Unterkunft:** *Notwendige Kosten* der Unterkunft am inländ. Beschäftigungsort 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 Stpfl. die Wohnung von seinem Ehegatten gemietet hat (BFH v. 11.3.2003 – IX R 55/01, BStBl. II 2003, 627; vgl. dazu FISCHER, FR 2003, 777; HEUERMAN, BB 2003, 1465). Bewohnt

der Stpfl. am Beschäftigungsort 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 veranlasste 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 Beschäftigungsort nur, wenn sie den Durchschnittspreis einer 60-qm-Wohnung am Beschäftigungsort 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 Beschäftigungsort 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 Beschäftigungsort* können bei entsprechendem Einzelnachweis die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Ohne Einzelnachweis dürfen die notwendigen Kosten mit Pauschbeträgen angesetzt werden. Maßgebend sind die vom BMF im Einvernehmen mit den obersten FinBeh. der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandsübernachtungstagegelder nach dem BRKG bekanntgemachten Pauschbeträge (vgl. R 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 durch-

geführte 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 Beschäftigungsort keine oder nur geringe Unterkunftskosten haben, aber pro Woche mehrfach Familienheimfahrten unternehmen. Dagegen können die Aufwendungen für eine am Beschäftigungsort angemietete Wohnung nicht mehr neben den Aufwendungen für sämtliche Heimfahrten nach Abs. 1 Satz 1 geltend gemacht werden. Denn Nr. 4 und Nr. 5 gehen als *lex specialis* insoweit vor.

BFH v. 2.10.1992 – VI R 11/91, BStBl. II 1993, 113; v. 13.3.1996 – VI R 58/95, BStBl. II 1996, 315; v. 7.10.1994 – VI R 54/91, BFH/NV 1995, 386 zu Rufbereitschaft- und Schichtdienstleistenden; zu gelegentlichen beruflich bedingten Übernachtungen am Beschäftigungsort, 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 Beschäftigungsort benötigten Einrichtungsgegenstände (Mitnahme aus eigenem Hausstand nicht möglich), soweit deren Kosten nicht als überhöht anzusehen sind (s. BFH v. 3.12.1982 – VI R 228/80, BStBl. II 1983, 467 [471]; 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“ LStH). 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 Stpfl. 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).

Einstweilen frei.

492–499

## 5. Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand 500

**Nach der Rechtsprechung des BFH** können ledige ArbN, die die Voraussetzungen von Nr. 5 nicht erfüllen, die notwendigen Aufwendungen, die durch die Tätigkeit am auswärtigen Beschäftigungsort entstehen, als WK nach Abs. 1 Satz 1 zeitlich beschränkt geltend machen (sog. zeitlich 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. BORNSHAUPT, § 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 Mietaufwendungen 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 Beschäftigungsort notwendige, besondere Aufwendungen, sind diese beruflich veranlasst, auch wenn im Übrigen Aufwendungen für die Unterkunft und Verpflegung am Arbeitsplatz zu den Lebenshaltungskosten gehören und im Grundfreibetrag Berücksichtigung finden sollten (vgl. dazu BFH v. 16.11.1971 – VI R 347/69, BStBl. II 1972, 152; v. 17.2.1961 – VI R 32/00, BStBl. III 1961, 169). Ihre Abziehbarkeit nach Abs. 1 Satz 1 gebietet das 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. WKBegriff nach Abs. 1 Satz 1 nicht.

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

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

BFH v. 20.7.2006 – 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, solange der ArbN am Beschäftigungsort eine nach objektiven Maßstäben angemessene Wohnung nicht erlangen kann (s. dazu BFH v. 12.10.1990 – VI R 117/87, BFH/NV 1991, 663; v. 23.7.1976 – VI R 228/74, BStBl. II 1976, 795).

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

11.3.1983 – VI R 65/80, BStBl. II 1983, 629; 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 Beschäftigungsort und die letzte Fahrt zurück zum Wohnort sowie für jeweils eine Heimfahrt wöchentlich zum Ort der Unterkunft gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4–6 (zu Einzelheiten Anm. 520 ff.).

► *Verpflegungsmehraufwendungen:* Für den Drei-Monats-Zeitraum Geltendmachung entsprechend den Grundsätzen der „klassischen“ dHf. (Pauschbeträge nach Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2; s. Anm. 491 mwN).

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

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

Einstweilen frei.

501–502

#### IV. Begriff der doppelten Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 2)

##### 1. Begriffsbestimmung in Satz 2

503

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 Beschäftigungsort 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 Haupthausstand. 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 bisherigen Familienwohnung der ArbN dort idR keinen eigenen Hausstand mehr unterhält (vgl. Anm. 506).

Einstweilen frei.

504

505 **2. Auswärtige Beschäftigung**

DHf. setzt eine auswärtige Beschäftigung voraus. Der Ort der Beschäftigung muss außerhalb des Orts liegen, in dem der Stpfl. einen eigenen Hausstand unterhält. Beschäftigungsort iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 ist der Ort der regelmäßigen, dauerhaften Arbeitsstätte. Regelmäßige Arbeitsstätte ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelagerten 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 Beschäftigungsort 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).

„Beschäftigungsort“ 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, ZSteu. 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 Beschäftigungsort 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 47703, BStBl. II 2007, 609).

Bei mehreren auswärtigen Arbeitsstätten sind auch mehrere dHf. gleichzeitig möglich (SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 141 mwN).

506 **3. Unterhalt eines eigenen Hausstands bei Verheirateten**

**Eigener Hausstand:** Es ist zwischen dem Wohnen in einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort und dem Unterhalten eines davon getrennten eigenen Hausstands (iR 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 Beschäftigungsorts für gelegentliche Besuche oder Ferienaufenthalte ist nicht als Unterhalt eines Hausstands zu werten (BFH v. 4.11.2003 – VI R 170799, BFH/NV 2004, 136; v. 5.10.1994 – VI R 62790, BStBl. II 1995, 180). Eine dHf. ist nicht gegeben, wenn der Beschäftigungsort der Lebensmittelpunkt ist. Ob der Hausstand gegenüber der Wohnung am Beschäftigungsort 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 Wohnungsbegriff ist wie in Nr. 4 weit auszulegen (s. Anm. 510). Einfache oder beengte Wohnverhältnisse stehen dem Wohnungsbegriff nicht entgegen.

Es reicht aus, wenn für den Stpfl. und seine Familie ein räumlicher Bereich zur Verfügung steht, der von ihm als Lebensmittelpunkt betrachtet werden kann und dies auch ist (BFH v. 27.7.1990 – VI R 5/88, BStBl. II 1990, 585). Es kommt nicht darauf an, ob die Räumlichkeiten den bewertungsrechtl. 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 in 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 Stpfl. sich dauerhaft dort aufhält und sich finanziell in einem Umfang an der Haushaltsführung beteiligt, dass daraus auf eine gemeinsame Haushaltsführung geschlossen werden kann (BFH v. 12.9.2000 – VI R 165/97, BStBl. II 2001, 29). Bei verheirateten, nicht getrennt lebenden ArbN kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass sie am Mittelpunkt der Lebensinteressen einen „eigenen“ Hausstand gemeinsam mit dem Ehepartner unterhalten (glA SCHMIDT/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 Stpfl. am hauswirtschaftlichen Leben in der Familienwohnung belegt, dass sich dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet (BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 355, mit Hinweis auf BFH v. 17.1.1986 – VI R 16/83, BStBl. II 1986, 306).

► *Maßgebliche finanzielle Beteiligung:* Der Stpfl. muss sich auch weiterhin an den Kosten des Haupthausstands 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 Ehepart-

§ 9 Anm. 506–510 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5: Doppelte Haushaltsführung

ner 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).

507–509 Einstweilen frei.

510 **4. Wohnung am Beschäftigungsort**

**Zwei Haushalte:** Neben der Unterhaltung eines eigenen Hausstands am Wohnort setzt dHf. eine (räumlich an anderer Stelle liegende) Wohnung am Beschäftigungsort (zweiter Haushalt) voraus; die Zweitwohnung muss zumindest in der Nähe des Beschäftigungsorts liegen (zum Beschäftigungsort s. Anm. 505). Erforderlich ist also nur, dass zum ohnehin vorhandenen Haupthaushalt 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 Beschäftigungsort konkreten beruflichen Zwecken dient (s. Anm. 486). Soweit die frühere Rspr. diesen Vorgang mit der Notwendigkeit einer „Aufspaltung“ (= Aufsplitterung) 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/DRESECK XXIX. § 9 Rn. 141).

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

▶ *Bei Besuchen des Ehepartners* gilt etwas anderes. Allerdings ist jeweils zu prüfen, ob es sich um einen besuchsweisen Aufenthalt oder um die Verlegung des Familienwohnsitzes handelt (BFH v. 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 Beschäftigungsort auf Dauer mit einer anderen Frau und einem gemeinsamen Kind* in einem gemeinsamen Haushalt, so ist eine dHf. auch dann nicht mehr gegeben, wenn die Ehefrau und gemeinsame Kinder in der Wohnung verbleiben (BFH v. 25.3.1988 – VI R 32/85, BStBl. II 1988, 582; v. 25.3.1988 – VI R 142/87, BStBl. II 1988, 584 zu dHf. bei Doppelehe; v. 26.11.1997 – IX B 47/97, BFH/NV 1998, 585).

▶ *Bei beiderseits berufstätigen Ehegatten* kann, da es sich bei dem eigenen Hausstand am Wohnsitz nicht um einen Familienwohnsitz handeln muss (BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; s. Anm. 506), eine dHf. auch vorliegen, wenn sie außer der Wohnung an ihrem Lebensmittelpunkt während der Woche am Beschäftigungsort gemeinsam eine Wohnung bewohnen, von der sie ihre jeweilige Arbeitsstelle aufsuchen (BFH v. 6.10.1994 – VI R 55/93, BFH/NV 1995, 585; s. auch BFH v. 6.10.1994 – VI R 136/89, BStBl. II 1995, 184 zur dHf. beiderseits auswärtig beschäftigter und an ihrem jeweiligen Beschäftigungsort wohnender Ehegatten).

Einstweilen frei.

511–514

## 5. 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 Familien-

heimfahrten 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 Wohnungsbegriff 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 Vorbehaltsnießbrauch 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 Beschäftigungsort als der Haupthausstand anzusehen ist. Nach stRspr. des BFH erfordert die Feststellung, dass der eigene Hausstand gegenüber der Wohnung am Beschäftigungsort als „Hauptausstand“ anzusehen ist, eine Gesamtwürdigung sämtlicher Umstände des 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).

Einstweilen frei.

516–519

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

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

520

Die maßgebliche persönliche Mitwirkung des Stpfl. am hauswirtschaftlichen Leben wird durch die Fahrten zum Haupthausstand indiziert (s. Anm. 506), Dennoch kann der Stpfl. 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 Fahrtkosten s. Anm. 491; zum Wahlrecht s. Anm. 491). Während der dHf. kann der Stpfl. danach die Aufwendungen nur für jeweils einen Weg pro Woche vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands 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 Stpfl. jeweils die Entfernungspauschale gem. Nr. 4 geltend machen.

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

**Satz 4:** Während der dHf. ist für Familienheimfahrten, also für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands 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 Stpfl. die Wegstrecke als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft zurücklegt und keine Aufwendungen hat, kann er die Entfernungspauschale in Anspruch nehmen. Ausgenommen von der Entfernungspauschale ist bei Flügen die reine Flugstrecke (Nr. 5 Satz 5 iVm. Nr. 4 Satz 3). Sind die Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel höher als die Entfernungspauschale, so können zudem diese höheren Kosten angesetzt werden (Abs. 2 Satz 2; 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 verfassungsrechtl. 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 Hausstands und dem Beschäftigungsort ist die kürzeste Straßenverbindung (einschl. evtl. Fährverbindung) maßgebend. Es ist danach grundsätzlich unerheblich, wie der Stpfl. 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).

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

522

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 Einnahmzurechnung entspricht der Abschluss 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).

Einstweilen frei.

523–529



## G. Aufwendungen für Arbeitsmittel (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6)

**Schrifttum:** MEYER, Die Behandlung beruflich genutzter WG des Privatvermögens als WK, DSrR 1981, 131; DERS., Anm. zum BFH-Urteil v. 15. 5. 1981 VI R 66/78, DSrR 1982, 134; RICHTER, Praxisfragen zum „geringwertigen“ Arbeitsmittel von ArbN, DSrR 1984, 680; HANDZIK, Sind Aufwendungen für einen Computer als BA bzw. WK abzugsfähig?, FR 1989, 401; STACHE, Aufwendungen für Arbeitsmittel, RWP 1990 5-2-1853; PAUS, Anm. zum BFH-Urteil v. 14. 5. 1991 VI R 119/88, DSrZ 1991, 758; RÖSSLER, Anm. zum BFH-Urteil v. 30. 10. 1990 VIII R 42/87, DSrZ 1991, 475; WOLFF-DIEPENBROCK, Zur Ausstattung des Arbeitszimmers, DSrZ 1991, 295; PAUS, Anm. zum BFH-Urteil v. 27. 9. 1991 VI R 1/90, DSrZ 1992, 211; WÖRING, Anm. zum BFH-Urteil v. 27. 9. 1991 VI R 1/90, KFR 1992, 81; v. BORNHAUPT, Anm. zum BFH-Urteil v. 15. 1. 1993 VI R 98/88, DSrZ 1993, 376; DELP, Zur Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für den Bezug von Tageszeitungen als Werbungskosten, Inf. 1994, 257; VÖLMEKE, Die Rspr. des BFH zu § 12 EStG – Aufweichung des Aufteilungsverbots?, DSrR 1995, 745; APITZ, Ausstattung u. Einrichtung eines Arbeitszimmers nach dem EStG 1996, StBp. 1996, 159; FLIES, Arbeitsmittel u. Ausstattung des Arbeitszimmers – Was wollte der Gesetzgeber?, DSrZ 1998, 474; KOTTKE, Zum sofortigen WKAbzug bei Umwidmung bisher privat genutzter WG, DB 1998, 1255; LEISTER, Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen der Lehrer, Dozenten u. Professoren, StWa. 1998, 24; RÖSSLER, Anm. zum BFH-Urteil v. 21. 11. 1997 VI R 4/97, DSrZ 1998, 798; SÖHN, Ausstattungsgegenstände eines häuslichen Arbeitszimmers u. Arbeitsmittel, FR 1998, 637; THOMAS, Anm. zum BFH-Urteil v. 21. 11. 1997 VI R 4/97, KFR 1998, 209; v. BORNHAUPT, Arbeitsmittel beim ArbN, NWB F. 6, 4001 (1999); MÜLLER, Die als WK absetzbaren Aufwendungen der ArbN für Rechtsberatung, Fachliteratur u. beruflich veranlaßte Rechtsstreite, DSrZ 1999, 50; WOLF, Wie spielt die Musik im Steuerrecht – oder: Das Musikinstrument aus steuerlicher Sicht, FR 1999, 841; BARTONE, Die steuerliche Behandlung von Aufwendungen für Computer u. deren Zubehör unter Berücksichtigung von Online-Verbindungen, Inf. 2000, 747; v. BORNHAUPT, Zweifelsfragen bei Arbeitsmitteln, FR 2000, 971; DRENSECK, Möglichkeiten der ArbN zur Einsparung von LSt – LStMerckblatt 2000 – Beilage zu DB Nr. 1/2000; SCHNEIDER/HOFFMANN, Steuerliche Anerkennung des beruflich genutzten Computers, Stbg 2000, 320.

**Verwaltungsanordnungen:** R 44 LStR 2001; H 44 LStH 2001

## I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6

### 1. Rechtsentwicklung der Nr. 6

530

**EStG 1925 v. 10. 8. 1925** (RGBl. I, 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, 1005; RStBl. 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, 1093; BStBl. I, 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. Darüber 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, 2408; BStBl. I, 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 **2. Bedeutung und Geltungsbereich der Nr. 6**

**Steuersystematik:** Von der hM wird der Arbeitsmittelregelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 gegenüber den Grunderfordernissen des allgemeinen WKBegriffs gem. Abs. 1 Satz 1 zT klarstellende, zT aber auch rechtsbegründende Bedeutung zugesprochen; letzteres vor allem mit Blick auf die Berufsbekleidungskosten sowie wegen des üblicherweise werbungskostenschädlichen Vermögensbezugs der Aufwendungen (vgl. zB BFH v. 20. 11. 1979 VI R 143/77, BStBl. II 1980, 73; abweichend v. 15. 5. 1981 VI R 66/78, BStBl. II, 735; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. H 2). Bei zutreffendem Verständnis des den WKBegriff definierenden Veranlassungsprinzips kommt uE der als *lex specialis* anzusehenden Arbeitsmittelregelung dagegen ein ausschließlich klarstellender Aussagegehalt zu (vgl. eingehend Anm. 350, 586–588). Wegen des rechtssystematischen Verhältnisses von Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 betr. Berufskleidung zu § 12 Nr. 1 s. Anm. 550. Zum Verhältnis von Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 zu Nr. 7 s. Anm. 532.

**Vermögensbezug:** WG, die die stl. Qualifikation als Arbeitsmittel (AM) erlangen, verlieren dadurch nicht ihre Zugehörigkeit zum im Grundsatz stneutralen Privatvermögen (vgl. B. MEYER, DStR 1981, 131; DERS., DStR 1982, 135); aus dem Substanzbezug der Aufwendungen läßt sich uE jedoch – wie für andere Fallgruppen auch (zB Erhaltungsaufwendungen an Gebäuden) – kein konstitutiver Regelungsgehalt gegenüber Abs. 1 Satz 1 herleiten (s. Anm. 185–188). Anders als das Betriebsvermögen bleiben Veräußerungsgewinne und -verluste im Zusammenhang mit der Verwertung von AM – unabhängig von der Geltendmachung von WK (zB in Gestalt der AfA-Beträge) – außerhalb der stl. Erfassung (Ausnahme: Spekulationsgeschäfte iSd. § 23); s. auch BFH v. 15. 5. 1981 VI R 66/78, BStBl. II, 735 (737); FG Nürnberg v. 20. 6. 1973, EFG 1974, 12, rkr., betr. Einrichtungsgegenstände; widersprüchlich uE WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 9 Rn. 383. Allgemein dazu und wegen der daraus systembedingt resultierenden Einschränkung des WKUmfangs s. Anm. 185–188.

Zur gedanklichen und sprachlichen Umgrenzung der AMEigenschaft von WG wird in Rspr. u. Schrifttum teilweise vom sog. Arbeits- oder Berufsvermögen gesprochen (vgl. BFH v. 29. 4. 1983 VI R 139/80, BStBl. II, 586 betr. den nahezu ausschließlich beruflich genutzten Pkw eines ArbN; o. V., HFR 1986, 282; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 9 Rn. 382 f.; WASSERMAYER, DStR 1982, 558). Die Existenz einer derartigen Sonderform des Privatvermögens einschl. der daran zu knüpfenden Rechtsfolgen ist allerdings äußerst str. (eingehend Anm. 589, 610; s. auch FG Berlin v. 6. 11. 1985, EFG 1986, 439, rkr., betr. die spätere Umwidmung von zunächst aus privaten Gründen angeschafften WG). UE eröffnet die vermögensmäßige Aussonderung erwerbsgenutzter PrivatWG als stsystematische Denkfigur neue Einsichten mit evtl. materiellen Folgen (zu den str. Fragen s. Anm. 589, 610). Die Begriffsbildung „Arbeits- oder Berufsvermögen“ ist allerdings uE zu eng, da lediglich auf die Einkunftsart des § 19 ausgerichtet; umfassender könnte von „Erwerbsvermögen“ gesprochen werden.

**Geltungsbereich der Nr. 6:** Der Anwendungsbereich beschränkt sich nicht auf § 19. Die Regelung gilt im Grundsatz für sämtliche Überschubeinkunftsarten (s. dazu Anm. 544).

532 **3. Verhältnis zu anderen Vorschriften**

**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. Entsprechendes trifft auf Familienheimfahrten nach Nr. 5 zu (glA v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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 WKAbzug kommt insoweit nicht in Betracht (§ 3 c; 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. 566).

**Verhältnis zu § 3 c:** Der WKAbzug 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 § 6 Abs. 2:** s. Anm. 549.

Einstweilen frei.

533–539

## II. Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten (Satz 1)

### 1. Begriff der Arbeitsmittel

540

Eine gesetzliche Definition des Begriffs der Arbeitsmittel (AM) existiert nicht. Lediglich als Beispiele nennt das Gesetz Werkzeuge und typische Berufskleidung.

**Nach ständiger Rechtsprechung des BFH** sind AM solche WG, die unmittelbar der Erledigung beruflicher bzw. sonstiger erwerbsbezogener Arbeiten dienen bzw. zu dienen bestimmt sind.

BFH v. 8. 11. 1996 VI R 22/96, BFH/NV 1997, 341; v. 27. 5. 1993 VI R 54/90, BFH/NV 1994, 18; v. 15. 1. 1993 VI R 98/88, BStBl. II, 348; v. 27. 9. 1991 VI R 1/90, BStBl. II 1992, 195; v. 15. 12. 1989 VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692; v. 21. 7. 1989 VI R 102/88, BStBl. II 1990, 972; v. 21. 10. 1988 VI R 18/86, BStBl. II 1987, 262.

Es gilt der allgemeine WGBegriff (s. dazu Vor §§ 4–7 Anm. 116; zum Verständnis des WGBegriffs bei den Überschusseinkünften allgemein s. Anm. 605). Die zT in der Rspr. des BFH anzutreffende Definition, AM seien Gegenstände, die vom Stpfl. ausschließlich oder zumindest weitaus überwiegend zur Einnahmeerzielung genutzt werden (BFH v. 19. 4. 1991 VI R 164/87, BFH/NV 1991, 598; v. 25. 9. 1992 VI R 109/87, BStBl. II 1993, 106), berücksichtigt die wegen des Aufteilungs- und Abzugsverbots des § 12 Nr. 1 Satz 2 erforderliche Abgrenzung zu Aufwendungen für die Lebensführung, ohne jedoch inhaltlich von der o.g. Begriffsbestimmung abzurücken.

Das Unmittelbarkeitserfordernis (s. hierzu Anm. 152) hat der BFH danach im Bereich der AM nicht aufgegeben, wengleich es zB bei der Begriffsdefinition betr. Anschaffung einer Brille fehlt (BFH v. 23. 10. 1992 VI R 31, BStBl. II 1993, 193). UE kommen auch WG, die lediglich einen mittelbaren Erwerbsbezug aufweisen, bei einem nachweisbaren, dem Wesentlichkeitsgrundsatz entsprechenden Veranlassungszusammenhang als AM in Betracht.

Bei der Beurteilung der AMEigenschaft 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 AM kann ein WG nur dann angesehen werden, wenn feststeht, daß der Stpfl. den Gegenstand zumindest weitaus überwiegend beruflich verwendet, eine private Mitbenutzung also von ganz untergeordneter Bedeutung ist (s. Anm. 547).

**Kreis der Arbeitsmittel:** Wengleich es sich bei AM, wie auch die beispielhafte Erwähnung von Werkzeugen und Berufskleidung verdeutlicht, üblicherweise um *körperliche Gegenstände* handelt, sind uE auch *immaterielle Wirtschaftsgüter* (zB Rechte, wirtschaftlich konkretisierte Anwartschaften oä.) unter die AM-Regelung subsumierbar. Die vom BFH gegebene Definition der AM läßt dies zu (bejahend für einen beruflich genutzten Telefonanschluß FG Nbg. v. 22. 11. 1979, EFG 1980, 176, rkr.; vgl. auch v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. H 11; zum Verständnis des WGBegriffs bei den Überschubeinkünften allgemein s. Anm. 605; aA WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 9 Rn. 381). Wegen des lediglich deklaratorischen Charakters von Abs. 1 Nr. 6 im Verhältnis zum allgemeinen WKBegriff (vgl. Anm. 530) kommt dieser Streitfrage jedoch keine große praktische Bedeutung zu (glA WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 9 Rn. 381).

*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. 550 ff.

541–542 Einstweilen frei.

## 2. Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkunftserzielung

### 543 a) Aufwendungen

Zu den AMAufwendungen 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 WK-Definition, s. Anm. 65. Auch die *mittelbar* durch die erwerbsbezogene Nutzung des WG veranlaßten Aufwendungen (zB Kreditkosten zur Kaufpreisfinanzierung eines AM, laufende Erhaltungsaufwendungen, Reisekosten zur Beschaffung von AM) können abziehbar sein (s. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. H 26).

Aufwendungen durch Dritte stellen beim Einkunftserzieler 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; BFH 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 AM (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). Wegen der Einzelheiten, insbes. der Frage der Ange-

messenheit, s. die Erl. zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (§ 4 Anm. 1621 ff.). Der Verlust oder die Beschädigung von AM führt zu WK, soweit nicht die AHK selbst bereits einkunfts mindernd berücksichtigt worden sind (s. Anm. 193).

## b) Zusammenhang mit Einkunftserzielung

544

**Erwerbsbezogene Veranlassung:** Die den allgemeinen WKBegriff definierenden Grundsätze des Veranlassungsprinzips mit ihrer objektiven und subjektiven Inhaltskomponente gelten auch für die AMAufwendungen (s. allgemein zum Veranlassungsprinzip Anm. 130–139, zur Veranlassung Anm. 140–143, zum Veranlassungszusammenhang 145–154). Danach setzt die AMQualifikation voraus, daß die Anschaffung oder Herstellung des WG nachweisbar im wesentlichen durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit veranlaßt ist; es schließt sich idR eine erwerbsbezogene Nutzung an (B. MEYER, DStR 1982, 134).

Zum Sonderfall der auch im AMBereich anzutreffenden Fehlauflwendungen s. allgemein Anm. 165 und zur Abgrenzung gegenüber der Privatsphäre s. Anm. 547 (zu Fehlauflwendungen s. auch v. BORNSHAUPT, 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 AM eines Abgeordneten.

Ungeachtet dessen ist festzustellen, daß die Probleme der Besteuerungspraxis schwerpunktmäßig bei den Einkünften des § 19 liegen.

Steht ein als AM 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 Beziehungszusammenhang entsprechend dem Wesentlichkeitsgrundsatz fehlt – wegen des einkunftsartenspezifisch ausgestalteten Leistungsfähigkeitsprinzips eine ggf. schätzungsweise Aufteilung vorzunehmen (glA WÖRING in L/B/P, § 9 Rn. 395; BFH v. 15. 12. 1967 VI R 151/67, BStBl. II 1968, 375). § 12 Nr. 1 Satz 2 steht dem nicht entgegen, da es um eine Zuordnungsfrage im Binnenbereich der Einkunftsarten geht (allgemein auch Anm. 179).

**Zeitlicher Zusammenhang:** Der Erwerbsbezug von AMAufwendungen kann sich – entsprechend dem allgemeinen WKBegriff – in einer geplanten, laufenden oder zurückliegenden steuerrelevanten Tätigkeit manifestieren. Auch vorab entstandene u. vergebliche Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung von AM kommen entsprechend den allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen als WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 in Betracht (s. allgemein Anm. 161–172).

Zur Unterbrechung der Einkunftserzielung s. Anm. 167 und zum Wechsel des Veranlassungszusammenhangs s. Anm. 183.

Einstweilen frei.

545

## c) Abgrenzung zur Privatsphäre

546

Die Zugehörigkeit zu den AM kann idR für solche WG leicht bejaht werden, die bereits ihrer Art oder ihrem objektiven Charakter nach der erwerbsbezogenen Tätigkeit des Stpfl. zu dienen bestimmt sind (zB berufsspezifische Werkzeuge eines ArbN). Dagegen ist bei WG, die auch der allgemeinen Lebensführung dienen können, die Zugehörigkeit zu den AM oft umstritten. Nach stRspr. sind

AM 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 nur in Betracht, wenn feststeht, daß der ArbN den Gegenstand weitaus 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. 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 vH-Bagatellgrenze für den privaten Nutzungsanteil als vom Stpfl. im Einzelfall widerlegbare Orientierungsleitlinie geeignet (die 10 vH-Grenze wird ausdrücklich offengelassen in BFH v. 21. 11. 1986 VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262 – ein privater Nutzungsanteil von 15,5 vH ist danach jedoch schädlich – und in BFH v. 25. 9. 1992 VI R 109/87, BStBl. II 1993, 106; s. auch v. BORNHAUPT, FR 2000, 971; DERS. in K/S/M, § 9 Rn. H 8; WÖRING in L/B/P, § 9 Rn. 393). Das gelegentliche Ausleihen eines AM an Kollegen ist dabei allein nicht als wesentliche private Mitveranlassung zu beurteilen (BFH v. 15. 5. 1981 VI R 66/78, BStBl. II, 735).

Ist die private Mitbenutzung von nicht ganz untergeordneter Bedeutung, so gehören nach der Rspr. des BFH grundsätzlich die gesamten Aufwendungen zu den nach § 12 Nr. 1 Satz 2 nichtabziehbaren Kosten der Lebensführung (s. aber Anm. 179 u. § 12 Anm. 66 f.). Der BFH erklärt eine Aufteilung sog. gemischter Aufwendungen (s. Anm. 175 ff.) in nicht abziehbare Kosten der Lebensführung und in WK ausnahmsweise nur dann für zulässig, 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. 10. 1970 GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; v. 29. 1. 1971 VI R 31/68, BStBl. II, 327; v. 29. 1. 1971 VI R 6/68, BStBl. II, 159; v. 29. 4. 1977 VI R 208/75, BStBl. II, 716; v. 18. 2. 1977 VI R 182/75, BStBl. II, 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.

**Objektiver Charakter:** Nach der Rspr. des BFH spielt bei der Beweiswürdigung zur Feststellung des Verwendungszwecks der objektive Charakter des WG eine große Rolle. So ist das Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung auch zur Beachtung von Erfahrungssätzen (aus der Lebenserfahrung abgeleitete Regeln zur Beurteilung oder Feststellung von Tatsachen) aufgerufen. Solche Erfahrungssätze (zB daß Geräte der Unterhaltungselektronik regelmäßig auch im privaten Interesse angeschafft werden) können nur entkräftet werden, wenn ein Beteiligter die ernsthafte Möglichkeit darlegt, daß im konkreten Einzelfall eine vom Erfahrungssatz abweichende Gestaltung vorliegt. Allein die bloße Behauptung über das Vorliegen eines Ausnahmesachverhalts vermag eine gewisse Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit des Vorbringens nicht zu begründen. Aus Gründen der stl. Gerechtigkeit sind Aufwendungen für die Anschaffung eines AM zu den Kosten der Lebensführung zu rechnen, wenn nicht nachprüfbar oder klar erkennbar ist, ob der Gegenstand weitaus überwiegend dem Beruf

dient (BFH v. 15. 1. 1993 VI R 98/88, BStBl. II, 348). Hiervon scheinbar abweichend kommt es nach Auffassung des IV. Senats des BFH grundsätzlich weniger auf den objektiven Charakter des angeschafften Gegenstands an, als vielmehr auf seine Funktion im Einzelfall, also auf den tatsächlichen Verwendungszweck. Letztlich stellt aber auch der IV. Senat auf den objektiven Charakter ab, indem er zB zwischen Fachbüchern und Büchern schöngeistigen Inhalts unterscheidet (BFH v. 21. 5. 1992 IV R 70/91, BStBl. II, 1015).

**Tatsächliche Zweckbestimmung:** Die Formulierung des BFH läßt offen, ob es bei der Würdigung der AM-Eigenschaft auf die Verwendungsabsicht bei der Anschaffung/Herstellung oder auf die tatsächliche spätere Nutzung des WG ankommt (glA WÖRING in L/B/P, § 9 Rn. 392). Wegen der uE materiellrechtlich subjektiven Ausrichtung des Veranlassungsprinzips (s. Anm. 149) ist der beabsichtigte Einsatz des WG in Grenzfällen (zB bei Fehlaufwendungen) entscheidend, wobei die subjektive Erwerbsabsicht zum Verausgabungszeitpunkt nachweisbar sein muß (aA BFH v. 21. 3. 1975 VI R 131/73, BStBl. II, 641; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. H 21). Bei einer späteren zweckentfremdeten Verwendung eines mehrjährig nutzbaren AM oder atypischem Geschehensablauf kommt eine nutzungsbedingte Korrektur in Betracht (s. Anm. 183).

#### d) Nachweis des Erwerbsbezugs

547

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 stmindernd geltend macht (BFH v. 21. 11. 1986 VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262). Dabei gilt im finanzgerichtlichen Verfahren der in § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verankerte Grundsatz der freien Beweiswürdigung, wobei das Gericht zur Beachtung von Erfahrungssätzen aufgerufen ist und der objektive Charakter des WG für die Feststellung der tatsächlichen Zweckbestimmung und Funktion eine große Rolle spielt. Die allgemeine Feststellung der beruflichen Nutzung reicht nicht aus. Erforderlich ist die Ermittlung des Umfangs der jeweiligen Nutzung, wobei eine nach der Lebenserfahrung anzunehmende und nicht widerlegte geringe private Nutzung dann bedeutungslos werden kann, wenn ihr eine besonders intensive berufliche Verwendung gegenübersteht (BFH v. 27. 9. 1991 VI R 1/90, BStBl. II 1992, 195). Von Seiten des Stpfl. werden hierfür genaue, detaillierte Angaben insbes. zum Inhalt und den äußeren Bedingungen des Beschäftigungsverhältnisses bzw. der beruflichen Tätigkeit, ggf. auch zum Arbeitsplatz, zum Lebenszuschnitt und seinen sonstigen Interessen zu machen sein.

Wengleich die Heranziehung der allgemeinen Lebenserfahrung als materielle Typisierung uE problematisch ist, wird sich ein solches Vorgehen insbes. in den Fällen, in denen der Stpfl. – häufig wegen des zT unverhältnismäßigen Aufwands – nicht bereit oder nicht in der Lage ist, die nahezu ausschließlich berufliche Nutzung nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen, nicht vermeiden lassen.

#### e) Pauschalen und Nichtbeanstandungsgrenzen

548

Für Aufwendungen für AM bis zu einem Höchstbetrag von 200 DM wird von der FinVerw. vielfach auf einen Einzelnachweis verzichtet. Jedoch beruht diese Handhabung lediglich auf innerdienstlichen Anweisungen (sog. Nichtbeanstandungsgrenzen). Diese sollen den Verwaltungsaufwand begrenzen, ohne aber einen Vertrauensschutz dahingehend zu begründen, daß sie den Stpfl. von der

Belegsammlung und der Aufbewahrungsverpflichtung befreien, und zwar auch dann, wenn in den Vorjahren Aufwendungen ohne Einzelnachweis anerkannt wurden. Im finanzgerichtlichen Verfahren gibt es keinen Rechtssatz, wonach es für den Nachweis geringfügiger Aufwendungen ausreicht, daß deren Entstehung dem Grunde nach glaubwürdig ist (FG Brandenb. v. 25. 2. 1999, EFG 1999, 601, rkr.; s. auch § 9 a Anm. 78).

### III. Nr. 7 bleibt unberührt (Satz 2)

Wegen des Verweises in Nr. 6 Satz 2 auf Nr. 7 gelten deren Regelungen auch für Arbeitsmittel (AM). 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, 883).

**Vorrang der AfA-Regelung (Nr. 7 Satz 1):** Grundsätzlich gilt für die zeitliche Berücksichtigung von AMAufwendungen – wie für alle anderen WKarten – das Abflußprinzip des § 11 Abs. 2 (zB bei nicht abnutzbaren AM oder gWG).

Handelt es sich bei den AM iSd Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 allerdings um abnutzbare WG, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. 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 AM anerkannten WG mit einer zeitlich begrenzten Nutzung haben die Stpfl. daher die Möglichkeit, eine wirtschaftliche oder eine technische AfA unabhängig voneinander geltend zu machen. Zur AfA bei alten Musikinstrumenten s. Anm. 574.

*Auch eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung* gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 5 ist betr. AM zulässig, falls das die Abschreibung auslösende schadensbegründende Ereignis nicht ausnahmsweise dem privaten Bereich zuzuordnen ist.

BFH v. 29. 4. 1983 VI R 139/80, BStBl. II, 586 betr. die Anerkennung einer technischen AfA bei der Entwendung u. Beschädigung eines zu 95 vH beruflichen Zwecken dienenden Pkw.; vgl. auch die Abgrenzungshinweise von OFFERHAUS, StBp. 1983, 213 f.

§ 7 Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2 kommt nicht zur Anwendung. Zur AfA-Zurechnung bei unentgeltlicher Nutzung s. grds. Anm. 47 u. Anm. 535 betr. gWG. Die AfA endet spätestens mit der Aufgabe der erwerbsbezogenen Nutzung des WG.

*Vereinfachungswahlrecht bei innerjährlicher AMAnschaffung oder -herstellung:* Gem. R 44 Satz 3 LStR 2001 kann *aus Vereinfachungsgründen* bei Anschaffung oder Herstellung eines AM in der ersten Jahreshälfte die volle, bei Anschaffung oder Herstellung in der zweiten Jahreshälfte die halbe Jahres-AfA einkünftermindernd geltend gemacht werden.

#### Geringwertige Wirtschaftsgüter:

► *Vereinfachungswahlrecht:* Die frühere, seit 1975 geltende Verwaltungsregelung (Abschn. 84 a EStR aF) zur Anwendung des § 6 Abs. 2 betr. die Vollabsetzung gWG, die der BFH nicht zugelassen hatte (v. 8. 11. 1963 VI 43/63, BStBl. III 1964, 36; v. 8. 2. 1974 VI R 326/70, BStBl. II, 306), wurde durch die Ergänzung in Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 (neu eingefügt durch WoBauFG v. 22. 12. 1989) ab 1990 auf eine gesetzliche Grundlage gestellt. Da es sich um ein Wahlrecht han-

delt, kann anstelle der Vollabsetzung im Vorausgabungsjahr eine zeitliche Verteilung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des WG beginnend mit dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung (§ 9 a EStDV) wie im Gewinnermittlungsbereich vorgenommen werden.

► *Kreis der gWG*: § 6 Abs. 2 betrifft abnutzbare bewegliche WG, deren AHK 800 DM nicht übersteigen, wobei stets vom reinen Warenpreis ohne Vorsteuer (USt.) auszugehen ist. Dies gilt auch für WG des Privatvermögens, die wie AM für Überschufseinkünfte genutzt werden (s. § 9 b „Geringwertige Anlagegüter“ Anm. 80; § 6 Anm. 1263; R 44 Satz 1 LStR 2001). Der Wortlaut des § 6 Abs. 2 Satz 1 ist uE insoweit eindeutig. Zur selbständigen Nutzungsfähigkeit von WG nach § 6 Abs. 2 Sätze 2 u. 3 (Bedeutung, Begriff und Folgen fehlender selbständiger Nutzungsfähigkeit) s. § 6 Anm. 1270 ff. (zu Computer-Anlagen § 6 Anm. 1276 aE). Zum ABC der gWG s. § 6 Anm. 1300.

Str. ist die sofortige Vollabschreibung bei der Umwidmung von zunächst nicht zur Einkunftserzielung genutzten WG, deren Restwert (AHK abzüglich fiktiver AfA für die Zeit vor der Umwidmung) im Zeitpunkt der Umwidmung 800 DM nicht übersteigt. Im Schrifttum wird unter Hinweis auf den Wortlaut des Gesetzes, das nur von Anschaffung und Herstellung spricht, der Sofortabzug von zur Einkunftserzielung umgewidmeten WG zT abgelehnt (SCHMIDT/DRENECK XX. § 9 Rn. 177). Der BFH hat die Frage für die vor 1990 geltende Rechtslage zwar bejaht, aber ausdrücklich offengelassen, ob ab 1990 im Hinblick auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 idF des WoBauFG v. 22. 12. 1989 etwas anderes gilt (v. 16. 2. 1990 VI R 85/87, BStBl. II, 883; bejahend: FG Thüringen v. 16. 2. 1994, EFG 1994, 788, rkr., weil einlageähnlicher Vorgang und Vereinfachung beabsichtigt; H 44 LStH 2001; KOTTKE, DB 1998, 1255; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. H 34). UE entspricht die Umwidmung bei wirtschaftlicher Betrachtung der Einlage eines WG, für das im Jahr der erstmaligen Verwendung als AM die ursprünglichen AK als WK sofort abgezogen werden können, wenn sie unter der 800-DM-Grenze liegen (s. § 6 Anm. 1293 aE; ebenso SCHMIDT/GLANEGGER XX. § 6 Rn. 459). Gleiches gilt uE in Anlehnung an § 11 d EStDV bei geringwertigen AM, die der Stpfl. unentgeltlich erlangt hat, falls nicht bereits der Rechtsvorgänger die Bewertungsfreiheit in Anspruch genommen hat (glA KOTTKE aaO, der allerdings auch bei mehrmaligen Schenkungen Sofortabschreibungen für möglich hält, falls kein Scheingeschäft vorliegt).

► *Formvoraussetzungen*: Die sofortige Absetzbarkeit der Aufwendungen für gWG im WKBereich ist von keinerlei formellen Voraussetzungen abhängig. Insbesondere braucht kein Verzeichnis iSd. § 6 Abs. 2 Satz 4 geführt zu werden, weil in Nr. 7 darauf nicht verwiesen wird.

#### IV. Wichtige Anwendungsfälle der Nr. 6 (Arbeitsmittel)

##### 1. Typische Berufskleidung

**Schrifttum**: KOTTKE, Zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Kleidung, StBp. 1977, 154; FISCHER, Anm. zu den BFH-Urteilen v. 20. 11. 1979 VI R 25/78 u. VI R 143/77, DB 1980, 1373; SÖHN, Bürgerliche Kleidung, typische Berufskleidung u. WK, FR 1980, 301; GORSKI, Zur Abzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen, DStZ 1981, 117; APITZ, Aufwendungen für Berufskleidungen, FR 1982, 191; DOSTMANN, Der Begriff „Berufskleidung“ in der Finanzrechtsprechung, BB 1987, 1296; FISCHER, Zum steuerlichen Begriff der Berufskleidung – Änderung der Rspr.? DB 1987, 1968; RÖSSLER, Anm. zum BFH-Urteil v. 6. 7. 1989 IV R 91–92/87, FR 1990, 247; ALLGAIER, Die Garderobe im Steuerrecht, DStZ

1991, 528; OFFERHAUS, Anm. zum BFH-Urteil v. 6. 12. 1990 IV R 65/90, StBp. 1991, 95; RICHTER, Immer Ärger mit der Berufskleidung, typisch!, DStR 1991, 1413; SCHALL, Anm. zum BFH-Urteil v. 6. 12. 1990 IV R 65/90, KFR 1991, 157; v. BORNHAUPT, Anm. zu den BFH-Urteilen v. 29. 6. 1993 VI R 77/91 u. VI R 53/92, BB 1993, 2431; RICHTER, Steuerfragen, wenn schmutzige Wäsche gewaschen wird, DStR 1993, 1695; RÖSSLER, WK für Reinigung der Berufskleidung u. Verpflegungsmehraufwand im Licht der jüngsten Rspr., FR 1995, 178; GAST-DE HAAN, Anm. zum BFH-Urteil v. 19. 1. 1996 VI R 73/94, KFR 1996, 215; RITZROW, Abgrenzung der Kosten der Lebensführung von den BA u. WK – Aufwendungen für Kleidung, StWä. 1998, 210; s. auch Anm. 580 „Sportsachen“.

### 550 a) Grundsätze

Aufwendungen eines Stpfl. für Bekleidung gehören im Normalfall auch bei einer gewissen Erwerbsnähe ebenso wie etwa Wohnungs- und Verpflegungsaufwendungen zu den nicht abziehbaren Lebensführungskosten gem. § 12 Nr. 1. Derartige gemischte Aufwendungen stehen typischerweise vorrangig mit der Privatsphäre im Zusammenhang; das richterrechtlich auf der Grundlage des § 12 Nr. 1 Satz 2 geschaffene Aufteilungs- und Abzugsverbot bei fehlenden objektivierbaren Trennungsmaßstäben wird bei der Rechtsanwendung strikt zur Geltung gebracht (krit. dazu Anm. 179 mwN). Die stl. Berücksichtigung solcher *üblichen Bekleidungs aufwendungen* erfolgt nicht bei der Einkünfteermittlung, sondern verdeckt durch die StFreiheit des sog. Existenzminimums, insbes. den Grundfreibetrag gem. § 32 a Abs. 1 Nr. 1.

Als Ausnahme zum o.g. Grundsatz hat der Gesetzgeber in Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 erläuternd zur AMRegelung 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 Einkommensbesteuerung vernachlässigt werden kann (BFH v. 29. 6. 1993 VI R 77/91, BStBl. II, 837). Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 stellt insoweit eine konstitutive Regelung dar, die die typische Berufskleidung in den WKBereich verlagert und die Anwendbarkeit des Aufteilungs- und Abzugsverbots des § 12 insoweit als spezialgesetzliche Norm verdrängt (BFH v. 29. 6. 1993 VI R 53/92, BStBl. II, 838 mwN).

### 551 b) 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, 202). Kleidungsstücke, deren Benutzung als normale bürgerliche Kleidung im Rahmen des Möglichen und Üblichen liegt, scheidet 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, 579; v. 9. 3. 1979 VI R 171/77, BStBl. II, 519). Eine private Mitbenutzung von 15,5 vH 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 1228/55 U, BStBl. III, 195; v. 9. 3. 1979 VI R 171/77 aaO); weißer Arzt- oder Apotheker Kittel (s. auch FG Hbg. v. 28. 11. 1986, EFG 1987, 396, rkr., betr. weiße Hosen, Hemden u. Socken eines Arztes; aA FG Hbg. v. 11. 9. 1987, EFG 1988, 116, rkr., u. FG München v. 30. 6. 1987, EFG 1988, 300, rkr.); graue Arbeitsmäntel technischer Kaufleute, die bei Arbeiten in Lager- u. Fabrikationsräumen zum Schutz gegen Verschmutzung getragen werden (FG Stuttgart v. 10. 7. 1962, EFG 1963, 40, rkr.); Monteuranzüge; Zunftkleidung der Handwerker; Arbeitskleidung der Bergleute u. Schornsteinfeger; Artistengarderobe; typische Schutzkleidung der Kanalarbeiter oder Schiffer; Lichtschutzbrille des Fluggpersonals (FG Hbg. v. 17. 1. 1972, EFG 1972, 329, rkr.; s. auch Anm. 580 „Brille“); Uniformen von Soldaten (BFH v. 4. 2. 1972 VI R 256/68, BStBl. II, 379; v. 9. 3. 1979 VI R 171/77 aaO; v. 20. 11. 1979 VI R 25/78 aaO), Polizisten, Stewardessen, Pförtner, Hotelpagen oä. (vgl. Hinweise bei OFFERHAUS, StBp. 1980, 68); Talar eines Geistlichen; Robe u. Barett der Richter u. Rechtsanwälte (BFH v. 24. 1. 1958 VI 278/56 U, BStBl. III, 117; v. 3. 7. 1959 VI 60/57 U, BStBl. III, 328); Sportkleidung (Turnschuhe, Turnhose, Trainingsanzüge usw.) der Sportlehrer u. 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“).

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. 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, 202).

### c) Abgrenzung zur bürgerlichen Kleidung

552

Die Rspr. versteht unter bürgerlicher Kleidung solche Kleidungsstücke, die entsprechend den regionalen und zeitlichen Gepflogenheiten 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 u. 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. Anders allerdings uU, falls bayerischer Trachtenanzug vom Personal einer Gaststätte in Norddeutschland getragen wird, vgl. v. BORNHAUPT, BB 1980, 192; BFH v. 7. 6. 1984 IV R 81/82, BFH/NV 1986, 160: Abendgardarobe u. Folklorekleidung einer Sängerin; BFH v. 6. 12. 1990 IV R 65/90, BStBl. II 1991, 348: weiße Hemden (T-Shirts), Schuhe u. Socken eines Arztes; BFH v. 18. 4. 1991 IV R 13/90, BStBl. II 1991, 751: Konzertkleider u. schwarze Hose einer selbständig tätigen Musikerin u. Solistin; BFH v. 7. 4. 1992 VI R 113/88, BStBl. II, 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, 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:* 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, 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); 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:* Abendgardarobe, Folklorekleidung sowie Kleidung im Freizeitlook einer selbständig tätigen Sängerin, selbst wenn eigens für Bühnen- o. Fernsehauftritte beschafft u. nur anlässlich dieser Auftritte getragen (BFH v. 7. 6. 1984 IV R 81/82 aaO); außergewöhnlich hohe Aufwendungen einer Schauspielerin u. Fernsehansagerin für Kosmetika u. bürgerliche Kleidung (BFH v. 6. 7. 1989 VI R 91–92/87, BStBl. II 1990, 49); Abendkleider u. schwarze Hosen einer Instrumentalistin (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); schwarze Röcke u. weiße Blusen einer Hotel-Empfangssekretärin (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 Aufteilungs- u. Abzugsverbots nach § 12 Nr. 1 Satz 2 versagt der BFH grundsätzlich auch bei einem besonders hohen, berufsbedingten Verschleiß bürgerlicher Kleidung den WKAbzug; eine stl. Berücksichtigung kommt 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 ist.

BFH v. 24. 7. 1981 VI R 171/78, BStBl. II, 781 betr. Kfz-Elektrikermeister bei Arbeit mit Säuren; v. 10. 10. 1986 VI R 61/83, BFH/NV 1987, 33 betr. einen Bauingenieur; BFH v. 6. 7. 1989 IV R 91–92/87, BStBl. II 1990, 49 betr. Kleidung einer Schauspielerin u. 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; WORING in L/B/P, § 9 Rn. 402: Kleidung; wegen des Verlusts von Kleidungsstücken s. eingehend Anm. 193).

Soweit die strikte Anwendung des Aufteilungs- u. Abzugsverbots in besonders gelagerten Ausnahmefällen allerdings wegen sehr hoher erwerbsgeneigter Mehraufwendungen zu einer offensichtlich unzutreffenden und damit gleichheitswidrigen Besteuerung führt, sollte uE unter Heranziehung allgemeiner Gesichtspunkte der Steuergerechtigkeit sowie des verfassungsrechtlichen Über-

maßverbots ein Abzug des angemessenen Bekleidungsmehraufwands zugelassen werden; ggf. ist auch ein Billigkeitserlaß gem. §§ 163, 227 AO in Erwägung zu ziehen.

Vgl. BFH v. 20. 11. 1979 VI R 25/78 aaO (im Ergebnis sehr zurückhaltend) unter Bezugnahme auf BFH v. 11. 11. 1976 IV R 3/73, BB 1978, 1293 mit Anm. OSWALD aaO, 1294 betr. eine freiberuflich tätige Sängerin; distanzierend dazu v. 7. 6. 1984 IV R 81/82, BFH/NV 1986, 160; zust. zu BFH v. 11. 11. 1976 IV R 3/73 aaO: FG Hbg. v. 28. 11. 1986, EFG 1987, 396, rkr., betr. verschiedene weiße Kleidungsstücke eines Arztes. Den Ausnahmecharakter dieser Rspr. betonen übereinstimmend GÖRLICH, DB 1979, 715; SÖHN, FR 1980, 307; FELIX, KÖSDI 1987, 6738f.

Einstweilen frei.

553–555

#### d) Umfang des Werbungskostenabzugs

556

Ist ein Kleidungsstück als typische Berufskleidung zu qualifizieren, sind nicht nur die AK, sondern auch sonstige Aufwendungen zu seiner Instandhaltung oder Reinigung 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, 837). Auch im eigenen Haushalt anfallende Reinigungskosten sind beruflich veranlaßt, und zwar sowohl die unmittelbaren Kosten des Waschvorgangs (Kosten für Wasser, Energie, Wasch- u. Spülmittel) als auch die Aufwendungen in Form der Abnutzung der eingesetzten Waschmaschine (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). 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).

*Zum Verlust typischer Berufskleidung* s. Anm. 193. Die Anschaffungsaufwendungen sind über die Regelung betr. gWg zum Zahlungszeitpunkt absetzbar; uU erfolgt eine Verteilung auf mehrere Jahre (s. Anm. 532).

*Stfrei* ist die Gestellung (u. Übereignung) typischer Berufskleidung durch den ArbG, wobei die FinVerw. von typischer Berufskleidung ausgeht, wenn der ArbN sie zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erhält und das Gegenteil nicht offensichtlich ist (§ 3 Nr. 31; R 20 Abs. 1 Satz 2 LStR 2001). Ebenso stfrei sind pauschale Barablösungen zur Abgeltung regelmäßiger AfA sowie der üblichen Instandhaltungs- u. Instandsetzungskosten und die betrieblich veranlaßten, nicht nur einzelvertraglich vereinbarten Barablösungen, die die Aufwendungen des Stpfl. nicht offensichtlich übersteigen.

Einstweilen frei.

557–558

## 2. Bücher

### 559 a) Veranlassungsprinzip

Bücher stellen nur dann AM und damit WK dar, 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. Hierfür gelten die allgemeinen Grundsätze des Veranlassungsprinzips und die Beweislastregeln (s. Anm. 55). Führt die Untersuchung des tatsächlichen Verwendungszwecks zu keinem eindeutigen Ergebnis, kann der objektive Charakter des Buchs den Ausschlag geben (BFH v. 21. 5. 1992 VI R 70/91, BStBl. II, 1015; v. 19. 4. 1991 VI R 164/87 aaO; v. 2. 2. 1990 VI R 112/87, BFH/NV 1990, 564). Das Aufteilungs- u. Abzugsverbot gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 wird bei gemischt veranlaßten Aufwendungen von der Rspr. – wohl vor allem zur Mißbrauchsabwehr – streng zur Anwendung gebracht.

### 560 b) Typische Fachbücher

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 AM gegeben sind. Wann konkret ein Fachbuch vorliegt, kann nur im Einzelfall entschieden werden.

**Beispiele:** mehrbändige Enzyklopädie des Tierreichs für einen Biologielehrer Fachbuch (FG Berlin v. 27. 8. 1971, EFG 1972, 179, im Ergebnis bestätigt durch BFH v. 21. 8. 1974 VI R 232/71, nv); daß ein solches Fachbuch auch von Lesern, die keine berufliche Beziehung zu dessen Inhalt haben, benutzt wird, ist nicht stschädlich; anerkannt auch Aufwendungen für die Propyläen-Weltgeschichte bei einem Geschichtslehrer (FG Münster v. 15. 12. 1967, StLex. FG 3. 9. 1984, rkr.). Vgl. weiterhin Nds. FG v. 9. 3. 1988, NWB 1988 F. 1, 120, rkr.: fünfbandiges Musiklexikon einer Musiklehrerin; stl. Sammel- u. Ergänzungswerk eines Steuerbeamten (FG Nürnberg v. 12. 12. 1979, EFG 1980, 233, rkr.); zur Abziehbarkeit der Aufwendungen eines Geistlichen für Fachbücher s. BFH v. 28. 6. 1963 VI 45/63 U, BStBl. III, 435. Auch im Vermietungsbereich oder bei den Kapitalvermögensinkünften kommt Fachliteratur in Betracht (zB Bücher über Mietrecht oder besondere Kapitalanlageformen; vgl. SCHMIDT/DRENSECK XX. § 9 Rn. 175; vgl. auch Anm. 563).

Die bloße Bezeichnung eines Buches als „Fachliteratur“ etwa auf einem Buchhandlungsbeleg reicht ohne eine nähere, vom Aussteller vermerkte Spezifizierung (Autorenname und Titel) für den WKAnsatz nicht aus.

561 Einstweilen frei.

### 562 c) Bücher allgemeinbildenden Inhalts

Allgemeinbildende Literatur wie Nachschlagewerke und Biographien sowie Bücher schöngeistigen Inhalts werden nicht nur von Stpfl. gekauft und gelesen, die sie im Rahmen ihres Berufs o. 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 sie weitaus überwiegend dem Beruf oder Betrieb dienen (BFH v. 21. 5. 1992 IV R 70/91, BStBl. II, 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). Denn bei der Beweiswürdigung zur Feststellung

des Verwendungszwecks spielt der objektive Charakter des WG eine große Rolle (BFH v. 27. 9. 1991 VI R 1/90 aaO) und indiziert nach der allgemeinen Lebenserfahrung ihre nicht unerhebliche private Mitbenutzung (BFH v. 29. 4. 1977 VI R 208/75, BStBl. II, 716). Nicht anerkannt wurden zB bei einem Lehrer „Der große Brockhaus“ (BFH v. 5. 7. 1957 VI 39/56, BStBl. III, 328), „Der große Herder“ (BFH v. 6. 5. 1959 VI 183/57, BStBl. III, 292) u. die „Brockhaus-Enzyklopädie“ (BFH v. 29. 4. 1977 VI R 208/75, BStBl. II, 716) sowie bei einem Rechtsanwalt das Konversationslexikon (BFH v. 5. 4. 1962 IV 127/60, BStBl. III, 368).

Unter Hinweis auf HAAG (Börsenblatt des Deutschen Buchhandels Nr. 45/91), nach dessen Vorstellung je nach den Umständen 20, 30 oder 40 vH der Bücheraufwendungen dem Bereich der privaten Lebensführung zugeordnet werden sollen, hält der BFH eine Aufteilung im Wege der Schätzung im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung mit dem FA für möglich und vielfach sogar das Vernünftigste. Ohne eine solche Einigung sind jedoch weder das FA noch die Gerichte zu einer griffweisen Schätzung befugt (BFH v. 21. 5. 1992 IV R 70/91 aaO).

*Ausnahme:* Daß auch Bücher allgemeinbildenden oder schöngestigen Inhalts nahezu ausschließlich beruflich verwendet werden, hat der BFH in den Fällen für möglich gehalten, in denen der Stpfl. das gleiche Buch zweimal besitzt oder es zum konkreten Einsatz bei bestimmten Forschungsarbeiten oder Lehrveranstaltungen bzw. zum Zwecke einer Besprechung (Publizist) angeschafft worden ist. Dagegen reicht es nicht aus, wenn das Buch in eine eigenständige Veröffentlichung des Stpfl. eingeht, zB in Form eines Zitats o. der ausschnittsweisen Wiedergabe in einem Prolog (BFH v. 21. 5. 1992 IV R 70/91 aaO). Als AM anerkannt wurde ein allgemeines Nachschlagewerk in englischer Sprache (Encyclopaedia Britannica) bei einem Englischlehrer wegen der offenkundigen speziellen beruflichen Zielsetzung (BFH v. 16. 10. 1981 VI R 180/79, BStBl. II 1982, 67).

**Stellungnahme:** UE ist der Rspr. hier zuzustimmen. Die formelle Unterscheidung zwischen Fachbüchern und Büchern allgemeinbildenden Inhalts dient der stl. Gerechtigkeit und der Verwaltungsökonomie. Die typisierende Rechtsvermutung für einen nicht unwesentlichen Privatbezug bei Büchern allgemeinbildenden Inhalts kann durch intensives Mitwirken des Stpfl. im Rahmen seiner Nachweismöglichkeiten widerlegt werden.

#### d) Bezug zu einer Einkunftsart

563

Die meisten Probleme bereitet die AMEigenschaft von Büchern in der Praxis bei der Einkunftsart des § 19 (s. H 44 LStH 2001). Aber auch bei Stpfl. mit Einkünften aus Vermietung u. Verpachtung (zB Erläuterungswerk zum Mietrecht, Grundsteuerrecht), Kapitalvermögen (soweit die Bücher überwiegend zur Erzielung von Erträgen dienen) oder mit sonstigen Einkünften nach § 22 (Fachliteratur eines Rentenbeziehers) können Bücher AM bilden.

#### e) Umfang des Werbungskostenabzugs

564

Bei nachgewiesener AMEigenschaft dürfen die Aufwendungen grds. das übliche Maß überschreiten, weil der Stpfl. selbst den Umfang der Aufwendungen bestimmt, ohne daß es auf Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit oder Üblichkeit ankommt (s. Anm. 201). Allerdings kann zB die fehlende Notwendigkeit der Anschaffung von Büchern ein Indiz für eine nicht nur untergeordnete private Mitveranlassung sein, wenn beispielsweise die Aufwendungen zur Befriedigung

einer Sammlerleidenschaft erfolgen (BFH v. 18. 4. 1958 VI 61/56, Inf. 1959, 347).

Hinsichtlich der zeitlichen Berücksichtigung der WK gilt das Abflußprinzip gem. § 11 Abs. 2, ergänzt durch die Vereinfachungsregelung zur Vollabsetzbarkeit der gWG (s. Anm. 535). Zum Eingreifen von AfA-Vorschriften s. Anm. 532.

565 Einstweilen frei.

### 3. Computer

#### 566 a) Veranlassungsprinzip

Obwohl der Einsatz von Computern mittlerweile in sämtlichen Lebensbereichen selbstverständlich geworden ist, führt die stl. Beurteilung derartiger Anschaffungsaufwendungen nach wie vor häufig zu Streit (s. zB FG Rhld.-Pf. v. 8. 5. 2001, LEXinf.-Nr. 0572401, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 26. 7. 2000, EFG 2001, 352, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 2. 5. 2000, DStRE 2000, 1069, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 26. 4. 2000, LEXinf.-Nr. 0553869 u. 0553870, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 23. 11. 1999, EFG 2000, 313, rkr.; FG Sa.-Anh. v. 10. 9. 1999, EFG 2000, 168, Rev. BFH VI R 30/00; FG Rhld.-Pf. v. 16. 9. 1998, DStRE 1999, 123, rkr.; FG München v. 30. 9. 1997, EFG 1998, 279, rkr.). Ursächlich dafür könnte eine restriktiver gewordene Haltung der FinVerw. sein (vgl. zB OFD Saarbrücken v. 11. 7. 1997, StEK EStG § 9 Nr. 686; OFD Bremen v. 16. 7. 1997 StEK EStG § 9 Nr. 685; OFD Berlin v. 2. 6. 2000, FR 2000, 949).

**Nach der Rechtsprechung** gelten für die stl. Berücksichtigung von Aufwendungen für einen privat angeschafften PC keine Besonderheiten. Sie sind nur zu berücksichtigen, wenn eine so gut wie ausschließliche berufliche Nutzung nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wird. Die Rspr. ist allerdings sichtlich bemüht, ausgehend von den allgemeinen Grundsätzen des Veranlassungsprinzips und unter Berücksichtigung des Aufteilungs- u. Abzugsverbots griffige Abgrenzungsmerkmale zur Feststellung des Umfangs der jeweiligen tatsächlichen Nutzung im Einzelfall zu beschreiben. Da der häusliche Bereich der amtlichen Nachprüfung besonders unzugänglich ist, wird beim häuslichen PC zu Recht eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Stpfl. gefordert. Zu den sog. *arbeitnehmerbezogenen objektiven Beweiszeichen* rechnen die berufliche Tätigkeit des Stpfl. (berufsbezogener PC-Einsatz; zB für Lehrer FG Rhld.-Pf. v. 6. 5. 1985, EFG 1985, 605, rkr.; Hess. FG v. 23. 2. 1987, EFG 1987, 301, rkr.; FG Düss. v. 23. 7. 1987, EFG 1988, 172, rkr.), das häusliche Umfeld (zB Standort im häuslichen Arbeitszimmer, der nach FG Rhld.-Pf. v. 26. 4. 2000 aaO ein gewichtiges Indiz für die berufliche Nutzung des PC darstellt, weil die Anerkennung eines Raumes als Arbeitszimmer auch die Feststellung beinhaltet, daß dieser Raum mit beruflichen Zwecken dienenden AM ausgestattet ist, so daß das FA darzulegen habe, weshalb dies für den PC nicht gelten solle), Nutzungsmöglichkeiten durch andere Haushaltsangehörige, Vorhandensein eines weiteren PC sowie die klare u. nachprüfbar Aufteilung der Nutzungszeiten auf weitere Einkunftsarten. Zu den PC-bezogenen objektiven Beweiszeichen zählen die technische Ausstattung des PC (nicht berufsbezogene Komponenten wie Joy-Stick, notwendige Komponenten wie Monitor, Tastatur, Maus und ambivalente Komponenten wie Scanner, Fax-Modem), Speicherleistung von Festplatte und Arbeitsspeicher, die eingesetzte Software (Vorhandensein berufsspezifischer Programme), wobei jedoch zu berücksichtigen ist, daß der PC idR gemeinsam mit Softwarepaketen

geliefert wird (FG Rhld.-Pf. v. 16. 9. 1998 aaO). Dennoch wird dem Inhalt des Festplattenverzeichnis eine besondere Bedeutung zukommen (FG München v. 30. 9. 1997, EFG 1998, 279, rkr.). Ein Internetanschluß soll eine nicht unerhebliche private Mitveranlassung indizieren (FG Ba.-Württ. v. 23. 11. 1999, EFG 2000, 313, rkr., uE fraglich). Hohe Anforderungen an den Nachweis der beruflichen Veranlassung sind insbes. dann zu stellen, wenn die Anschaffung eines Computers mit dem Erwerb von Grundkenntnissen der für die berufliche Arbeit erforderlichen oder sinnvollen Computeranwendung begründet wird (Feststellungen über den Kenntnisstand vor Anschaffung, über die konkreten Arbeitsschritte mit dem Computer und deren Zusammenhang mit dem Beruf; BFH v. 22. 9. 1995 VI R 40/95, BFH/NV 1996, 207; v. 15. 1. 1993 VI R 98/88, BStBl. II, 348). Das gilt auch, wenn der PC für einen in der Zukunft liegenden beruflichen Einsatz angeschafft wird (BFH v. 9. 6. 1988 VI R 132/87, BFH/NV 1988, 708; zum objektiven Charakter insbes. von Spielecomputern s. FG Bremen v. 28. 6. 1991, EFG 1992, 326, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 14. 12. 1988, EFG 1989, 407, rkr.; zur Nachweispflicht s. BFH v. 15. 1. 1993 VI R 98/88, BStBl. II 1993, 348). Nach dem Urteil des FG Rhld.-Pf. v. 8. 5. 2001, LEXinf.-Nr. 0572401, rkr., können Aufwendungen für Computer auch anteilig als WK abgesetzt werden, weil sich die berufliche Nutzung an Hand der Stunden der beruflichen bzw. privaten Nutzung ermitteln läßt.

Steht die tatsächliche berufliche Nutzung fest, so kommt es letztlich entscheidend auf den Umfang der privaten Nutzung an. Der BFH hat bisher offen gelassen, ob auch hier von einer schädlichen Grenze von mehr als 10 vH Privatnutzung auszugehen ist (BFH v. 21. 11. 1986 VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262). Dies wird in der Lit. zT für sinnvoll gehalten (s. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. H 100; aA FG Sa.-Anh. v. 10. 9. 1999, EFG 2000, 168, rkr.). Auch die FinVerw. vertrat bislang die Auffassung, daß die Aufwendungen für einen privat angeschafften PC einschließlich der Aufwendungen, die durch die Internetnutzung oder den Erwerb von PC-Fachliteratur uä. entstehen, dem Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 unterliegen.

Die *FinVerw.* versucht mittels Fragebogen und Auswertungshilfen die AMEigenschaft von Computern, Software u. Peripheriegeräten typisierend zu beurteilen (zu den Abgrenzungsmerkmalen s. OFD Berlin v. 2. 6. 2000, FR 2000, 949; OFD Bremen v. 16. 7. 1997, StEK EStG § 9 Nr. 685; OFD Saarbrücken v. 11. 7. 1997, StEK EStG § 9 Nr. 686).

An dieser Rechtsauffassung hält die FinVerw. für die Zukunft nicht mehr fest und begibt sich damit in einen Gegensatz zur Rspr. § 12 Nr. 1 soll einer Aufteilung der Aufwendungen nicht mehr entgegenstehen. Die Aufwendungen können nunmehr in Höhe des beruflichen Nutzungsanteils zum WKAbzug zugelassen werden, sofern der Umfang der beruflichen Nutzung eines privat angeschafften PC nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird. Für die Aufteilung der Aufwendungen sollen zukünftig festgelegte vH-Sätze vorgegeben werden (FinMin. NRW v. 8. 12. 2000, DB 2001, 231; OFD Hannover v. 2. 11. 2000, FR 2000, 1372; OFD Berlin v. 12. 6. 2001, FR 2001, 973; zur StFreiheit der Privatnutzung eines betrieblichen PC s. § 3 Nr. 45 Anm. 532).

**Stellungnahme:** UE handelt es sich auch bei den Aufwendungen für einen privat angeschafften PC um gemischte Aufwendungen, sofern der PC nicht nur unwesentlich beruflich genutzt wird (s. dazu Anm. 546; 175 ff.). Es kann hier nichts anderes gelten als für einen privaten Telefonanschluß (s. Anm. 303). Eine Aufteilung der Aufwendungen hat daher bei nachgewiesener bzw. glaubhaft ge-

machter nicht unwesentlicher beruflicher Mitveranlassung im Wege der Schätzung oder mittels pauschaler Regelungen zu erfolgen.

567–568 Einstweilen frei.

#### 569 b) Umfang des Werbungskostenabzugs

Die AHK eines Computers und der Peripheriegeräte, die zwar selbständig bewertungsfähige, nicht aber selbständig nutzungsfähige WG darstellen, sind auch dann zusammenzufassen u. auf die Nutzungsdauer zu verteilen, wenn einzelne Komponenten die 800-DM-Grenze (§ 6 Abs. 2 Satz 2) unterschreiten. AK für die nachträgliche Erweiterung sind dem Restwert des Computers hinzuzurechnen u. auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Die verbleibende Nutzungsdauer verlängert sich zB bei einer nicht unerheblichen Aufrüstung.

Die Verwaltung geht nach der ab 1. 1. 2001 geltenden amtlichen AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter (BMF v. 15. 12. 2000, BStBl. I, 1532) beim PC sowie den Peripheriegeräten (Drucker, Scanner, Bildschirme uä) von drei Jahren Nutzungsdauer aus. Für vorher angeschaffte PC galt idR eine Nutzungsdauer von 4 Jahren (BMF v. 18. 4. 1997, BStBl. I, 376). Für vor dem 30. 6. 1997 angeschaffte PC wurde eine 5jährige Nutzungsdauer nach der amtlichen AfA-Tabelle angenommen (bestätigt durch BFH v. 16. 6. 1995 X B 237/94, BFH/NV 1995, 1062; v. 8. 11. 1996 VI R 29/96, BFH/NV 1997, 288; ebenso FG Nds. v. 14. 3. 1997, EFG 1997, 954, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 8. 11. 1995, EFG 1996, 362; 3 Jahre bei geringer Speicherkapazität).

Für Software liegt der Abschreibungszeitraum bei drei bis vier Jahren, wobei AK bis 800 DM (ausschl. USt.) für sog. Trivialsoftware (EStR 31 a Abs. 1) u. selbständig nutzungsfähige Computer sofort als WK abgezogen werden können. Die Systemsoftware ist wie die Anwendersoftware idR ein selbständiges u. immaterielles WG u. bildet nur in Ausnahmefällen (zB Erwerb von Hardware u. zugehöriger Systemsoftware im Rahmen eines sog. Bundling, dh. ohne gesonderte Berechnung bzw. ohne Aufteilbarkeit des Entgelts) eine Einheit mit der Computerhardware (BFH v. 28. 7. 1994 III R 47/92, BStBl. II, 873; zur Speicherkarte als eigenständiges WG s. FG Rhld.-Pf. v. 8. 11. 1995 aaO).

570–571 Einstweilen frei.

### 4. Musikinstrumente

#### 572 a) Veranlassungsprinzip

Musikinstrumente werden in einer Vielzahl von Fällen zur privaten Verwendung angeschafft u. gehören nicht zu den typischen AM, 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 u. privaten Nutzung zu treffen (BFH v. 30. 4. 1993 VI R 99/89, BFH/NV 1993, 722). Eine private Mitbenutzung darf nur von ganz untergeordneter Bedeutung sein, um eine (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung bejahen zu können.

Die nicht immer einheitliche Rspr. stellt im Rahmen der Beweiswürdigung, bei der regelmäßig die Probleme der Rechtsanwendung liegen, primär darauf ab, ob das Beherrschen 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 o. 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 in 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 11000 DM generalüberholen ließ). Weitere Anhaltspunkte können der Standort des Instruments (zB in einem anerkannten Arbeitszimmer), das häusliche Umfeld (musikinteressierte Familienmitglieder, Zweitinstrument) u. die Höhe der AK (ggf. auch der Reparaturkosten) insbes. im Verhältnis zum tatsächlichen Umfang der beruflichen Nutzung sein. Hohe Kosten u. 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, 459; ähnlich einschränkend BFH v. 10. 10. 1986 VI R 193/83, BFH/NV 1987, 88) u. die Aufwendungen für die Reparatur eines im privaten Wohnzimmer aufgestellten, 75 Jahre alten Steinway-Flügels iHv. rd. 21000 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. 18666 DM sowie für ein Violincello bei einem hauptberuflichen Musikschullehrer an einer Kreismusikschule, der Einzel- u. Gruppenunterricht erteilt u. als Korrepetitor für Teilnehmer an „Jugend musiziert“ u. 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 u. Querflöte einer Instrumentallehrerin. ZT abweichend von den genannten Kriterien für die berufliche Veranlassung berücksichtigte das FG Rhld.-Pf. (v. 25. 1. 1995, LEXinf.-Nr. 0126423, rkr.) die Aufwendungen für einen neuen Flügel iHv. 29800 DM bei einer unverheirateten, kinderlosen Musiklehrerin an einer Schule, bei der dem Musikunterricht ein traditionell hoher Stellenwert zukommt, auf Grund der beruflichen, familiären u. räumlichen Umstände sowie des besonderen musikalischen Engagements im gesamten schulischen Musikbereich.

**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 u. 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- o. Musizierzimmer einrichten kann, wäre möglicherweise doppelt „bestraft“.

#### 573 b) Umfang des Werbungskostenabzugs

Bei einer Anerkennung der AMEigenschaft können die mit der Anschaffung des Musikinstruments zusammenhängenden Kreditzinsen, die lfd. Unterhaltskosten (zB für Instandhaltungen) u. 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). Die Rspr. der FG ist nicht einheitlich (s. FG Ba.-Württ. v. 18. 7. 2000, LEXinf.-Nr. 0554375; FG Berlin v. 25. 6. 1998, LEXinf.-Nr. 0550007; FG Düss. v. 12. 2. 1998, LEXinf.-Nr. 0145685; FG Ba.-Württ. v. 12. 11. 1996, EFG 1997, 154, rkr.; Hess. FG v. 24. 2. 1992, LEXinf.-Nr. 0101962). 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 gespielt werden, soll grundsätzlich eine Restnutzungsdauer von 100 Jahren angesetzt werden (BFH v. 26. 1. 2001 VI R 26/98, BStBl. II, 194).

UE sollte mit dem FG Ba.-Württ. (v. 18. 7. 2000 aaO) 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 vH). 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, 194).

574–579 Einstweilen frei.

580

### V. ABC der Arbeitsmittel

**Aktentasche, Aktenkoffer:** Wird eine Aktentasche, ein Aktenkoffer oä. so gut wie ausschließlich erwerbsbezogen genutzt, etwa zum Transport beruflich zu bearbeitender Unterlagen, handelt es sich um ein AM 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, wengleich der praktische Schwerpunkt bei der Einkunftsart des § 19 liegen dürfte (zB Lehrer, Richter, Rechtsanwälte, Steuerberater u. Verwaltungsange-

stelle). Die für den täglichen Sportunterricht benötigte Sporttasche eines Lehrers wurde als mit der Aktentasche eines Betriebsprüfers vergleichbar angesehen und als AM anerkannt (FG Münster v. 12. 11. 1996, EFG 1997, 334, rkr.). Bei einer gemischt-genutzten Aktentasche greift demgegenüber das Aufteilungs- und Abzugsverbot gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 ein (vgl. BFH v. 19. 10. 1970 GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; krit. dazu Anm. 179).

Für „typische“ *Aktentaschen*, *Aktenkoffer* oä. kann uE die rein erwerbsbezogene Verwendung als widerlegbare Rechtsvermutung unterstellt werden (glA STRECK/KORN, KÖSDI 1979, 3451 f.).

*Normale Koffer* kommen dagegen auch beim fliegenden Cockpitpersonal einer Fluggesellschaft nicht als AM in Betracht, da auch private Reiseutensilien transportiert werden (so FG Hbg. v. 17. 1. 1972, EFG, 329, rkr., mit Abgrenzungshinweis auf besonders ausgestaltete „Pilotenarbeitsaschen“, die AM sind).

**Aktenordner:** s. Karteikasten.

**Aktenschrank:** Ist im allgemeinen als AM anzuerkennen; es gelten die gleichen Beurteilungsgrundsätze wie für Bücherregale (s. u.).

**Anrufbeantworter:** s. „Telefon“.

**Antiquitäten:** Bei rein erwerbsbezogener Verwendung kommen unabhängig von der Aufwendungshöhe im Grundsatz auch Antiquitäten als AM in Betracht (zB ältere u. wertvolle Möbelstücke, alte Musikinstrumente uä.; s. auch BFH v. 31. 1. 1986 VI R 78/82, BStBl. II, 355; dazu o. V., HFR 1986, 291; KLEIN, FR 1986, 249). Die Anschaffung besonders kostbarer „Liebhaberstücke“ läßt im Einzelfall allerdings selbst bei überwiegend beruflicher Verwendung auf eine private Mitveranlassung schließen, so daß das Abzugsverbot gem. § 12 Nr. 1 eingreift. Das Nds. FG (v. 16. 4. 1997, EFG 1997, 953, rkr.) hat einen 150 Jahre alten Empireschrank, der zur Aufbewahrung beruflicher Unterlagen genutzt wird, als AM anerkannt, das bei ständigem Gebrauch idR einer gewissen technischen Abnutzung unterliegen kann (aber keine AfA, wenn eine technische Abnutzung sich in so großen Zeiträumen und dementsprechend im jeweiligen VZ nur in einem so geringfügigen Maße vollzieht, daß sie stl. vernachlässigt werden kann). Zur Anerkennung antiker Musikinstrumente als AM und ihrer Abschreibung s. Anm. 573.

**Arbeitsmaterial,** das für berufliche oder sonstige erwerbsbezogene Zwecke verwendet wird, gehört zu den typischen AM 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 AM 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. AM, 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 auf 2400 DM (§ 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 6b) unbeschränkt bzw. in den Grenzen des § 4 Abs. 5 Nr. 7 iVm. § 9 Abs. 5 abziehbar. Denn Aufwendungen für ein AM in einem stl. anerkannten häusl. Arbeitszimmer sind unter den gleichen Nutzungsvoraussetzungen an-

zuerkennen, 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, 863).

**Berufskleidung:** s. Anm. 550–556.

**Bilder:** Nach der Rspr. des BFH sind Kunstgegenstände zur Ausschmückung des Arbeitszimmers, wozu regelmäßig auch Bilder gehören, keine AM (BFH v. 30. 10. 1990 VIII R 42/87, BStBl. II 1991, 340; v. 14. 5. 1991 VI R 119/88, BStBl. II, 837; v. 12. 3. 1993 VI R 92/92, BStBl. II, 506). Der unmittelbare Zweck von Gegenständen der Kunst im weitesten Sinn besteht darin, durch ihren Anblick zum Wohlbefinden des Betrachters beizutragen oder bei ihm im weitesten Sinne geistig anregend oder entspannend zu wirken. Dieses Erlebnis ist überwiegend dem persönlichen und privaten Bereich des Betrachters zuzurechnen. Selbst bei Förderung des Berufs oder der Tätigkeit sind Aufwendungen hierfür nach § 12 Nr. 1 nicht als WK abziehbar (zur Anschaffung eines Kupferstichs für die Ausschmückung eines häusl. Arbeitszimmers eines Deutschlehrers FG Rhld.-Pf. v. 9. 4. 1991, EFG 1992, 65, rkr.). Diese uE eher restriktive Rspr. vermag zumindest in diesem Bereich der Gefahr des Mißbrauchs vorzubeugen.

**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, 639). Dies gilt auch für Kontaktlinsen, die ausschließlich für die Berufstätigkeit Verwendung finden (FG München v. 6. 12. 2000, LEXinf.-Nr. 0571788, rkr.). Als AM anzuerkennen sind demgegenüber Brillen, die eine Schutzfunktion gegenüber den speziellen Gefahren einer bestimmten Berufstätigkeit erfüllen („typische Berufsbrillen“, wie etwa Schutzbrillen für Schweißer u. Taucher, die Lichtschutzbrille des Flugpersonals, FG Hbg. v. 17. 1. 1972, EFG 1972, 329, rkr.; nicht aber für eine Sonnenbrille mit Korrekturgläsern und Ersatzbrille eines Flugkapitäns, Nds. FG v. 8. 12. 1992, EFG 1993, 375, rkr.); nach BFH v. 23. 10. 1992 (aaO) sind diese Voraussetzungen auch bei einer Bildschirmtätigkeit nicht erfüllt).

**Bücher:** s. Anm. 559–564.

**Bücherregale** werden bei überwiegend erwerbsbezogener Verwendung (nach BFH v. 7. 9. 1990 VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445 kommt die Anerkennung einer Regalwand als AM nicht mehr in Betracht, wenn der Anteil der darin befindlichen privaten Unterlagen 15 vH beträgt; s. auch BFH v. 30. 10. 1990 VIII R 42/87, BStBl. II 1991, 340) als AM akzeptiert. Die Unterbringung im Arbeitszimmer ist nicht notwendige Anerkennungsvoraussetzung (BFH v. 18. 2. 1977 VI R 182/75, BStBl. II, 464; s. auch unten „Schreibtisch“). Die Höhe der Aufwendungen begründet nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen den Privatbezug der Bücherregalanschaffung.

In privaten Wohnräumen befindliche *Bücherregalteile* können idR nicht als AM anerkannt werden, da eine private Mitbenutzung wahrscheinlich ist (so FG Rhld.-Pf. v. 29. 3. 1973, EFG 1973, 536, rkr.).

**CD (Musik):** Die für schöngeistige Literatur geltenden Grundsätze (s. Anm. 562) 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 klas-

sischer Musik-CDs durch Gymnasiallehrer für Musik und Englisch; s. auch „Schallplatten“).

**CD-Player** im Auto wurde als AM 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:** s. Anm. 566–569.

**Darlehensforderung:** s. „Geld“.

**Diktiergerät** ist ein typisches Hilfsmittel bei der Erwerbsausübung in den verschiedensten Berufszweigen u. daher in aller Regel als AM anzuerkennen (etwa bei einem Richter, angestellten Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt oder Arzt). Eine gelegentliche Verwendung für private Korrespondenz steht dem WKAbzug 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, 327; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. H 100; SCHMIDT/DRENECK XIX. § 9 Rn. 175).

**Elektronenrechner:** s. „Computer“ in Anm. 566–569.

**Fachliteratur:** s. „Bücher“, in Anm. 559–564 und hier „Zeitungen und Zeitschriften“.

**Fahrrad:** Das Fahrrad des angestellten Wachmanns einer Wach- und Schließgesellschaft kann – trotz lediglich mittelbarer Funktion im Erwerbsprozeß – ein AM sein (BFH v. 15. 9. 1961 VI 228/60 U, BStBl. III, 552; bestätigt durch BFH v. 9. 4. 1963 VI 6/61 U, BStBl. III, 299). Dies gilt etwa auch für das Fahrrad eines angestellten Zeitungsausträgers (vgl. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. H 100). Der WKAbzug erfolgt über die AfA oder als gWG.

Fahrräder dagegen, die lediglich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt werden, bilden wegen nicht unwesentlicher privater Mitverwendung keine AM.

**Fernsehgerät:** Wegen des Aufteilungs- und Abzugsverbots gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 sind Aufwendungen für ein Fernsehgerät auch bei einem auf dem Gebiet des Films u. des Fernsehens tätigen Stpfl. regelmäßig nach Auffassung der Rspr. nicht als WK abziehbar; da deren Nutzung im privaten Lebensbereich üblich ist, wird ein nicht unwesentlicher privater Veranlassungszusammenhang typisierend unterstellt (so BFH v. 19. 10. 1970 GrS 3/70, BStBl. II 1971, 21 bei einem Fernsehgerät in einem stl. anerkannten Arbeitszimmer). So besteht ua. ein Erfahrungssatz, daß Geräte der Unterhaltungselektronik regelmäßig auch im privaten Interesse angeschafft werden (BFH v. 27. 9. 1991 VI R 1/90, BStBl. II 1992, 195). Er kann nur entkräftet werden, wenn ein Beteiligter die ernsthafte Möglichkeit darlegt, daß im konkreten Einzelfall eine vom Erfahrungssatz abweichende Gestaltung vorliegt (BFH v. 27. 5. 1993 VI R 54/90, BFH/NV 1994, 18). Aufwendungen für eine Satellitenempfangsanlage sind keine WK (FG Rhld.-Pf. v. 30. 4. 1997, EFG 1997, 952, rkr.).

**Filmkamera:** Die Filmkamera eines Lehrers für bildende Kunst stellt nach Auffassung des FG Rhld.-Pf. v. 8. 8. 1978 (NWB 1978 F. 1, 290, rkr.) unter Berufung auf die Lebenserfahrung selbst dann kein AM dar, wenn der Ehepartner eine höherwertige, ausschließlich privat genutzte Kamera besitzt; uE hinsichtlich der Beweislast zu restriktiv. Die Filmkamera eines hauptberuflichen Fotografen kann dagegen ein AM sein (v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. H 100).

**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, 771, zust. v. BORNHAUPT, BB 1986, 1963; vgl. auch BORMANN, DStZ 1982, 98). Auch Darlehensforderungen bilden keine AM (BFH v. 19. 10. 1982 VIII R 97/79, BStBl. II 1983, 295, jedoch offen gelassen für atypisch gelagerte Sachverhalte von ArbN-Darlehen an den ArbG; eingehend dazu Anm. 193).

**Gemälde:** s. „Bilder“.

**Hunde:**

► *Aufwendungen für Wachhund* einschl. Futter und Pflegekosten bilden bei einem ArbN im Bewachungsgewerbe WK; der Hund ist dort ein berufstypisches AM (nicht anerkannt wurden die von einem Hausmeister für seinen privaten Wachhund aufgewendeten Futterkosten wegen nicht unwesentlicher privater Nutzung und fehlender Trennbarkeit, BFH v. 10. 9. 1990 VI R 101/86, BFH/NV 1991, 234; v. 29. 3. 1979 IV R 103/75, BStBl. II, 512 betr. BA-Abzug einer unverheirateten Landärztin; FG Hbg. v. 13. 10. 1982, EFG 1983, 342, rkr., betr. Hundehaltung zur Sicherung eines Tanzschulbetriebs). Diese Beurteilung gilt neben § 19 auch für die anderen Überschusseinkünfte (s. FG München v. 18. 3. 1987, EFG 1987, 451, rkr., betr. Aufwendungen für Hundehaltung bei Vermietungseinkünften).

► *Aufwendungen für einen Jagdhund* bei einem angestellten Forstbediensteten gehören dagegen grundsätzlich zu den WK, da die überwiegende Verwendung der Tiere für berufliche Jagdzwecke unterstellt werden kann (so zutr. BFH v. 29. 1. 1960 VI 9/59 U, BStBl. III, 163 mit abgrenzenden Hinweisen zur gewerblichen Betätigung bei Hundezucht).

► *Aufwendungen eines blinden ArbN* für seinen *Blindenhund* sind als WK im Rahmen des § 19 zu berücksichtigen, soweit der Blindenhund aus beruflichen Gründen beansprucht wird (FG München v. 16. 11. 1984, EFG 1985, 390, rkr.: anteiliger WKAbzug wegen leichter u. einwandfreier Trennbarkeit; Abgrenzung zu § 33b erforderlich; krit. dazu SCHMIDT, FR 1986, 35; s. auch § 9 Abs. 2 betr. Körperbehinderte).

**Karteikästen**, Mappen und Aktenordner sind typische Hilfsmittel der Büroorganisation und bilden daher AM (s. auch FG Hbg. v. 30. 11. 1955, EFG 1956, 263, rkr., betr. Hochschullehrer); uE gilt dies für sämtliche mit Schreibtischarbeiten der verschiedensten Art befaßten Personenkreise. Evtl. stfrei vom ArbG erlangte Kostenerstattungen sind gegenzurechnen.

**Klavier:** s. Anm. 572–574.

**Kraftfahrzeug** (s. auch Anm. 750 „Autokosten“):

► *Kriterien der AM-Eigenschaft:* Ein Kfz., welches von einem Stpfl. nahezu ausschließlich im Rahmen einer erwerbsbezogenen Tätigkeit genutzt wird (zB bei einem angestellten Reisenden), ist AM iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 (BFH v. 29. 4. 1983 VI R 139/80, BStBl. II, 586 betr. den zu 95 vH beruflich genutzten Pkw. eines im Außendienst tätigen angestellten Maschinenbauingenieurs; s. auch BFH v. 21. 3. 1975 VI R 131/73, BStBl. II, 641 betr. veruntreute Anzahlung für einen Pkw., der als AM genutzt werden sollte; wegen Vermögensbezug keine WK-Berücksichtigung).

Es genügt für die Einstufung als AM nicht, daß ein im übrigen auch privat genutztes Kfz. lediglich für Fahrten zwischen Wohnung u. Arbeitsstätte verwendet wird; die private Mitbenutzung überschreitet insoweit die Bagatellgrenze (BFH v. 7. 2. 1964 VI 201/62 S, BStBl. III, 251; Nds. FG v. 21. 1. 1970, EFG 1970,

279, bestätigt durch BFH; s. auch BFH v. 30. 11. 1979 VI R 83/77, BStBl. II 1980, 138). Kein AM ist das Kfz. eines Richters, der ausschließlich mit verkehrsrechtlichen Angelegenheiten befaßt ist und dadurch zu Fahrerführung gelangen will (BFH v. 10. 3. 1955 IV 633/54 U, BStBl. III, 131; anders bei einem um 100 vH in seiner Erwerbsfähigkeit geminderten, gehbehinderten ArbN, da das Kfz. für ihn ein beruflich unentbehrliches Fortbewegungsmittel ist; es sind die tatsächlich entstandenen Fahrtkosten abziehbar (BFH v. 28. 1. 1966 VI 66/65, BStBl. III, 291; s. auch § 9 Abs. 2).

*Vorführwagen* eines angestellten Kfz.-Verkäufers, die ihm selbst gehören, sind AM, verlieren diese Eigenschaft aber im Augenblick der Veräußerung, da hierin eine vom Dienstverhältnis gelöste gewerbliche Tätigkeit liegt (FG Münster v. 21. 12. 1966, EFG 1967, 502, rkr.).

► *Umfang des WK-Abzugs*: Wenn das Kfz AM 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 u. einer Verlängerung der Nutzungsdauer des Pkw. führen, geht die Rspr. regelmäßig von zum Zahlungszeitpunkt abziehbarem Erhaltungsaufwand aus (BFH v. 11. 4. 1986 VI R 141/82, BFH/NV 1986, 529). Wegen der Konkurrenz zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 mit den gesetzlichen WKPauschbeträgen s. Anm. 447.

Zum Abzug von Aufwendungen für Kfz., die keine AM sind, s. Anm. 750 „Kraftfahrzeug“ und „Fahrtkosten“.

**Lexikon**: s. Anm. 559–564.

**Mikrofilme**: Aufwendungen eines Geistlichen für Mikrofilme von Predigerhandschriften sind WK wegen beruflicher Fortbildung, ohne daß es auf deren Höhe ankommt (BFH v. 28. 6. 1963 VI 45/63 U, BStBl. III, 435).

**Musikinstrumente**: s. Anm. 572–574.

**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 u. bei vom ArbG veranstalteten Reitturnieren), stellen WK dar; das Reitpferd ist in einem solchen Fall ein AM (übereinstimmend FG Düss. v. 22. 6. 1982, EFG 1983, 65, rkr.; Hess. FG v. 2. 12. 1982, EFG 1983, 226, rkr.). Als WK kommen neben der AfA insbesondere die laufenden Unterhaltskosten in Betracht.

Tritt die Nutzung des Reitpferdes für private Sportzwecke dagegen nicht völlig in den Hintergrund, so liegen nichtabziehbare gemischte Aufwendungen gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 vor (FG Rhld.-Pf. v. 17.3. 1995, EFG 1995, 746, rkr., betr. eigenes Reitpferd einer angestellten Reitlehrerin, die mit ihrem 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; FG Rhld.-Pf. v. 26. 5. 2000, LEXinf.-Nr. 0554646, rkr., betr. Reitpferd einer angestellten Pferdemeisterin, die mit ihrem Pferd bei acht Turnieren im Jahr selbst mitgeritten ist).

**Rundfunkgerät**: Eine Qualifikation als AM 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 Un-

terrichtung 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). Ebenso wie die Kosten eines Fernsehgeräts fallen deshalb auch die Kosten eines Radiogeräts unter das Abzugs- und Aufteilungsverbot, sofern nicht wegen seiner Funktion im Einzelfall, zB bei einem in Betriebsräumen von ArbN genutzten Gerät, ein Bezug zur Lebensführung ausscheidet (s. BFH v. 19. 10. 1970 GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 [21]) oder es sich um ein Autoradio handelt, das unselbständiger Bestandteil eines zum Betriebsvermögen gehörenden Kfz. ist (BFH v. 24. 10. 1972 VIII R 201/71, BStBl. II 1973, 78).

**Schallplatten** bilden für einen Berufsmusiker AM, zumindest soweit es sich um Musikwerke handelt, an deren Aufführung er mitgewirkt hat (Hess. FG v. 9. 3. 1972, EFG 1972, 329, rkr.). Bei einer Musiklehrerin haben Schallplatten idR auch einen Privatbezug, so daß die Geltendmachung als WK ausscheidet (s. v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. H 100 mit Hinweis auf BFH v. 17. 9. 1976 VI R 220/74, nv.; ähnlich WORING in L/B/P, § 9 Rn. 400); uE sind bei entsprechendem Nachweis auch Ausnahmen denkbar (zB Anschaffung einer speziellen Schallplatte rein für Unterrichtszwecke). Die für schönggeistige Literatur geltenden Grundsätze (s. Anm. 562) werden entsprechend anzuwenden sein (s. FG München v. 11. 5. 1999, EFG 1999, 891, rkr., betr. Musik-CD; gilt auch für Musikkassetten u. Mini-Disc).

**Schreibmaschine** ist als AM anzuerkennen bei Anschaffung aus ganz überwiegenden Erwerbsgründen und entsprechender Nutzung für dienstliche Zwecke, eine untergeordnete private Mitverwendung ist nicht stschädlich. Ansonsten gelten bei gemischter Nutzung die allgemeinen restriktiven Abgrenzungs- und Zuordnungsüberlegungen des BFH (v. 19. 10. 1970 GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; dazu eingehend Anm. 179). Die stl. Qualifikation ist im Grundsatz unabhängig von der betroffenen Überschußeinkunftsart u. der Berufsgruppe, wenngleich auf der Lebenserfahrung beruhende Typisierungen die Anerkennung im Einzelfall erleichtern oder erschweren können. Eine zweite, dem Stpfl. für Privatkorrespondenz zur Verfügung stehende Schreibmaschine indiziert den Erwerbsbezug.

*Für AM-Eigenschaft* vgl. BFH v. 29. 1. 1971 VI R 31/68, BStBl. II, 327 betr. einen Richter, bestätigt durch BFH v. 18. 2. 1977 VI R 182/75, BStBl. II, 464; auch bereits v. 9. 4. 1963 VI 6/61 U, BStBl. III, 299 betr. Prüfer eines genossenschaftlichen Prüfungsverbands. Vgl. weiterhin FG Berlin v. 31. 1. 1969, EFG 1969, 399, best. durch BFH v. 15. 10. 1971 VI R 74/69, EFG 1972, 470; FG Ba.-Württ. v. 29. 4. 1982, EFG 1983, 167, rkr., betr. zeitanteilige Geltendmachung bei Anschaffung für Übungszwecke zur Verbesserung der Schreibfertigkeit; FG Münster v. 2. 4. 1987, EFG 1987, 501, rkr., betr. Polizeianwärter (uE zutr. bei der Bewertung der von der Bereitschaftspolizei erteilten Auskunft).

*Ablehnend dagegen:* FG Düss. v. 20. 6. 1974, EFG 1974, 516, rkr., betr. Reparaturkosten einer Schreibmaschine für Lehrerin, FG Ba.-Württ. v. 28. 8. 1987, EFG 1988, 116, rkr. (Zweifel an der behaupteten Art u. dem behaupteten Umfang der privaten Mitbenutzung).

Bei stl. Anerkennung der Schreibmaschine als AM sind auch anfallende Nebenkosten uE abziehbar (zB für lfd. Wartung u. Reparaturen); dies erstreckt sich auch auf Schreibmaterial (s. auch Hinweis bei v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. H 100; BFH v. 28. 9. 1984 VI R 144/83, BStBl. II 1985, 89); s. im übrigen Anm. 566–569 betr. Computer, der die „klassische“ Schreibmaschine weitgehend verdrängt hat.

**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 u. nicht privaten Repräsentationszwecken dient, handelt es sich um ein AM iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 der entsprechenden Überschubeinkunftsart. Dies gilt materiell-rechtlich unabhängig davon, ob das Möbelstück in einem als häusliches Arbeitszimmer anerkannten Raum steht oder nicht. Allerdings indiziert die stl. Anerkennung des Arbeitszimmers die AMQualität des Schreibtischs. Unbeachtlich ist im Grundsatz auch die Höhe der Schreibtischkosten.

*StRspr.*: BFH v. 21. 1. 1966 VI 92/64, BStBl. III, 219; v. 18. 2. 1977 VI R 182/75, BStBl. II, 464; v. 31. 1. 1986 VI R 78/82, BStBl. II, 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 u. Papierkorb (ausdrücklich BFH v. 18. 2. 1977 VI R 182/75, BStBl. II, 464; v. 31. 1. 1986 VI R 78/82, BStBl. II, 355; v. 8. 11. 1996 VI R 22/96, BFH/NV 1997, 341).

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, 355 betr. AfA für über 100 Jahre alte, ständig in Gebrauch befindliche Möbelstücke, die wirtschaftlich im Wert steigen, dazu o.V., HFR 1986, 291 mit Hinweis auf eine uU abweichende Behandlung „echter“ Antiquitäten; vgl. auch Nds. FG v. 16. 4. 1997, EFG 1997, 953, wonach ein 150 Jahre alter, bisher nicht restaurierter, voll gebrauchsfähiger Schrank, der zum Aufbewahren beruflicher Unterlagen genutzt wird, jährlich nur einem so geringen Wertverzehr unterliegt, daß die AfA stl. zu vernachlässigen ist). Zum „Einlagewert“ bei späterer beruflicher Umwidmung eines zunächst privat angeschafften Schreibtischs s. Anm. 610.

**Schreibtischgarnitur:** s. „Schreibtisch“.

**Schreibtischlampe:** s. „Schreibtisch“.

**Sportsachen (Sportbekleidung, Sportgeräte):** s. auch „Berufskleidung“ in Anm. 550–556.

Nach Auffassung der höchstrichterlichen Rspr. bilden Aufwendungen für Sportgeräte u. Sportbekleidung in vollem Umfang WK, wenn die private Mitbenutzung der Sportsachen gegenüber dem Erwerbsbezug von ganz untergeordneter Bedeutung ist. Die Aufwendungen sollen bei einer privaten Nutzung von 15,5 vH unter das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 fallen und insgesamt nicht mehr abziehbar sein. Entscheidend für die stl. Qualifikation dürfte letztlich eine wertende Betrachtung der Gesamtumstände sein. Zu den abzehbaren Aufwendungen gehören auch Reinigungskosten (s. „Waschmaschinen“).

BFH v. 23. 2. 1990 VI R 149/87, BFH/NV 1990, 765 betr. einen ua. Sport unterrichtenden Lehrer wegen Sportschuhen, Sporthemd, Trainingsanzug u. Trainingsjacke; v. 21. 11. 1986 VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262 betr. ein mit Sportunterricht befaßtes Diplom-Pädagogen-Ehepaar, bei welchem Aufwendungen für Turnschuhe, Fußballschuhe und Badmintonschläger stl. anerkannt werden, nicht dagegen Aufwendungen, die sich auf einen Surflehrgang, eine Surfausrüstung sowie das Abonnement einer Schachzeitschrift erstrecken; krit. unter verschiedenen stsystematischen Gesichtspunkten PRINZ, FR 1987, 330; s. auch bereits BFH v. 24. 10. 1974 IV R 101/72, BStBl. II 1975, 407 betr. die Versagung des BA-Abzugs für einen nebenberuflich tätigen Ski-lehrer. Zur Diskussion um die quantitativen Grenzen einer stschädlichen privaten Mitbenutzung s. Anm. 547.

Die früher uneinheitliche und eher restriktive Rspr. der FG verfährt nach den genannten Rechtsgrundsätzen des BFH, wobei letztlich der aufgrund der Gesamtumstände zu ermittelnde private Nutzungsanteil ausschlaggebend ist.

FG Düss. v. 16. 11. 1995, EFG 1996, 176, rkr., betr. Sportschuhe, Sporthemden, Trainingsanzüge, Trikots eines ua. Sport unterrichtenden Lehrerehepaars, das für den privaten Sport mit nahezu 500 DM pro Person bereits großzügig ausgestattet war und deren beruflich angeschaffte Kleidung in der Schule aufbewahrt wurde; FG Köln v. 5. 6. 1996, LEXinf.-Nr. 0136615, rkr., betr. Surfbrett und Surfausrüstung eines Sportlehrers an einem Gymnasium, der die Surfartikel für zwei nicht entlohnte Fortbildungslehrgänge und eine Schulveranstaltung ca. 2–3 Wochen im Jahr beruflich verwendet, wobei nach Auffassung des FG Köln bei Sportartikeln in aller Regel zunächst eine Vermutung besteht, daß sie auch aus privaten Gründen angeschafft worden sind; FG Münster v. 12. 11. 1996, EFG 1997, 334, rkr., betr. Sporttasche, Pfeife, Trainingsanzüge, Gymnastikschuhe, T-Shirts einer 11 Stunden Sport unterrichtenden Lehrerin mit einer Wochenstundenverpflichtung von 21 Stunden, für die die Sportkleidung typische Berufskleidung darstelle, so daß die zur bürgerlichen Kleidung entwickelten Grundsätze nicht zur Anwendung kommen.

Die FinVerw. anerkennt regelmäßig den WKAbzug hinsichtlich der Aufwendungen für Sportbekleidung (zB Turnschuhe, Trainingsanzug, Turnhose uä.) durch angestellte Sportlehrer an Schulen. Bei einer nicht völlig untergeordneten privaten Mitbenutzung der Sportkleidung greift allerdings das Aufteilungs- u. Abzugsverbot ein; ein solcher Privatbezug wird etwa typisierend unterstellt bei der Anschaffung u. Instandhaltung einer Skiausrüstung.

Vgl. als koordinierten Ländererlaß FinMin. NRW v. 10. 5. 1985 u. Nds. v. 6. 5. 1985, FR 1985, 323; davor bereits OFD Köln v. 2. 10. 1984, StEK EStG § 9 Nr. 346.

UE sollte das erwerbsbezogene Veranlassungsprinzip im Einzelfall strikt zur Anwendung gebracht werden, wobei sich eine generalisierende Beurteilung wegen der Vielfalt denkbarer Sachverhalte verbietet (ähnlich STAHL, KÖSDI 1987, 6706). Entsprechend den allgemeinen Beweislastregeln sollte dem Stpfl. zur Vermeidung unzulässiger Sachverhaltsverkürzung die Möglichkeit zum Nachweis des Erwerbsbezugs eingeräumt werden; materiell-typisierende Regelungen sind daher durch den Rechtsanwender zu vermeiden.

**Stereoanlage** ist typischerweise als Gegenstand der allgemeinen Lebensführung kein AM. 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. Allein der Hinweis auf den Standort im Arbeitszimmer, auf die Existenz einer weiteren Stereoanlage und auf die starke Arbeitsbelastung reicht zur Widerlegung des Anscheinsbeweises nicht aus. Von Bedeutung sein können zB der genaue Inhalt der Beschäftigung, die Ausstattung des Arbeitsplatzes, Größe und Einrichtung des Arbeitszimmers, die Wertigkeit der jeweiligen Bausteine der Stereoanlage sowie der Lebenszchnitt und die sonstigen Interessen des Stpfl. (BFH v. 27. 5. 1993 VI R 54/90, BFH/NV 1994, 18; vgl. auch FG Düss. v. 16. 12. 1981, EFG 1982, 563, rkr., betr. einen angestellten Musiklehrer: Der Installation der Stereoanlage in einem stl. anerkannten Arbeitszimmer kommt danach keine entscheidungserhebliche Bedeutung zu; maßgeblich ist vielmehr der einwandfrei feststehende Verwendungszweck der Anlage, wobei das Fehlen einer zweiten Anlage für private Zwecke uU die StSchädlichkeit indiziert).

**Telefon:** Nicht anerkannt wurde das schnurlose Telefon als AM eines Lehrers mit den Fächern Sport und Physik, weil kein objektiver Zusammenhang zwischen der Berufstätigkeit und der Anschaffung des schnurlosen Telefons feststellbar war (FG Rhld.-Pf. v. 22. 11. 1994, EFG 1995, 513). Trotz seiner Eigen-

schaft als immaterielles WG ist ein Telefonanschluß bei überwiegendem Erwerbsbezug als AM zu qualifizieren (FG Nürnberg v. 22. 11. 1979, EFG 1980, 176, rkr.; str., s. Anm. 540). Der Anrufbeantworter beim häuslichen Telefonanschluß ist kein AM (FG Saarbr. v. 25. 1. 2001, LEXinf.-Nr. 0571796, rkr.). Zum WKAbzug von Telefonkosten s. Anm. 303–307.

**Teleskop** eines Lehrers, der neben Mathematik und Physik an einer Schule auch Astronomie unterrichtet, ist kein AM, wenn es wegen Installation im privaten Garten für Schüler grundsätzlich nicht zugänglich ist (Nds. FG v. 22. 5. 1987, LEXinf.-Nr. 0079726, rkr.).

**Teppich** im stl. anerkannten Arbeitszimmer ist zwar kein AM, 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 3900 DM BFH v. 8. 11. 1996 VI R 22/96, BFH/NV 1997, 341; s. a. BFH v. 7. 9. 1990 VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445 sowie FG Rhld.-Pf. v. 15. 11. 1993, EFG 1994, 236, rkr.; nicht anerkannt: FG Saarl. v. 14. 10. 1993, EFG 1994, 235, rkr.).

**Tonbandgerät** kann im Einzelfall AM 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, 459). Generell sind auch Aufwendungen für ein solches Gerät abziehbar, welches zwar in der Privatwohnung steht, aber „nach seiner Beschaffenheit unter Berücksichtigung aller Umstände des Falls nur für berufliche Diktate verwendbar ist und verwendet wird, weil zB mit ihm befriedigende Musikaufnahmen nicht hergestellt werden können“ (BFH v. 19. 10. 1970 GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 [21]; s. auch „Diktiergerät“). Für die Anerkennung als WK auch: FG Karlsruhe v. 21. 9. 1956, EFG 1957, 66, rkr., betr. Religionslehrer; VG Berlin v. 7. 2. 1957, EFG 1957, 345, rkr., betr. Rundfunkaufnahmeleiter; FG Düss. v. 27. 8. 1959, EFG 1960, 26, rkr., betr. Gewerbelehrer.

Ablehnend dagegen wegen fehlender leichter Trennbarkeit bei gemischter Nutzung BFH v. 6. 5. 1959 VI 183/57 U, BStBl. III, 292 betr. Lehrer, der das Tonband als Medium auch im allgemeinbildenden Unterricht verwendet; bestätigt in BFH v. 8. 4. 1960 VI 164/59 U, BStBl. III, 274; v. 29. 1. 1971 VI R 31/68, BStBl. II, 327 betr. Richter.

**Vorfürswagen:** s. „Kraftfahrzeug“.

**Waffen:** Das Jagdgewehr eines Forstbeamten im Revierdienst ist idR AM, 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 u. 2 R. 75; gleiches Ergebnis BFH v. 18. 4. 1958 VI 24/58 U, BStBl. III, 300; aA Nds. FG v. 8. 1. 1973, EFG 1973, 204, rkr., betr. den Forstwart einer Landwirtschaftskammer); uE als formelle Rechtsvermutung zutreffend. Die stl. Qualifikationen der verwendeten Waffe dürfte idR auf die Beurteilung der anfallenden Nebenkosten durchschlagen, zB Munition, Reinigungsgeräte usw.

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; es liegt daher eine zumindest nicht unwesentliche private Mitveranlassung vor.

So FG Ba.-Württ. v. 26. 7. 1979, EFG 1979, 546, rkr.; so auch bereits die FinVerw. in einer Referentenbesprechung v. 16./19. 2. 1971, FR 1971, 372; gleiches gilt danach für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erlangung eines Waffenscheins u. für ähnliche Verteidigungskosten.

*Stellungnahme:* Die Entscheidung erscheint zu undifferenziert; uE ist vielmehr ein WK-Ansatz geboten, falls der Waffenerwerb nahezu ausschließlich durch die Erwerbstätigkeit des Stpfl. ausgelöst wurde (glA wohl Risse, BB 1980, 25 in einer Urteilsanmerkung; s. auch SCHMIDT/DRENECK XX. § 9 Rn. 175 „Pistole“ mit Hinweis auf FG Nbg. v. 20. 6. 1984, nv).

**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), aber auch 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 abziehbar sind. Beruflich veranlaßt sind diese Aufwendungen auch, soweit sie durch den Betrieb einer Waschmaschine entstehen, die auch zum Reinigen privater Wäsche genutzt wird. Dies gilt selbst dann, wenn typische Berufskleidung zusammen mit privater Wäsche in einheitlichen Waschvorgängen gereinigt wird. Schätzung auf der Grundlage der Kosten des einzelnen Waschmaschinenlaufs (BFH v. 29. 6. 1993 VI R 77/91, BStBl. II, 837; v. 13. 4. 1961 IV 54/60 U, BStBl. III, 308 u. v. 13. 3. 1964 IV 158/61 S, BStBl. III, 455; vgl. auch FG Berlin v. 22. 10. 1981, EFG 1982, 463, rkr.); s. auch Anm. 556.

**Werkzeuge** sind in Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 ausdrücklich als AM anerkannt. 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 AM im Hinblick auf § 3 Nr. 30 BFH v. 21. 8. 1995 VI R 30/95, BStBl. II, 906; v. 9. 4. 1963 VI 6161 U, BStBl. III, 299). Ein durch den ArbG stfrei gewährter Kostenersatz ist gegenzurechnen (s. § 3 Nr. 30 und Anm. 532).

**Zeitungen u. Zeitschriften** (s. auch „Bücher“ in Anm. 559–564):

► *Grundsätzliches:* Entsprechend der stl. Beurteilung von Bücheraufwendungen gelten die Grundsätze des Veranlassungsprinzips sowie die allgemeinen verfahrensrechtlichen Beweislastregeln (s. Anm. 55, 130 ff.). Es kommt somit entscheidend auf den nachweisbaren tatsächlichen Verwendungszweck der Zeitungen u. Zeitschriften u. 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). Die Berufsgruppenzugehörigkeit des Stpfl. ist materiell-rechtlich grundsätzlich unerheblich, erlangt allerdings bei verwaltungsseitigen Typisierungen Bedeutung. Letztlich entscheidend ist eine Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls.

► *Allgemeine Tageszeitungen, Illustrierte oder sonstigen Wochenzeitschriften:* Die Aufwendungen bilden auch bei einer gewissen Erwerbsnähe üblicherweise nicht abzugsfähige Lebensführungskosten gem. § 12 Nr. 1. Falls eine private Mitbenutzung derartiger Zeitungen wegen der idR auch vorzufindenden Beiträge allgemeinbildenden Inhalts vom Stpfl. im Einzelfall nicht ausgeschlossen werden kann, greift mangels objektiverer Abgrenzungskriterien das Aufteilungs- u. Abzugsverbot ein (s. krit. Anm. 179).

Vgl. BFH v. 30. 6. 1983 IV R 2/81, BStBl. II, 715 betr. Versagung des BA-Abzugs für Bezugsgebühren der Frankfurter Allgemeinen Zeitung (dazu mit unterschiedlich akzentuierter Kritik: WOERNER, BB 1983, 2034; RISSE, BB 1983, 2236; BREZING, BB 1984, 394); BFH v. 21. 11. 1986 VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262 betr. Abonnement einer Schachzeitschrift durch Schachunterricht erteilenden Lehrer: keine WK wegen nicht unwesentlicher privater Mitveranlassung; ebenso ablehnend BFH v. 7. 9. 1989 IV R 128/88, BStBl. II 1990, 19, betr. Bezug der „Frankfurter Allgemeinen Zeitung“, der „Frankfurter Rundschau“, der „Süddeutschen Zeitung“ u. der Wochenzeitschriften „Der Spiegel“ u. „Die Zeit“ durch einen Journalisten (Kulturkritiker) sowie BFH 27. 4. 1990 VI R 35/86, BFH/NV 1990, 701 betr. Zeitschrift „Test“ bei einem angest. Referatsleiter für Marketing, Einkauf u. Materialwirtschaft; glA FG Düss. v. 23. 7. 1980, EFG 1981, 12, rkr., betr. die Mehraufwendungen eines angestellten Wirtschaftsprüfers für den Erwerb von Zeitungen auf mehrtägigen Dienstreisen, ähnlich Hess. FG v. 6. 4. 1983, BB 1983, 1392 betr. einen Rechtsanwalt; ablehnend für die Zeitschriften „Capital“ u. „Wirtschaftswoche“ bei einem Diplom-Wirtschaftsingenieur FG Düss. v. 4. 10. 1983, EFG 1984, 228, rkr. Gleiches gilt für den Bezug der Zeitschrift „Geo“ betr. einen Erdkundelehrer FG Münster v. 8. 4. 1986, EFG 1986, 491, rkr.; für die Zeitschriften „Management-Wissen“, „Rechtsmagazin für Wirtschaft“, „Wirtschaftswoche“, „Manager-Magazin“ u. „Impulse“ einer angest. Sekretärin, FG Köln v. 19. 7. 1990, EFG 1991, 21, rkr.; für die Zeitschrift „Effecten-Spiegel“ betr. angest. Steuerberater, FG Saarl. v. 19. 3. 1991, EFG 1991, 468, rkr.; für die Zeitschrift „Flight“ eines angest. Flugkapitäns, Nds. FG v. 8. 12. 1992, EFG 1993, 375, rkr. Anerkannt wurden die Aufwendungen für verschiedene Tageszeitungen bei einem Verkaufsleiter durch FG Köln v. 7. 7. 1993, EFG 1994, 199, rkr.; ablehnend für Tageszeitung und „Welt am Sonntag“ bei Landesgeschäftsführerin einer Partei FG Saarland v. 25. 1. 2001, LEXInf.-Nr. 0571796, rkr.

► *Fachzeitungen und -zeitschriften*: Lässt sich im Einzelfall vom Stpfl. eine ausschließliche oder ganz überwiegend erwerbsbezogene Verwendung der Zeitung- u. Zeitschriften nachweisen oder zumindest glaubhaft machen, so ist die WKEigenschaft zu bejahen; vor allem typische Fachzeitschriften sind daher als AM 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- u. 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 aaO; 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 privates Informationsinteresse führt zur WKEigenschaft der erwerbsbezogen veranlaßten Aufwendungen, wenngleich es sich uU nicht um typische Fachzeitschriften handelt.

► *Zur Geltung der o.g. Grundsätze für sämtliche privaten Überschusseinkunftsarten* u. zum *Umfang der WK* s. Anm. 563 u. 564 betr. Bücher. Als abziehbare Nebenkosten kommen insbes. auch Aufwendungen für das Binden der Zeitschriften in Betracht.

Einstweilen frei.

581–584



## H. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7)

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 7

#### 1. Überblick zu Nr. 7

585

Die Bedeutung der Nr. 7 im Verhältnis zum allg. WKBegriff des Abs. 1 Satz 1 ist ebenso umstritten (nach hM konstitutiv, s. Anm. 588, uE deklaratorisch, s. Anm. 589) wie die Frage, ob wegen Nr. 7 für Überschußeinkünfte ein besonderes „Erwerbsvermögen“ anzunehmen und aus dem übrigen Privatvermögen auszusondern ist (s. Anm. 590).

Die Absetzungsberechtigung folgt allg. Regeln, dh. absetzungsberechtigt ist derjenige, der durch die Nutzung des WG Einkünfte erzielt (s. Anm. 47, 595)

Dagegen erfahren die Begriffe

- *Wirtschaftsgut* als Gegenstand der Absetzung (s. Anm. 605),
- *Anschaffungs- oder Herstellungskosten* als Bemessungsgrundlage (s. Anm. 608 f.) und
- *Nutzungsdauer* (s. Anm. 613–615)

durch die Übernahme aus dem Bereich der Gewinneinkünfte in den der Überschußeinkünfte systembedingte Änderungen. Der WKAbzug erfordert Erwerbsbezug (s. Anm. 618). Zur Absetzungspflicht s. Anm. 619 und zum Zeitpunkt der Absetzung s. Anm. 620. Wegen Hinweisen zur Rechtsentwicklung s. Anm. 3 f.; weiterhin auch PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, 1984, 142–178; Vorläuferregelungen bis zum Pr. EStG v. 19. 6. 1906.

#### 2. Rechtsentwicklung der Nr. 7

586

**Preuß. EStG v. 24. 6. 1891** (Ges. Slg., 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 Betriebsausgaben verrechnet sind.

**Preuß. EStG v. 19. 6. 1906** (Ges. Slg., 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** (RGL., 359): Erstmals wurden in § 13 Nr. 1 c die Abschreibungen für Substanzverringerungen als WK aufgenommen. Die ursprünglich in § 13 Nr. 1 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 (RGL., 313) dahingehend geändert, daß „Abschreibungen für Wertminderung“ durch „Absetzung für Abnutzung“ ersetzt wurde.

**EStG 1925 v. 10. 8. 1925** (RGL., 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 Betriebsausgaben zu WK die Abschreibung weiterhin einheitlich für alle Einkunftsarten. Dabei wurden die gesamten Anschaffungs- und Herstellungsko-

sten ohne Rücksicht auf eine Wertminderung als WK zugelassen, bei Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt, zeitanteilig (s. auch § 7 Anm. 6).

**EStG 1934 v. 16. 10. 1934** (RGBl., 1005; RStBl. I, 1261): Sowohl die Formulierung „Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung“ in § 9 Nr. 6 als auch die erstmals vorgenommene Beschränkung auf die sog. Überschußeinkünftsarten 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, 353; BStBl. I, 384): Die Verweisungen im Klammerzusatz wurden an die für Gebäude neu in § 7 eingefügten Absätze 4 u. 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 u. a. Ges. v. 18. 8. 1980** (BGBl. I, 1537; BStBl. I, 681): Die Verweisungen in Abs. 1 Nr. 7 wurden ergänzt und neu gefaßt (Verweis auf § 7 Abs. 1 und 4 bis 6, § 7a Abs. 1 bis 3, 5 und 8, §§ 7b, 54).

**StBereinG v. 14. 12. 1984** (BGBl. I, 1493; BStBl. I, 659): Die bisherigen Verweisungen wurden redaktionell angepaßt (Verweis auf § 7 Abs. 1 und 4 bis 6, § 7a Abs. 1 bis 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.

### 3. Bedeutung der Nr. 7

#### 587 a) Vorbemerkung

Wegen der Polarität und der teilweisen Überlagerung von Vermögens- u. Erwerbssphäre bei den quellentheoretisch ausgestalteten Überschußeinkünften ist die rechtssystematische Bedeutung der Nr. 7 str.; trotz des Vermögensneutralitätsgrundsatzes (s. Anm. 186) werden bestimmte erwerbsbezogene Vermögensminderungen vom Gesetzgeber zum staatlichen Abzug zugelassen.

Die rechtsdogmatische Grundsatzfrage stellt sich gleichermaßen bei der Arbeitsmittelregelung der Nr. 6 (s. Anm. 531).

Die Klärung des Rechtscharakters von Nr. 6 und Nr. 7 hat vor allem für Grenzfälle materielle Folgen, zB bei wirtschaftsgutbezogenen Fehlauwendungen, sonstigen unplanmäßigen Vermögensverlusten, vorab entstandenen und nachträglichen WK, bei Veräußerung des Vermögensstamms (s. Anm. 161–172) oder bei der Frage nach der AfA-Berechtigung, insbes. betr. Nießbrauchgestaltungen (s. § 7 Anm. 60 ff.). Bei planmäßiger Nutzung des WG ergeben sich in materieller Hinsicht dagegen aus der Rechtsnatur der Vorschriften allein keine Unterschiede.

Str. ist vor allem,

- ob Nr. 7 (im Verhältnis zum allgemeinen WKBegriff des Abs. 1 Satz 1) *konstitutive* (hM) oder *deklaratorische* Bedeutung hat (Anm. 588; uE nur deklaratorisch, Anm. 589) und
- ob im Hinblick auf die Zulässigkeit von Absetzungen gem. Nr. 7 für Überschubeinkünfte ein sog. Erwerbsvermögen anzunehmen ist und worin die Bedeutung des Erwerbsvermögens besteht (Anm. 590).

### b) Konstitutive oder deklaratorische Bedeutung der Nr. 7

588

Die Rechtsnatur der Nr. 7 wird wie folgt unterschiedlich beurteilt (s. als Überblick auch § 7 Anm. 9):

**Konstitutive Bedeutung der Nr. 7:** Nach zwischenzeitlich st. BFH-Rspr. und Teilen des Schrifttums sind die AHK eines zur Einkunftserzielung eingesetzten Vermögensgegenstands trotz des Zusammenhangs mit den Einkünften keine WK iSv. § 9 Abs. 1 Satz 1. Das der Einkünfterzielung dienende Vermögen und seine Wertveränderungen dürfen sich nicht auf die Höhe der Einkünfte auswirken. Dieser Grundsatz wird durch die stl. Berücksichtigung der AfA auf den zur Einkünfterzielung eingesetzten Vermögensgegenstand konstitutiv in Nr. 7 durchbrochen, die insoweit eine originäre Abzugsberechtigung für einen typisierten bzw. tatsächlichen Wertverzehr im Zusammenhang mit abnutzbaren ertragbringenden Privatwirtschaftsgütern begründet. Erst die Absetzungsregelungen im Überschuumittelungsbereich bewirken abw. von Abs. 1 Satz 1 WK dem Grunde nach; die AHK derartiger WG dienen lediglich als Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der Absetzungen, sind selbst jedoch steuerneutral. Nr. 7 wird als systemfremdes Element der Überschubrechnung aufgefaßt. Folgerichtig erlangt daher auch die Arbeitsmittelregelung des Abs. 1 Nr. 6 konstitutive Bedeutung.

*Rechtsprechung:* BFH v. 14. 2. 1978 VIII R 9/76, BStBl. II, 455; v. 21. 12. 1982 VIII R 215/78, BStBl. II 1983, 410; BFH v. 4. 7. 1990 GrS 1/89, BStBl. II, 830; BFH v. 28. 6. 2002 IX R 51/01, BStBl. II, 758.

*Schrifttum:* RING, DStZ 1980, 157 f.; B. MEYER, DStR 1981, 131–133; DERS., DStR 1982, 134 f.; DERS., FR 1987, 57 f.; v. BORNHAUPT in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 162 f.; DERS., FR 1981, 499 f.; DERS., NWB F. 6, 2885; MITTMANN, DStR 1985, 99; DERS., DStZ 1988, 251; COSTEDE, StUW 1986, 45 f.; LANG in STOLTERFOHT (Hrsg.), Grundfragen des LStRechts, 1986, 54; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 97 f.; SCHMIDT/DRENECK XXII, § 9 Rn. 176; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 9 Rn. 474.

**Deklaratorische Bedeutung der Nr. 7:** Nach der zT im Schrifttum und einigen älteren BFH-Entscheidungen vertretenen Gegenauffassung beinhaltet Nr. 7 eine rein zeitliche Verteilungsregel in Abweichung zum Abflußprinzip gem. § 11 Abs. 2. Die AHK von abnutzbaren Vermögensgegenständen erfüllen den vom Veranlassungsprinzip geprägten allg. WKBegriff des Abs. 1 Satz 1 und stellen bei mehr als einjähriger Nutzung selbst WK dem Grunde nach dar, die ohne Nr. 7 im Jahr der Verausgabung voll abziehbar wären. Die AfA-Regelung hat daher inhaltlich ausschließlich deklaratorischen Charakter. Lediglich wegen des mehrperiodigen Nutzungspotentials der Erwerbsgegenstände sollen die „gespeicherten“ WK – bei planmäßigem Ablauf – sukzessive in Höhe der jährlichen Absetzungsbeträge steuerwirksam werden (Orientierung an „periodengerechter“ Verteilung der Aufwendungen). In konsequenter Fortentwicklung dieser Rechtsauffassung erlangt daher auch Abs. 1 Nr. 6 einen ausschließlich deklaratorischen Charakter (s. Anm. 531).

*Rechtsprechung:* BFH v. 13. 11. 1973 VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161 betr. vergebliche Planungskosten; zumindest verbal noch weitergehend v. 29. 10. 1953 IV 238/53 U, BStBl. III, 353 betr. Schuldzinsen vor Bezug eines Einfamilienhauses: „Auch Aufwendungen zur Schaffung einer neuen Einkunftsquelle stellen Werbungskosten dar“; ähnlich v. 24. 1. 1969 VI R 173/67, BStBl. II, 312. Zu Abs. 1 Nr. 6 vgl. BFH v. 15. 5. 1981 VI R 66/78, BStBl. II, 735 betr. kostspielige Arbeitsmittel.

*Schrifttum:* JAKOB, Steuern vom Eink. I., 1980, 233, 241; DERS., DStR 1987, 789 f.; KRUSE, FR 1981, 477 f.; KORN KÖSDI 1982, 4477; WASSERMAYER, FR 1983, 163 f.; GLANEGGER, DStZ 1984, 585; L/B/P, § 9 Rn. 404–408; IPPISCH, DStR 1985, 265; PRINZ, FR 1986, 408; HIRSCH, Das Abflußprinzip als Konkretisierungsstufe des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Ansatz von WK, 1987, 159–170; DERS., DStR 1988, 197; JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 540. Widersprüchlich uE RÖSSLER, DStZ 1981, 277 f. betr. AfA bei unentgeltlich erworbenem Nutzungsrecht.

### 589 c) Eigene Auffassung: deklaratorische Bedeutung der Nr. 7

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 allg. WKBegriff des Abs. 1 Satz 1 ein. Ein Systembruch innerhalb der WK entsteht dadurch inhaltlich uE nicht (aA v. BORNHAUPT in SÖHN [Hrsg.], Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 166 f.; LANG in STOLTERFOHT [Hrsg.], Grundfragen des LStRechts, 1986, 54). Abs. 1 Nr. 7 konstituiert nur einen Ausnahmetatbestand zum Abflußprinzip in Bezug auf die zeitliche Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen.

**Wertverzehr- und Verteilungsfunktion:** Entweder unterliegen die der Einkünfteerzielung 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 nichtabnutzbarer 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 Nutzungsverfalls auch nicht wieder in die steuererhebliche Sphäre zurück (zum Sonderfall erwerbsbezogener Vermögensverluste s. Anm. 190–195).

► *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 Eink. 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 Privatwirtschaftsgüter 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 allg. WKBegriff 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 (s. R 157 Abs. 1 u. 2 EStR), bestimmte Fehlaufwendungen im Zusammenhang mit Gebäudeerwerb oder -herstellung (BFH v. 28. 6. 2002 IX R 51/01, BStBl. II, 758), sog. geringwertige WG oder Aufwendungen für abnutzbares Erwerbsvermögen mit einer Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr (keine Arbeitsmittel) als allg. WK dem Grunde nach anerkannt, obwohl Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 7 tatbestandsmäßig nicht eingreifen. Zudem besagt die generelle stl. Erfassung des nutzungsabhängigen Wertverzehr eines WG noch nichts über den Zeitpunkt der steuermindernden Geltendmachung.

Losgelöst vom *tatsächlichen* periodenbezogenen Wertverzehr eines Vermögensgegenstands, der nur in Einzelfällen Bedeutung erlangt (zB AfA 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 Einkunftsermittlungsmethode und der wertmäßigen Einbindung des Vermögens selbst. Die periodengerechte zeitliche Aufwandsverteilung über die begrenzte Nutzungsdauer eines zur Einkunftserzielung eingesetzten WG ist entscheidender Zweck der Absetzungsregelungen (vgl. BFH v. 15. 3. 1990 IV R 30/88, BStBl. II, 623).

Da Dauer und periodenbezogener Verlauf des tatsächlichen Wertverzehr wegen der Verwendung gesetzlicher Verschleißfunktionen (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 iwS oder BA iwS). 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 Wertverzehr zu sehen, bedeutet eine Überstrapazierung dieser Rechtsnormen, zumal sich der Wertverzehrgedanke bereits im allg. WKBegriff 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 Einkunftserzielungsprozeß 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 Privatvermögen 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 Ver-

mögensbereichs hat hier seine äußere Grenzlinie. Ansonsten liegen dem Grunde nach WK zumindest im weiteren Sinne 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 Verausgabung 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 Verausgabungsjahr. Die in den AHK gespeicherten WK können deshalb nur zeitverteilt bei zur Einkunftserzielung eingesetzten und einem erwerbsbezogen veranlaßten (fiktiven oder tatsächlichen) Werteverzehr unterliegenden WG berücksichtigt werden.

Die beiden oa. Meinungsrichtungen (s. Anm. 588) 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 u. hinreichende Bedingung für einen WK-Ansatz zu prüfen, weil die als *lex specialis* geltenden Absetzungsregelungen der Nr. 7 die sachlichen Grundvoraussetzungen des WK-Begriffs, 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, 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).

#### 590 d) Bedeutung des Erwerbsvermögens bei den Überschußeinkünften

Bei den historisch an die Quellentheorie anknüpfenden Überschußeinkünften besteht abw. vom Gewinnermittlungsbereich kein in die stl. Einkünfteermittlung eingebundenes Betriebsvermögen (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 ertragslose WG gehören zum Privatvermögen, welches nach der Wertung des Gesetzgebers im Grundsatz, dh. bei Berücksichtigung verschiedener vom Leistungsfähigkeitsprinzip gezogener Grenzen, außerhalb der stl. Erfassung steht (s. eingehend Anm. 186f.). Eine steuergesetzliche Unterteilung des Privatvermögens in sich fehlt.

**Diskussionsstand:** Unbeschadet der oa. Grundaussage ist in finanzgerichtlicher Rspr. und im Schrifttum str., ob bei den Überschußeinkünften ein Erwerbsvermögen existiert (auch Einkunftserzielungs- oder Überschußvermögen genannt), welches ähnlich den Gewinneinkünften abw. vom übrigen Privatvermögen 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 in STOLTERFOHT (Hrsg.), Grundfragen des LStRechts, 1986, 45, 55; HEINICKE FR 1987, 210; B. MEYER, FR 1987, 56–58 betr. Sonderfragen aufgrund des WohneigFG bei Über-

gang von Selbstnutzung zu Immobilienvermietung; SEITRICH, BB 1988, 734; MEYER-ARNDT, B 1988, 1237; ALT, StuW 1994, 138; KRÜGER, FR 1995, 633; FRÖSCHL, HFR 2000, 795; SCHMIDT/DRENSECK XXII. § 9 Rn. 178; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 9 Rn. 254. Lediglich gestreift wird das Thema in BFH v. 8. 10. 1985 VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596.

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 steuergematischen Grundsatzfrage wird materiellrechtlich in diesem Zusammenhang vor allem darüber diskutiert, ob erwerbsbezogen veranlaßte Vermögensschäden wegen der Existenz eines Erwerbsvermögens nur im Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 7 oder alternativ bzw. allein über den vornehmlich an pagatorische Vorgänge anknüpfenden allg. WKBegriff gem. Abs. 1 Satz 1 geltend gemacht werden können. Bedeutung hat dies sowohl für den *Umfang* als auch für die *zeitliche Berücksichtigung* von Erwerbsaufwendungen (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 Einlageregeln 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, 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 Betriebsvermögen.

Ähnlich LANG in STOLTERFOHT (Hrsg.) aaO, 45; zur Abgrenzung Betriebsvermögen/Privatvermögen nach Veranlassungsgrundsätzen vgl. WASSERMAYER in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 321–337; aA v. BORNHAUPT in K/S/M, § 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. § 9 Abs. 1 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 Betriebsvermögen; das Erwerbsvermögen bleibt vielmehr Bestandteil des Privatvermögens, das darüber hinaus auch die nicht unmittelbar der Einkunftserzielung dienenden Vermögensgegenstände mitumfaßt (vgl. LANG in STOLTERFOHT [Hrsg.] 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

#### **4. Geltungsbereich der Nr. 7**

592

Die Möglichkeit zur Geltendmachung von Absetzungen iSd. Nr. 7 erstreckt sich auf:

- sämtliche technisch oder wirtschaftlich abnutzbaren materiellen u. immateriellen WG des Privatvermögens (einschl. Arbeitsmittel, s. die gesetzliche Verankerung in Nr. 6 Satz 2, Anm. 549),
- WG, die der Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 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 gemischtgenutzte WG s. Anm. 618.

### 593 5. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 6:** Auf Grund der ab 1990 geltenden Verweisung in Nr. 7 Satz 2 auf § 6 Abs. 2 Satz 1 bis 3 in Fällen der Anschaffung und Herstellung von geringwertigen WG ist das bereits bisher durch Verwaltungsregelung geltende Vereinfachungswahlrecht für geringwertige WG, dh für abnutzbare bewegliche WG, deren AHK 410 € (bis 2001: 800 DM) ohne USt. nicht übersteigen, Gesetz geworden (s. im einzelnen Anm. 549). Im übrigen sind die Bewertungsvorschriften grds. dem Betriebsvermögen 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, 922) ohne praktische Bedeutung (s. Anm. 610).

**Verhältnis zum allgemeinen Werbungskostenbegriff (§ 9 Abs. 1 Satz 1):** Str. ist, ob Nr. 7 im Verhältnis zum allg. WKBegriff lediglich deklaratorische Bedeutung hat oder ob ihr mit der hM ein konstitutiver Charakter beizumessen ist (s. Anm. 588 f.). 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 (außergewöhnliche AfA) vor (s. Anm. 190, 615).

**Verhältnis zu den anderen Nummern des § 9:** Durch die ab VZ 2001 neu eingeführten verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschalen des Abs. 1 Nr. 4 u. Nr. 5 an Stelle der bisherigen Kilometer-Pauscheträge sind alle Aufwendungen abgegolten (vgl. Abs. 2 Satz 1). Im Gegensatz zur früheren Rechtslage (s. hierzu Anm. 467) erstreckt sich die Abgeltungswirkung damit uE aufgrund des eindeutigen Wortlauts auch auf außergewöhnliche Aufwendungen, zB durch Unfall bei Kfz-Benutzung (s. Anm. 457, 523). Allerdings berücksichtigt die FinVerw. auch weiterhin Unfallkosten neben der Entfernungspauschale (s. im einzelnen Anm. 631). Wegen der Einbeziehung von Fahrtkosten zur Tätigkeitsstätte in die Herstellungskostenermittlung (Bemessungsgrundlage für Abs. 1 Nr. 7) s. Anm. 447, 657. Im Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 6 (Arbeitsmittelregelung) ist Abs. 1 Nr. 7 vorrangig (BFH v. 16. 2. 1990 VI R 85/87, BStBl. II, 883; s. Anm. 549).

594 Einstweilen frei.

### 595 6. Absetzungsberechtigung

Persönlich zur Vornahme von AfA berechtigt ist regelmäßig der rechtliche oder wirtschaftliche Eigentümer bzw. dessen unentgeltlicher Rechtsnachfolger, soweit

er das WG zur Einkunftserzielung 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, 778). Zu den Einzelheiten der AfA-Berechtigung bei Miteigentümern s. § 7 Anm. 43 f., bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung § 7 Anm. 50 ff., bei Nießbrauch s. § 7 Anm. 60 ff.

Einstweilen frei.

596–598

## II. Absetzungen bei Überschußeinkünften (Nr. 7 Satz 1)

### 1. Absetzungen für Abnutzung, Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen

#### a) Allgemeines

599

Nr. 7 bestimmt in Satz 1 in allg. 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. 7; zur AfS vgl. § 7 Abs. 6. Wegen der allg. 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.

#### b) 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),
- AfA nach der Leistung (Satz 5),
- Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (Satz 6 1. Halbsatz).

Grundnorm und praktischer Hauptanwendungsfall ist die lineare AfA; diese erstreckt sich auf sämtliche abnutzbaren WG des Privatvermögens (außer Gebäuden), soweit sie erfahrungsgemäß mehr als ein Jahr zur Einkunftserzielung verwendet oder genutzt werden. Zu Einzelheiten s. § 7 Anm. 100 ff. Bei kürzerer üblicher Nutzungsdauer erfolgt die stl. Geltendmachung im Jahr der Verausgabung 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 Nr. 7 zwingend zum stl. Privatvermögen 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 gibt es ab 1996 nur noch für neu hergestellte Gebäude, die Wohnzwecken dienen (Satz 1 Nr. 3 Buchst. b). Die Gebäude müssen außerdem im Inland belegen sein. Die derzeit (2003) gültigen AfA-Sätze betragen im Jahr der Fertigstellung und den folgenden 7 Jahren 5 vH, in den darauffolgenden 6 Jahren 2,5 vH und in den darauffolgenden 36 Jahren 1,25 vH. Auch im Anwendungsbereich des § 7 Abs. 5 ist eine AfA zulässig (R 44 Abs. 13 EStR).

▶ § 7 Abs. 5 a: Entsprechende Anwendung der linearen und degressiven Gebäude-AfA (Abs. 4, 5) auf selbständige Gebäudeteile, Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume.

**Absetzung für Substanzverringerung:** AfS bei nichtbetrieblichen Bodenschätzen (Substanzvorkommen ist ab Verwertung ein eigenes WG neben dem Grund und Boden), zB Verpachtung eines Bergbauunternehmens oder Steinbruchs (s. zur AfS bei unentgeltlichem Erwerb § 11 d Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 EStDV).

Nach Auffassung des BFH ist die AfS – einschränkend zum Gesetzeswortlaut – nur nach Maßgabe des Substanzverzehr (§ 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 Nr. 7 einzubeziehen (unplanmäßige Gesetzeslücke), soweit sie nicht speziell auf die Gewinnermittlungseinkünfte zugeschnitten sind.

**Erhöhte Absetzungen:**

▶ § 7 a: Mit Ausnahme der speziell auf die Gewinnermittlungseinkünfte zugeschnittenen Absätze 4, 6 und 8 (zu Einzelheiten s. § 7 a Anm. 70–72, 108 f., 130–149) sind die allg. Grundsätze für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen auch bei den Überschusseinkünften anzuwenden; dies erstreckt sich konkret auf § 7 a

- Abs. 1 für nachträgliche AHK,
- Abs. 2 für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilerstellungskosten,
- Abs. 3 für die Geltendmachung linearer Mindest-AfA bei erhöhten Absetzungen,
- Abs. 5 betr. ein Kumulierungsverbot bei Zusammentreffen mehrerer erhöhter Absetzungen und Sonderabschreibungen,
- Abs. 7 bei Inanspruchnahme durch mehrere Beteiligte,
- Abs. 9 betr. Restwert-AfA nach Sonderabschreibungen.

- ▶ § 7b: Erhöhte Absetzungen für Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen, die vor dem 1. 1. 1987 – in den alten Bundesländern – hergestellt oder angeschafft wurden. Die erhöhten Absetzungen waren bis Ende 1986 im Rahmen der WK bei den Einkünften aus VuV abziehbar. Begonnene § 7b-Absetzungen konnten ab 1987 bis 1998 nach wie vor als WK abgezogen werden, wenn es sich um ein vermietetes Objekt handelte. Bedeutung besitzt § 7b seitdem allein noch für die Restwert-AfA.
- ▶ § 7c: Erhöhte Absetzungen von 20 vH je Jahr bei auf 60000 DM beschränkter Bemessungsgrundlage für die Herstellung neuer Wohnungen in bestehenden inländischen Gebäuden für das Jahr der Fertigstellung sowie die folgenden vier Jahre, wenn der Bauantrag nach dem 2. 10. 1989 (bzw. Beginn der Herstellung nach dem 2. 10. 1989) gestellt, die Wohnung vor dem 1. 1. 1996 fertiggestellt und keine Mittel aus öffentlichen Haushalten gewährt wurden.
- ▶ § 7b: Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen; es handelt sich dabei um die Nachfolgevorschrift des § 82g EStDV, der auf HK von vor dem 1. 1. 1991 abgeschlossene Baumaßnahmen anzuwenden war (zu Einzelheiten s. Erl. zu § 7h).
- ▶ § 7i: Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalern; Vorgängerregelung zu § 7i war § 82i EStDV; § 7i ist erstmals auf nach dem 31. 12. 1990 abgeschlossene Baumaßnahmen anzuwenden (zu Einzelheiten s. Erl. zu § 7i).
- ▶ § 7k: Erhöhte Absetzungen für Wohnungen mit Sozialbindung; die Vorschrift gilt erstmals für den VZ 1989 (§ 52 Abs. 12a aF) bzw. bei Wohnungen in den neuen Bundesländern für nach dem 31. 12. 1990 verwirklichte Tatbestände. Begünstigt werden allerdings nur vor dem 1. 1. 1996 fertiggestellte Wohnungen. Erhöhte Absetzungen können daher (bei Fertigstellung im Jahr 1995) letztmalig 2004 beansprucht werden (zu Einzelheiten s. Erl. zu § 7k).

Einstweilen frei.

601

### c) Unzulässige Absetzungen

602

Trotz des allgemein gefaßten Wortlauts ohne Begrenzung auf bestimmte Absetzungsvorschriften scheidet bei den Überschußeinkünften weiterhin die Anwendbarkeit derjenigen Abschreibungsregelungen aus, die ein Betriebsvermögen 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:** Der Ausschluß liegt uE begründet in der fehlenden „Steuerverhaftung“ des privaten Vermögensbereichs, wodurch eine Korrekturmöglichkeit degressiver AfA beim Verwertungsvorgang entfällt; insbes. bei kürzerlebigen WG wäre die degressive AfA wegen Abweichung vom tatsächlichen Wertverzehr bedenklich. Zu weiteren Einzelheiten zB bei Wechsel eines degressiv abgeschriebenen WG des Betriebsvermögens in das ertragbringende Privatvermögen s. § 7 Anm. 276.

Durch den Ausschluß der degressiven Absetzung wird auch § 7 Abs. 3 betr. den Wechsel von Absetzungsmethoden für die Überschußeinkünfte rechtlich obsolet.

**Verschiedene Absetzungen,** die in ihren Tatbestandsvoraussetzungen und nach der ihnen immanenten Teleologie speziell auf den betrieblichen Bereich zugeschnitten sind, zB § 7d, § 7e, § 7f, § 7g.

**Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1)** sind nur bei WG des Betriebsvermögens zulässig, sofern die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 erfolgt. § 9 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 verweist ausdrücklich nicht auf § 6 Abs. 1.

Vgl. vor allem BFH v. 12. 6. 1978 GrS 1/77, BStBl. II, 620; v. 31. 1. 1992 VI R 57/88, BStBl. II, 401; v. 30. 8. 1994 IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306; s. eingehend zur Tw.-AfA § 6 Anm. 554–624.

Der Ausschluß von Teilwertabschreibungen bei den privaten Überschuß-einkunftsarten ist systemgerecht, weil zum einen im Rahmen des Teilwertansatzes zu berücksichtigende Wertminderungen unabhängig vom Einsatz des betrachteten WG im steuerrelevanten Einkunftserzielungsprozeß anfallen; zum anderen wäre wegen der Zuordnung der WG zum Privatvermögen – von Ausnahmen abgesehen (§§ 17, 23) – eine ggf. erforderliche Korrektur des Teilwertansatzes durch eine spätere Erfassung des Veräußerungsgewinns nicht möglich.

Zur im Einzelfall mitunter schwierigen Abgrenzung gegenüber der nur bei abnutzbaren WG zulässigen AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 6 vgl. § 7 Anm. 243.

#### 603 d) AfA-Methodenwechsel

Der Stpfl. kann seit 1996 nur noch bei neu errichteten Mietwohngebäuden zwischen der linearen AfA nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und der degressiven AfA nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b wählen. Das Wahlrecht kann nur zu Beginn der Absetzungsperiode ausgeübt werden und zwar regelmäßig durch erstmalige Anwendung von § 7 Abs. 4 oder Abs. 5 in der Steuererklärung und ihren Unterlagen (s. § 7 Anm. 492). Solange die Veranlagung über die erstmalige Anwendung des Abs. 4 oder Abs. 5 noch nicht bestandskräftig ist, kann der Stpfl. die Wahl ändern. Ein Übergang von der linearen AfA nach Abs. 4 zur degressiven AfA nach Abs. 5 und umgekehrt ist nach hM nicht zulässig. Andernfalls würde das System der starren, unveränderlichen Staffelsätze nach § 7 Abs. 5 gestört (zur Unzulässigkeit des Wechsels von degressiver zu linearer AfA vgl. BFH v. 10. 3. 1987 IX R 24/86, BStBl. II, 618, und zum umgekehrten Fall FG Nürnberg v. 2. 8. 2000, EFG 2001, 351, rkr.; FG Köln v. 21. 5. 2001, EFG, 1116, rkr.)

Bei den übrigen abnutzbaren WG des Privatvermögens ist – abgesehen vom Regelungsgehalt des § 7 Abs. 1 selbst (zum Übergang von der Leistungs-AfA zur linearen AfA und umgekehrt s. § 7 Anm. 234) – ein AfA-Methodenwechsel ohnehin nicht denkbar, weil bei beweglichen WG des Privatvermögens eine degressive AfA nicht zulässig ist (s. Anm. 602).

604 Einstweilen frei.

#### 605 2. Gegenstand der Absetzung: Wirtschaftsgutbegriff bei Überschuß-einkünften

Gegenstand der Absetzung sind nach § 7 Abs. 1 WG (zum WGBegriff s. § 7 Anm. 105 ff.). Der WGBegriff des Erwerbsvermögens als Teil des Privatvermögens (s. Anm. 590) muß jedoch die systembedingten Unterschiede in der Einkünfteermittlungsmethodik gegenüber dem Gewinnermittler berücksichtigen. Eine steuergesetzliche Definition existiert nicht. Rspr. u. Schrifttum zu diesem Fragenbereich weisen ein erhebliches steuerdogmatisches Defizit auf.

Um im Bereich erwerbsbezogen veranlaßter Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen den Anwendungsbereich der AfA-Vorschriften gem. Nr. 7 gegenüber den WK iSd. Abs. 1 Satz 1 (zeitliche Rechtsfolge: Abflußprinzip gem. § 11 Abs. 2) abzugrenzen, muß geklärt werden, welche Aufwendungen im Rahmen separat zu erfassender WG

des Privatvermögens zunächst aus dem allg. Veranlassungszusammenhang auszugliedern sind. Auch § 7 Abs. 1 als Grundregel der Absetzungsvorschriften, auf die § 9 Abs. 1 Nr. 7 nunmehr allgemein verweist, setzt das Vorhandensein eines WG voraus (s. auch § 11 d Abs. 1 EStDV). WG im Bereich der privaten Überschuß Einkunftsarten sind somit Grundlage und objektbezogener Gegenstand der Aussonderung von Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen aus dem allg. Veranlassungszusammenhang.

Der Begriff des WG hat im *Steuerbilanzrecht* zentrale Bedeutung, da er die wesentlichen in das Rechenwerk aufzunehmenden positiven und negativen Bilanzierungsobjekte bezeichnet. Der stbilanzielle 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, 414; 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, 632).

Wegen der systembedingten Unterschiede zwischen der an kaufmännischen Grundsätzen orientierten Gewinnermittlung und den vornehmlich an pagatorische Vorgänge anknüpfenden Überschuß Einkünften 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 in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, 1980, 11. AA KRUSE, FR 1981, 478, der von einer inhaltlichen Identität ausgeht; v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. I 10, 20–24; L/B/P, § 9 Rn. 410; WICHMANN, Stbg. 1990, 133; BFH v. 31. 8. 1971 VIII R 61/68, BStBl. II, 768, 770; die Frage wurde offengelassen in BFH v. 26. 11. 1973 GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 (134).

Rechtsmethodisch erfolgt dies uE durch einengende Auslegung des WGBegriffs (zur Abgrenzung gegenüber der teleologischen Reduktion TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 5 Rn. 75).

**Positive Abgrenzung:** Von einem regelmäßig durch Aufwendungen erworbenen oder geschaffenen eigenständigen WG des Privatvermögens kann nur dann gesprochen werden, falls – aus wirtschaftlicher Sicht – selbständig verkehrsfähige körperliche (Sachen) oder nichtkörperliche Gegenstände (Rechte) vorliegen (vgl. auch § 90 BGB). Diese Gegenstände müssen dem Stpfl. eigenständig bei der Entfaltung einer auf Einkunftserzielung ausgerichteten Tätigkeit bzw. Leistung dienen (zB Gebäude einschl. selbständig nutzbarer Gebäudeteile, Kapitalvermögenswerte, Nießbrauchrechte, sonstige Nutzungsrechte uä.; wegen der Frage des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs betr. Immobilien s. R 13 Abs. 4 Satz 1 EStR; BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281). Bei unentgeltlich erlangten WG zB im Rahmen einer Erbfolge werden die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortgeführt (s. § 11 d EStDV); zum Spezialfall unentgeltlicher Nutzungsrechte COSTEDE, StuW 1986, 46–48, 52. Der WGBegriff der Überschuß Einkunftsarten ist somit an einen wirtschaftlich geprägten Gegenstandsbegriff anzunähern. Für die Geltendmachung von AfA gem. Abs. 1 Nr. 7 muß es sich darüber hinaus um abnutzbare Gegenstände handeln, die zu Einkunftserzielungszwecken eingesetzt werden.

**Negative Abgrenzung:** Im Bereich immaterieller Werte und sonstiger wirtschaftlicher Vorteile erfährt der weite WGBegriff des Steuerbilanzrechts systementsprechende Einschränkungen. Für die Überschuß Einkunftsarten ist es unerheblich, daß die gegenständlich nicht konkretisierten Aufwendungen dem Stpfl. einen über mehrere Jahre sich erstreckenden Nutzen verschaffen und daß ein

Erwerber des Betriebs den durch den Aufwand erlangten Vorteil bei der Berechnung des Gesamtaufpreises selbständig bewerten würde; es handelt sich insoweit um speziell bilanzorientierte Überlegungen (Teilwertgedanke; periodengerechte Gewinnabgrenzung; vgl. BFH v. 17. 1. 1978 VIII R 97/75, BStBl. II, 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 selbständig 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. II 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, 643).

Derartige Abgrenzungspositionen existieren systemgemäß bei den Überschufeinkünften nicht. Zu weiteren Beispielen aus der Rspr. s. PAUS, DStZ 1987, 50.

606–607 Einstweilen frei.

### 3. Bemessungsgrundlage der Absetzungen

#### 608 a) Bedeutung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage

Die rechtssystematische Bedeutung der AHK bei den Überschufeinkünften hängt davon ab, welche Rechtsnatur Nr. 7 zugemessen wird (zum Meinungsstreit s. Anm. 587–589).

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, 830 betr. immobilienbezogene Fehlauflwendungen).

Nach der Gegenauffassung bestimmt der Umfang der AHK zunächst einmal mit darüber, welche substanzbezogenen Aufwendungen dem Grunde nach WK darstellen. Denn nur die auf abnutzbares Erwerbsvermögen entfallenden Beträge sind dem strelevanten Bereich zuzuordnen (WK iwS), während solche, die den nichtabnutzbaren (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.).

Einigkeit besteht darüber, daß die AHK bei den Überschufeinkünften wegen der fehlenden allg. Vermögenseinbindung (zu Wirkungsbereich u. Grenzen s. Anm. 186 f.) nicht den Charakter eines stichtagsbezogenen Bewertungsmaßstabs haben. Sie sind vielmehr vornehmlich eine rechnerische Größe zur Bemessung der Einkünfte eines VZ entsprechend der Leistungsfähigkeit (vgl. § 6 Anm. 271;

anschaulich auch FG Berlin v. 6. 11. 1985, EFG 1986, 439, rkr.). Die teilweise in diesem Zusammenhang zu findenden bilanzstl. Begriffe „Aktivierung, Buchwert, Restbuchwert“ uä. werden daher in einem mehr untechnischen Sinne zur Bezeichnung des potentiellen WK- u. AfA-Volumens verwendet (vgl. auch § 6 Anm. 271).

### b) Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

609

Trotz ihrer teilweise unterschiedlichen Funktion und den bei den Überschußeinkünften nicht unmittelbar geltenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung einschließlich des Maßgeblichkeitsprinzips (s. § 5 Anm. 9, 28 ff.) sind die AHK nach überwiegender Auffassung in beiden Einkunftsermittlungsbereichen begrifflich und inhaltlich identisch.

Zum einen folgt die Einheitlichkeit der Begriffe aus formal-systematischen Überlegungen, und zwar unabhängig davon, ob es sich um abnutzbare oder nichtabnutzbare WG handelt (s. § 6 Anm. 271 mit Hinweis auf den Zusammenhang der Vorschriften § 9 Abs. 1 Nr. 7/§ 7 Abs. 1/§ 6 Abs. 1 Nr. 1).

Zum anderen legt die Teleologie des § 9 eine inhaltlich identische Ausdeutung nahe, da beide Wertkategorien einen vom Einkunftsartendualismus unabhängigen Indikator wirtschaftlicher, abschnittsbezogener Leistungsfähigkeit verkörpern (uE ist dies anders beim WGBegriff, s. Anm. 605).

GIA BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, 1974, 53–62 mit eingehender, teleologisch orientierter Begründung für die Anwendbarkeit der bilanzstl. Aktivierungsregeln bei den Überschußeinkünften; KRUSE, FR 1981, 478; PÖLLATH/RAUPACH, DB 1985, 619; WALZ, StuW 1986, 39; WICHMANN, FR 1990, 242; DERS., BB 1991, 1835.

Nach der Entscheidung des BFH v. 4. 7. 1990 (GrS 1/89, BStBl. II, 830) ist eine unterschiedliche Auslegung der Begriffe Anschaffungskosten und Herstellungskosten für die Bereiche des Betriebsvermögens (Gewinneinkünfte) einerseits und des Privatvermögens (Überschußeinkünfte) andererseits zwar nicht ohne weiteres ausgeschlossen; sie bedarf jedoch der Rechtfertigung durch unabwiesbare 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. Zur Begründung für einen einheitlichen Begriff der AHK verweist der BFH auch auf die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Sätze 1 und 2, die zur Folge hat, daß bei Einlegung eines bisher zur Erzielung von Einkünften aus VuV genutzten Gebäudes von den für diese Einkünfte maßgebenden Herstellungskosten auszugehen ist. Es wäre in der Tat nicht plausibel, sie anders zu ermitteln als bei einer unmittelbaren Herstellung des Gebäudes für die Zwecke des Unternehmens. Bis zur Entscheidung des BFH war die Rspr. uneinheitlich (s. BFH v. 3. 8. 1976 VIII R 101/71, BStBl. II 1977, 65: einheitliche Begriffe; ebenso v. 24. 2. 1987 IX R 114/82, BStBl. II, 810; aA v. 24. 3. 1987 IX R 31/84, BStBl. II, 695).

**Finaler Anschaffungs- und Herstellungskostenbegriff:** Sowohl im Gewinnermittlungs- als auch im Überschußeinkunftsgebiet sind die AHK eine unter Beachtung des Vorsichtsprinzips originär zu ermittelnde Maßstabsgröße; es kommt für die Zuordnung auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung der Aufwendungen an. Bei einem einheitlichen Kaufpreis für eine stl. unterschiedlich zu beurteilende Sachgesamtheit (zB Grund und Boden sowie Gebäude) ist nach dem Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen (zur schätzungsweisen Aufteilung des Kaufpreises auf Grund u. Boden sowie Gebäude s. BFH v. 10. 10. 2000 IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183). Im Rahmen gekoppelter Beziehungen und

Leistungen (zB bei Bauherrenmodellen) erfolgt eine sachgerechte Aufwendungsabgrenzung uU im Wege einer Angemessenheitsprüfung (s. Anm. 200, 203).

**Definition gem. § 255 HGB:** Seit Einfügung des § 255 HGB durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz (BiRiLiG) v. 19. 12. 1985 (BGBl. I, 2355) ist für die strechtliche Inhaltsbestimmung der Begriffe Anschaffungs- und Herstellungskosten bei den Überschubeinkünften (wie auch bei den Gewinneinkünften) allein diese Vorschrift maßgeblich (BFH v. 12. 9. 2001 IX R 39/97, BFH/NV 2002, 968). Danach sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (vgl. eingehend zum Begriff der Anschaffungskosten § 6 Anm. 281–303, der Herstellungskosten Anm. 459–466; s. auch § 7 Anm. 130–148; Anm. 263 f. mit Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand).

**Nach Abs. 1 Satz 1 abziehbare WK:** Sämtliche nicht aktivierungsfähigen u.-pflichtigen Aufwendungen (auch nachträglich anfallende) gehören bei Vorliegen eines strelevanten Veranlassungszusammenhangs trotz Substanzbezugs zu den zum Verausgabungszeitpunkt abziehbaren WK, zB laufende Erhaltungsaufwendungen bei vermieteten Gebäuden (s. Abschn. 157 EStR) oder originär entstehende Finanzierungsaufwendungen bei Kapitalvermögens- u. Immobilienerwerben (s. auch § 9 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 allg. WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1. Zu den sog. anschaffungsnahen Aufwendungen, die abw. zu den allg. Abgrenzungskriterien bisher von der hM als aktivierungspfl. Kosten beurteilt wurden, s. nunmehr BFH v. 12. 9. 2001 IX R 39/97, BFH/NV 2002, 968 (s. auch VOGELGESANG, DB 2003, 65; HERGARTEN, DStR 2003, 307; PFERTNER, BB 2002, 1357; WOLFF-DIEPENBROCK, DB 2002, 1286; SÖFFING, DStZ 2002, 587; SPINDLER, BB 2002, 2041; FISCHER, DStZ 2002, 860; SIEBENHÜTER, EStB 2002, 263). Danach sind Aufwendungen nicht allein wegen ihrer Höhe oder ihrer zeitlichen Nähe zur Anschaffung eines Gebäudes als Herstellungskosten zu beurteilen (insoweit Änderung der bisherigen Rspr., s. BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; zur bisherigen Behandlung sog. anschaffungsnaher Aufwendungen s. § 6 Anm. 505 ff.). Soweit sie nicht der Herstellung oder Erweiterung eines Gebäudes dienen, können sie nur bei einer wesentlichen Verbesserung gem. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB Herstellungskosten darstellen. Zur Beurteilung von sog. Fehlaufwendungen, insbes. vergeblichen Planungskosten s. BFH v. 12. 12. 1996 X R 65/95, BStBl. II 1997, 603; BFH v. 30. 8. 1994 IX R 2/90, BFH/NV 1995, 382; BFH v. 4. 7. 1990 GrS 1/89, BStBl. II, 830; Anm. 166.

In formal-technischer Hinsicht weicht die Geltendmachung der Absetzungen auf Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in beiden Einkunftsermittlungssystemen voneinander ab, da es bei den Überschubeinkunftsarten 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 Eink. I., 1980, 237, 240).

**c) Bemessungsgrundlage nach Nutzungsänderung**

610

**Umwidmung:** Werden zunächst privat angeschaffte WG später zur Einkunftszielung 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, 922; zum sofortigen WKAbzug bei Umwidmung bisher privat genutzter WG s. KOTTKE, DB 1998, 1255; s. auch o. V., HFR 1990, 422). Nur eine solche Aufteilung der gesamten Aufwendungen trägt der Tatsache Rechnung, daß die für das WG aufgewendeten Kosten zeitanteilig auch mit einer Verwendung zu estrechlich 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 Zwecke der Einkünfteerzielung verwendet wird, ist es gerechtfertigt, diesem Zeitraum einen Teil der AfA zuzuordnen. Anderenfalls würden Kosten, die zeitanteilig der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2) zuzuordnen sind, in den Bereich der WK verlagert werden. 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 Satz 1 bis 3 eine sofortige Abschreibung möglich.

**Unentgeltlicher Erwerb:** Wurde das WG unentgeltlich erworben (zB Schenkung), bemißt sich die AfA bei nicht zum Betriebsvermögen gehörenden WG gem. § 11 d Abs. 1 EStDV nach den Anschaffungskosten 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 Herstellungskosten, nach dem Vomhundertsatz, 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, 883; KESSLER, LSW Gr. 3, 3557; OFFERHAUS, StBp. 1990, 214; s. § 7 Anm. 143).

Von diesen Grundsätzen ist auch bei der Entwidmung von WG, d.h. 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 welcher das WG nicht mehr zur Erzielung von Einkünften genutzt wird (BFH v. 15. 12. 1992 VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599).

Einstweilen frei.

611–612

**4. Bestimmung der Nutzungsdauer****a) Grundsätzliches**

613

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, 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 Privatvermögens, 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, 194, betr. eine über 300 Jahre alte, im Konzertalltag regelmäßig bespielte Meistergeige; s. hierzu HOLLATZ, HFR 2001, 435 u. RÖSSLER, DStZ 2001, 441). Bei den Gebäude-Abreibungen 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; § 11 c Abs. 1 Satz 1 EStDV).

Der Stpfl. 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 Einkunftserzielung 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 wechseln 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, 478; wegen „grober Schätzungsunschärfen“ s. Anm. 614). Bei Gebäuden, die in Abbruchabsicht erworben wurden, ist für die Zeit der estrechtlich 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).

#### 614 b) Anwendung von AfA-Tabellen

Als Hilfsmittel für die Schätzung der Nutzungsdauer hat das BMF unter Beteiligung der Fachverbände der Wirtschaft für allgemein verwendbare Anlagegüter und für verschiedene Wirtschaftszweige AfA-Tabellen (s. § 7 Anm. 195–197) herausgegeben, die sowohl die technische als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines WG berücksichtigen und die zwar zunächst die Vermutung der Richtigkeit für sich haben, für die Gerichte aber nicht bindend sind (BFH v. 19. 11. 1997 X R 78/94, BStBl. II 1998, 59). Die FinVerw. zieht sie als Schätzungsgrundlage für die „erfahrungsgemäße“ Nutzungsdauer von WG des Privatvermögens entsprechend heran (BdF v. 23. 2. 1978 u. FinMin. NRW v. 14. 3. 1978, FR 1978, 242). Trotz der dadurch bewirkten Selbstbindung der Verwaltung (s. hierzu allg. § 9 a Anm. 66 f.) verbleibt für den Stpfl. die Möglichkeit, eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer im Einzelfall konkret darzulegen (eingehend dazu § 7 Anm. 195). Der Ansatz einer von den AfA-Tabellen abweichenden

den längeren Nutzungsdauer mit dem Argument, es fehle bei den privaten Überschuß Einkünften das Korrektiv einer Besteuerung des Verkaufserlöses, ist uE unter steuersystematischen Gesichtspunkten verfehlt; der nutzungsbedingte Wertverzehr eines WG nach Maßgabe der erfahrungsgemäßen Nutzungsdauer ist unabhängig vom Dualismus der Einkunftsarten (glA FG Düss. v. 10. 2. 1987, EFG 1987, 402, rkr.; aA FG Rhld.-Pf. v. 10. 3. 1986, EFG 1986, 491, rkr.; vgl. auch SCHMIDT/DRENECK XXII. § 7 Rn. 85). Gewisse Unschärfen müssen naturgemäß bei jeder pauschalierenden Schätzung in Kauf genommen werden. Ein hoher (nicht stbarer) Veräußerungsgewinn läßt allenfalls in besonders gelagerten Ausnahmefällen auf eine „offensichtlich unzutreffende Nutzungsdauer“ (s. hierzu insbes. § 7 Anm. 195) schließen, die im Rahmen der verfahrensrechtlichen Berichtigungsvorschriften zu einer Korrektur der AfA berechtigt (so zutreffend BFH v. 7. 2. 1975 VI R 133/72, BStBl. II, 478; zu den Voraussetzungen einer „offensichtlich unzutreffenden Besteuerung“ generell § 9a Anm. 69); dies gilt mit umgekehrten Vorzeichen bei Entstehen eines hohen Veräußerungsverlusts.

### c) Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 6)

615

Auch bei den Überschuß Einkünften sind Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) zulässig, wenn bei einem abnutzbaren WG des Privatvermögens 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 6, § 7 Abs. 4 Satz 3; R 44 Abs. 13 EStR). Bei Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen (hierzu u. zur technischen Geltendmachung auch in zeitlicher Hinsicht s. § 7 Anm. 248–260, 450) besteht eine Pflicht zur Vornahme der AfaA (kritisch dazu § 7 Anm. 257). Durch die leistungsfähigkeitsgerechte Korrektur der planmäßigen AfA entsprechend dem tatsächlichen Wertverzehr (vgl. FG Ba.-Württ. v. 26. 3. 1981, EFG 1982, 71, rkr.) fügt sich die AfaA systemgerecht in den vom Veranlassungsprinzip bestimmten WKBegriff ein (zum Zeitpunkt der AfaA s. v. BORNHAUPT, DStZ 1993, 536).

**Die Abgrenzung zulässiger AfaA** 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 Überschuß Einkunftsarten grds. stl. unbeachtlich (BFH v. 15. 12. 1992 VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599; zu Katastrophenschäden an privaten Wohngebäuden s. GRUBE, DStZ 2000, 469).

**Vorrangige Anwendung auf Vermögensverluste?** Str. ist, ob Vermögensverluste bei Überschuß Einkünften im Rahmen des allg. WKBegriffs des Abs. 1 Satz 1 abziehbar sind oder im Anwendungsbereich der AfaA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 6 liegen (eingehend dazu Anm. 190–195; s. auch BFH v. 13. 1. 1989 VI R 51/85, BStBl. II, 382, wonach § 9 Abs. 1 Satz 1 allg. auch Vermögensminderungen umfaßt, die im Rahmen einer gesetzlichen Einkunftsart eintreten).

Vgl. WASSERMEYER, DStR 1982, 557 unter kritischer Bezugnahme auf BFH v. 18. 12. 1981 VI R 201/78, BStBl. II 1982, 261; s. auch GLANEGGER, DStZ 1984, 583; PAUS, FR 1983, 502; BORMANN, DStZ 1982, 99 in Auseinandersetzung mit FG Köln v. 29. 10. 1980, EFG 1981, 128, rkr.; v. BORNHAUPT, DStZ 1992, 777; WOLFF, Die Bedeutung des Grundsatzes der Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei den Einkünften aus KapVerm u. VuV, 1993; HEUERMANN,

DStZ 1994, 229; MALY, FR 1994, 457; RICHTER, DStR 1994, 1340; FLIES, Vermögensverluste bei den Überschusseinkünften, 1995; DERS., DStR 1996, 86; DERS., FR 1996, 702; UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, 1996; DERS., FR 1996, 301; KUPFER, KÖSDI 1999, 11913; UDER, NWB 1999, F. 3, 10737; SCHNITTER, EStB 2001, 23; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 9 Rn. 267.

► *Stellungnahme:* 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 Einkunftsermittlungsmethodik zu beachten sind; Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und 7 sind insoweit uE lediglich systementsprechende Anwendungsfälle des allgemeinen WKBegriffs (s. eingehend Anm. 587–589). 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 (ähnlich der Lösungsweg von WASSERMEYER, DStR 1982, 558 betr. beruflich veranlaßte Unfallschäden an einem Pkw., zu weitgehend uE allerdings FG Köln v. 29. 10. 1980, EFG 1981, 128, rkr., da es an der Abnutzbarkeit des Gegenstands fehlt); der allg. WKBegriff 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 (zum Konkurrenzverhältnis zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und zum Vereinfachungswahlrecht bei geringwertigen WG s. Anm. 549).

#### **Anwendungsfälle der AfaA:**

► *AfaA zulässig* bei ganzer oder teilweiser Zerstörung eines Arbeitsmittels, Gebäudes oä., ohne daß der Stpfl. einen entsprechenden Ersatz erlangt (vgl. BFH v. 29. 4. 1983 VI R 139/80, BStBl. II, 586 betr. Pkw. als Arbeitsmittel); bei Beendigung eines Mietverhältnisses auf die Einrichtungsgegenstände einer möbliert vermieteten Eigentumswohnung (FG Ba.-Württ. v. 26. 3. 1981, EFG 1982, 71, rkr.); bei Beschädigung eines auch privat genutzten Pkw während einer beruflich veranlaßten Fahrt (nach BFH v. 24. 11. 1994 IV R 25/94, BStBl. II 1995, 318 bemißt sich die Höhe – beim privaten Pkw eines Selbständigen – nach den Anschaffungskosten abzüglich der normalen Afa, uE auch auf Überschusseinkünfte anwendbar, zumal der VI. Senat im Ur. v. 31. 1. 1992 VI R 57/88 (BStBl. II, 401) seine abweichende Auffassung v. 9. 11. 1979 VI R 156/77 (BStBl. II 1980, 71) – AfaA in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen den Zeitwerten des Fahrzeugs vor und nach dem Unfall – zwischenzeitlich selbst in Zweifel gezogen hat, s. auch FLIES, DStR 1996, 92; die AfaA ist im VZ des Eintritts des beeinträchtigenden Ereignisses – spätestens im VZ der Entdeckung der AfaA – unabhängig von evtl. Ersatzansprüchen vorzunehmen, da kein Wahlrecht besteht, zu warten, bis feststeht, ob und in welcher Höhe der Schaden ersetzt wird; s. BFH v. 13. 3. 1998 VI R 27/97, BFH/NV 1998, 1169, BECKER, StW 1997, 577); Zerstörung eines privaten Pkw aus in der Berufssphäre liegenden Gründen (BFH v. 19. 3. 1982 VI R 25/80, BStBl. II, 442); Totalschaden eines gebraucht erworbenen Pkw auf beruflich veranlaßter Fahrt vor Ablauf der Restnutzungsdauer, die nach dem Erwerb unter Berücksichtigung des Alters und des voraussichtlichen Einsatzes des Pkw zu schätzen ist (Hess. FG v. 9. 5. 2000, EFG 2000, 1377, rkr.); bei Abbruch eines wirtschaftlich oder technisch noch nicht verbrauchten Gebäudes und ursprünghch fehlender Abbruch-

absicht (BFH v. 12. 6. 1978 GrS 1/77, BStBl. II, 620; 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 Anschaffungskosten gefunden haben und ihr Wert nicht von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 10. 5. 1994 IX R 26/89, BStBl. II, 902); bei vollständiger Auswechslung der Computer beim ArbG gegen nicht kompatible Nachfolgegeräte wirtschaftliche Abnutzung eines vom ArbN nahezu ausschließlich beruflich genutzten privaten PC (FG Düss. v. 1. 7. 1992, EFG 1992, 660, rkr.), keine AfaA jedoch, wenn die außergewöhnliche Abnutzung durch sofort abziehbarere Erhaltungsaufwendungen (zB für Updates) ausgeglichen werden kann (Nds. FG v. 16. 1. 2003, EFG 2003, 601, rkr.).

► *AfaA unzulässig* 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); Verteuerung der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes, etwa aufgrund Konkurses des Bauunternehmers oder fehlgeschlagener Planungskosten (BFH v. 24. 3. 1987 IX R 31/84, BStBl. II, 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); während der Dauer der Pauschalierung nach § 21 a (BFH v. 31. 8. 1993 IX R 79/89, BFH/NV 1994, 232); bei in Abbruchabsicht erworbenen Gebäuden wegen Verkürzung der Nutzungsdauer (BFH v. 15. 12. 1981 VIII R 116/79, BStBl. II 1982, 385, nur planmäßige Afa für Zeit der Zwischennutzung zulässig bei zuvor estrechtlich bedeutsamer Nutzung; s. BFH v. 16. 4. 2002 IX R 50/00, BFH/NV 2002, 1380) oder bei unentgeltlichem Erwerb eines Gebäudes (= Schenkung) und bereits bestehender Abbruchabsicht (BFH v. 7. 10. 1986 IX R 93/82, BStBl. II 1987, 330); bei Abbruch von objektiv technisch oder wirtschaftlich noch nicht verbrauchten Gebäuden, um ein unbebautes Grundstück veräußern zu können (BFH v. 6. 3. 1979 VIII R I 10/74, BStBl. II, 551; v. 13. 12. 2000 IX B 106/00, BFH/NV 2001, 766); 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); bei Beschädigung eines privaten Pkw durch Dritte (BFH v. 28. 1. 1994 VI R 25/93, BStBl. II, 355); bei einem Gebäude, das bereits vor seinem technischen oder wirtschaftlichen Verbrauch jahrelang leer stand, ohne konkrete Umstände für Einkunftserzielungsabsicht (BFH v. 16. 2. 1993 IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646); bei Mietminderung von lediglich 5 vH wegen geringerer Wohngröße (BFH v. 27. 1. 1993 IX R 146/90, BStBl. II, 702); bei Beendigung der Erzielung von Einkünften hinsichtlich der WG (BFH v. 15. 12. 1992 VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599); nach Ablauf der Nutzungsdauer (FG München v. 18. 3. 1998, EFG 1998, 1083, rkr.); Installation neuer Software auf einem PC mit größerer Kapazität (FG Rhld.-Pf. v. 29. 9. 1999 5 K 1759/99, nv., rkr.). Die kürzere Absetzungsdauer für bestimmte im Betriebsvermögen befindliche, nicht Wohnzwecken dienende Gebäude rechtfertigt eine AfaA für Privatimmobilien ausdrücklich nicht (§ 7 Abs. 4 Satz 4). AfaA ist unzulässig, falls es sich ihrem Wesen nach um nicht abnutzbare WG handelt (systematisch unzutreffend daher FG Köln v. 29. 10. 1980, EFG 1981, 128, rkr., betr. Diebstahl von Geld auf einer Dienstreise; glA o. V., HFR 1983, 264 f.).

**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 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, 443; s. mwN § 7 Anm. 251; zu Kompensationsansprüchen allg. Anm. 75–92); dies gilt nicht bei Entschädigungen für reine Wertminderungen, da diese der nicht stbaren Vermögenssphäre zuzuordnen sind (vgl. § 7 Anm. 251).

616–617 Einstweilen frei.

## 618 5. Veranlassungszusammenhang mit Überschufeinkünften

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 Überschufeinkunftsart verwendet wird (s. BFH v. 23. 8. 1999 GrS 2/97, BStBl. II, 778).

**Bei gemischter Nutzung eines Wirtschaftsguts** sind nur AfA entsprechend dem Erwerbsanteil abziehbar, falls eine ausreichende Trennbarkeit gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 gegeben ist (§ 7 Anm. 16), zB bei Kfz.-Nutzung oder nach Rechtsauffassung der FinVerw. nunmehr auch beim Computer (§ 9 Anm. 566); ggf. liegen bei gemischter Nutzung (zB Vermietung zu Wohnzwecken u. 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. 620).

**Einkunftsartenzusammenhang:** Der Schwerpunkt des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 für die Besteuerungspraxis liegt bei den Einkünften aus VuV sowie nichtselbständiger Arbeit (s. § 7 Anm. 16).

**Beispiele:** AfA auf vermietete oder verpachtete Gebäude; AfA bei Vermietung beweglicher Sachen, etwa des Mobiliars eines Zimmers; AfA auf Arbeitsmittel, zB Schreibtisch, erwerbsbezogen genutzter Computer oä.; AfA auf zeitlich begrenzte Nutzungsrechte (BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38).

Vor allem die Anschaffungskosten 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 Wertverzehr nicht über Abs. 1 Nr. 7 stl. geltend gemacht werden (betr. erwerbsbezogene Vermögensverluste str., s. Anm. 190–195). Die Beeinträchtigung der zum land- und forstwirtschaftlichen 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).

## 6. Vornahme der Absetzung

### 619 a) Verpflichtung zur Absetzung

Bei Erfüllung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen ist die Geltendmachung von AfA bei den privaten Einkunftsarten zwingend (vgl. § 7 Anm. 93); insbesondere bei den Gebäude-AfA bestehen verschiedene zielentsprechend nutzbare Wahlmöglichkeiten (s. Anm. 600). Zur Nachholung unterlassener AfA s. Anm. 620.

**b) Zeitpunkt der Absetzung**

**AfA im Jahr der Anschaffung oder Herstellung:** Aus Praktikabilitätsgründen beginnt die AfA losgelöst vom Verausgabungsprinzip 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, 758), wobei die Anschaffung mit der Lieferung und die Herstellung mit der Fertigstellung erfolgt (§ 9a EStDV; R 44 Abs. 1 EStR). Für die AHK sog. geringwertiger WG ist nunmehr in Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 ausdrücklich geregelt, daß sie im Verausgabungsjahr an Stelle einer zeitlichen Verteilung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer voll abgesetzt werden können (Wahlrecht; s. eingehend Anm. 549). Im Erstjahr kann die Jahres-AfA nur zeitanteilig in Anspruch genommen werden, und zwar regelmäßig bemessen nach vollen Monaten gerundet zugunsten des Stpfl. (zu Einzelheiten s. § 7 Anm. 165, 166); dies gilt für die typisierten Gebäude-AfA nur eingeschränkt (s. § 7 Anm. 490).

Nach R 44 Satz 3 LStR kann für Arbeitsmittel bei Anschaffung und Herstellung in der ersten Jahreshälfte die volle, in der zweiten Jahreshälfte die halbe Jahres-AfA abgezogen werden; uE muß dies aus Gleichheitsgesichtspunkten für sämtliche beweglichen WG des Erwerbsvermögens unabhängig von der betroffenen Überschüßeinkunftsart gelten. Darüber hinaus ist die Geltendmachung von AfA auch bei einer erst nach dem Anschaffungs- oder Herstellungsjahr beginnenden erwerbsbezogenen Nutzung mit Wirkung ab diesem Stichtag zulässig (grundlegend Anm. 590, 610 betr. Einlage von WG in ein Erwerbsvermögen).

**AfA im Jahr der Beendigung der Nutzung:** Die AfA ist zeitanteilig vorzunehmen, falls nicht ausnahmsweise Anschaffung oder Herstellung u. Beendigung der Nutzung im gleichen Jahr erfolgen. Eine Aufrundung auf volle Monate ist zulässig (s. § 7 Anm. 168). Die Anwendung der Vereinfachungsregelung des R 44 Abs. 2 Satz 3 EStR ist nicht vorgesehen (R 44 Abs. 9 EStR).

**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; gleiches gilt bei absichtlich unterlassenen Absetzungen aus anderen als Steuerersparnisgründen (zur str. Rechtslage im einzelnen s. § 7 Anm. 95–97, Anm. 552 betr. AfS; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 7 Rn. 6; ggf. lassen verfahrensrechtliche Berichtigungsvorschriften eine Korrektur an der Fehlerquelle zu; gegen jede Nachholung von AfA vor allem B. MEYER, FR 1981, 577). UE ist dies folgerichtige Konsequenz aus dem WKCharakter der AHK abnutzbaren Erwerbsvermögens (dazu Anm. 589, 608). Die Nachholung erfolgt allerdings nicht durch Sofortabzug des Unterlassungsbetrags, sondern im allgemeinen durch Verteilung des ungeschmälernten 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 ND), 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, 491 mit Anm. DRENECK, FR 1987, 381; v. 3. 7. 1984 IX R 45/84, BStBl. II, 709, kritisch dazu DRENECK, FR 1984, 596; auch SEITRICH, FR 1985, 9; s. eingehend weiterhin § 7 Anm. 414 a. UU kann eine AfaA geltend gemacht werden.

621 **III. Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (Nr. 7 Satz 2)**

Die früher von der FinVerw. in ihren Richtlinien vor allem aus Vereinfachungsgründen zugelassene Anwendung der in § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 enthaltenen Bewertungsvorschrift für gWG wurde ab 1990 (neu eingefügt durch das WoBauFG v. 22. 12. 1989, BStBl. I, 505) auf eine gesetzliche Grundlage gestellt. Wie im Gewinnermittlungsbereich kann der Stpfl. auch bei den Überschußeinkünften wählen, ob er bei WG, deren AHK (reiner Warenpreis ohne USt) 410 € (bis 2001: 800 DM) nicht übersteigen, die Aufwendungen voll im Verausgabungsjahr oder zeitlich verteilt auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des WG stl. geltend machen will (s. zur Ermittlung der 800 DM-Grenze RICHTER, StW 1995, 680). 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, zur Frage der Vollabschreibung bei der Umwidmung zunächst privat genutzter WG sowie beim unentgeltlichen Erwerb gWG s. Anm. 549, 610; s. auch GÜNTHER, FR 1990, 279.

Für die sofortige Absetzbarkeit von Aufwendungen für gWG sind keinerlei formelle Voraussetzungen zu erfüllen, insbes. muß kein Verzeichnis iSd. § 6 Abs. 2 Satz 4, auf den nicht verwiesen wird, geführt werden.

622–629 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 2: Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und Familienheimfahrten

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

**Schrifttum:** DRENSECK, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Lebenshaltungskosten, DB 1987, 2483; KIRCHHOF, Das EStGB – Ein Vorschlag zur Reform des Einkommensteuerrechts, DStR 2003, Beihefter 5 zu Heft 37; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Köln 2004; HENRICH, Die Fahrtkostenpauschale – ein willkommenes Gegenfinanzierungsinstrument unter dem Banner des Subventionsabbaus?, BB 2004, 584; ELICKER, Zur Diskussion um die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten, Stb 2005, 209; KARRENBROCK/FEHR, Die einkommensteuerliche Behandlung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, DStR 2006, 1303; LENK, Abschaffung der Pendlerpauschale verfassungswidrig, BB 2006, 1305; NIEMANN, Die Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten ab VZ 2007, StuW 2006, 339; OFFERHAUS, BB 2006, 129; STAHLSCHMIDT, Ist die Änderung der Entfernungspauschale verfassungswidrig?, FR 2006, 918; TIPKE, Hütet das Nettoprinzip!, Festschr. Raupach, Köln 2006, 177; TIPKE, Ein Ende dem Einkommensteuer Wirrwarr!?, Köln, 2006; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Beschränkung der Entfernungspauschale auf Fernpendler – Die Geister, die ich rief, FR 2006, 807; BLUT, Auswirkungen des sog. „Werkstorprinzips“ auf die 1 %-Regelung und die Anwendbarkeit des neuen § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG, DStR 2007, 572; DRENSECK, Möglichkeiten der Arbeitnehmer zur Einsparung von Lohnsteuer – LStMerkblatt 2007, DB 2007, Beil. 2 zu Heft 9; 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; MICKLER, Verfassungsrechtliche Zweifel an der teilweisen Abschaffung der Pendlerpauschale, DStR 2007, 1145; NIEMANN, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten, DB 2007, 17; TIPKE, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, BB 2007, 1525; WERNSMANN, Die Neuregelung der Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß, DStR 2007, 1149.

#### 1. Überblick

630

**Abs. 2 Satz 1** bestimmt mit Wirkung ab VZ 2007 (zur Bedeutung von Abs. 2 bis VZ 2006 s. Anm. 640 ff.), dass Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten keine WK (mehr) sind. Für „Fernpendler“ wird die Entfernungspauschale ab dem 21. km mit 0,30 €/km, insgesamt mit jährlich höchstens 4 500 €, „wie“ WK berücksichtigt (Abs. 2 Satz 2).

**Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 bis Satz 6** enthalten Regelungen, die beim Ansatz der Entfernungspauschale nach Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 zu beachten sind. Diese Bestimmungen entsprechen im Wesentlichen den Regelungen in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 2–6 aF.

**Abs. 2 Sätze 7–9** betreffen die stliche Behandlung von Aufwendungen für Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5). Die Regelungen entsprechen weitestgehend den Bestimmungen in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4 und 5 idF bis VZ 2006.

Abs. 2 Satz 9 regelt den Umfang der Abgeltung der Aufwendungen durch die Entfernungspauschale gemäß Abs. 2 Satz 2 (entspricht Abs. 2 Satz 1 idF bis VZ 2006).

**Abs. 2 Sätze 10–12** regeln die stl. Behandlung von Fahrtkosten Behinderter (entsprechen Abs. 2 Sätze 3 und 4 idF bis VZ 2006).

631 **2. Rechtsentwicklung des Abs. 2**

**Rechtsentwicklung bis VZ 2000:** s. Anm. 4.

**Gesetz zur Einführung der Entfernungspauschale v. 21.12.2000** (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): Abs. 2 wurde mit Wirkung ab VZ 2001 fast vollständig geändert und neu gefasst. Regelte die Vorschrift bis dahin ausschließlich die stl. Berücksichtigung von Fahrtkosten Behinderter, wurde sie nunmehr zu einer Ergänzung bzw. Fortführung von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 umgestaltet. Satz 1 bestimmte als zentrale Vorschrift die Abgeltung der Aufwendungen durch die in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 geregelte Entfernungspauschale. Abs. 2 Sätze 2 und 3 beinhaltete Ausnahmen von der Grundregel des Satzes 1 und damit Sonderregelungen für Benutzer öffentlicher Verkehrsmittel und Behinderte.

**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 Abs. 2 geändert und fast vollständig mit neuem Regelungsinhalt versehen.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Änderungen bei Flugstrecken und Zuzahlungen des ArbN bei stfreier Sammelbeförderung durch Hinzufügung eines Halbsatzes in Satz 3.

632 **3. Rechts- und steuersystematische Bedeutung des Abs. 2**

Abs. 2 Satz 1 bestimmt ab VZ 2007, dass Kosten für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte keine WK sind. Diese Bestimmung, die eine gesetzliche Fiktion darstellt, weil die entsprechenden Aufwendungen den allgemeinen WKBegriff nach Abs. 1 Satz 1 erfüllen (LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 971), stellt als Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip einen Bruch im System des EStRechts und auch im System der deutschen Rechtsordnung dar (ELICKER, StB 2005, 209; zur amtlichen Begründung der Gesetzesmaßnahme s. BTDrucks. 16/1545, 13).

**Das objektive Nettoprinzip** gehört zu den Grundentscheidungen des deutschen EStRechts. Der ESt. unterliegt grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den beruflichen Erwerbsausgaben sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits. Deshalb sind Aufwendungen für die Erwerbstätigkeit gem. § 9 stl. abziehbar. Dementsprechend gehören Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzips abziehbaren beruflichen Aufwendungen. Der WKCharakter dieser Aufwendungen wird besonders plastisch, wenn der ArbG seinen Betrieb verlegt und dem ArbN, der bisher am Werkstor gewohnt hat, nunmehr zwangsläufig Aufwendungen zum Erreichen des neuen Werkstors entstehen (STAHLSCHEIDT, FR 2006, 818; TIPKE, Ein Ende dem Einkommensteuerwarr!?, 2006, 155).

► *Ein Bezug zur Lebensführung besteht bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht*; die entsprechenden Kosten sind unumgänglich (stRspr. des BFH: BFH v. 2.3.1962 – VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192; v. 28.11.1977 – GrS 2/77, BStBl. II 1978, 105; v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 219 ff.; TIPKE, Ein Ende dem Einkommensteuerwarr!?, 2006, 152 ff.; TIPKE, BB 2007, 1525; LANG, StuW 2007, 3). Die Wahl des Wohnorts hat insoweit aus der Betrachtung auszuschneiden, sie ist ein neutraler „Nullzustand“ bzw. ein vorgegebener Sachverhalt (DRESECK, DB 1987, 2483; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 251; ELICKER, StB 2005, 209). Die Fahrt zur Arbeit und zurück ist eine notwendige Bedingung, ohne die das Nachgehen einer Erwerbstätigkeit nicht möglich wäre, es sei denn, der Stpfl.

hätte einen Heimarbeitsplatz oder wohnte am Werkstor (STAHLSCHEIDT, FR 2006, 818; HENRICH, BB 2004, 584).

► *Das objektive Nettoprinzip verlangt die uneingeschränkte Abziehbarkeit der Fabrtaufwendungen.* Da kein Bezug zur Lebensführung besteht, sind auch belastende Typisierungen nicht angebracht. Eine die wahren Kosten wesentlich unterschreitende „Pauschale“ durchbricht das objektive Nettoprinzip (ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 223). Das ist bei der nicht realitätsgerechten Entfernungspauschale von nur 0,30 €/km der Fall.

Das gegen den Abzug der Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geltend gemachte Argument, es sei eine Entscheidung im Rahmen der Lebensführung des Stpfl., wie er seine Berufstätigkeit organisiere, und Pendler hätten im Allgemeinen einen Vorteil durch niedrigere Miet- und Grundstückskosten (KIRCHHOF, DStR 2003, Beihefter 5, 4; OFFERHAUS, BB 2006, 129), überzeugt nicht. Denn die damit aufgeworfene Frage der Lebenshaltungskosten betrifft das Existenzminimum und nicht das objektive Nettoprinzip. So ist auch noch niemand auf die Idee gekommen, den ArbNPauschbetrag für Landbewohner niedriger anzusetzen, weil sie billiger leben könnten als Städter (DRENSACK, DB 2007, Beil. 2 zu Heft 9, 8).

**Neuregelung sachwidrig und unsystematisch:** Sachwidrig ist es, die Stpfl. vom Abzug der Kosten auszuschließen, die in einer Entfernung bis zum 21. km zur Arbeitsstätte wohnen, wie es beim Großteil der Stpfl. der Fall ist, demgegenüber die Fernpendler aber mit einer „Härteregeung“ (Abs. 2 Satz 2) zu begünstigen. Das gesetzgeberische Argument, die Wegekosten seien durch die private Wohnungsentscheidung beeinflusst, liegt neben der Sache. Denn wenn überhaupt kann, je größer die Entfernung der Wohnung zur Arbeitsstätte ist, umso eher die Wahl des Wohnorts von privaten Erwägungen mitbestimmt sein. Dieses fadenscheinige Argument macht deutlich, worum es ausschließlich geht: das Steueraufkommen zum Zweck der Haushaltskonsolidierung zu erhöhen (DRENSACK, Lohnsteuer-Merkblatt 2007, 8, 9). Dafür hat der Gesetzgeber sehenden Auges einen Bruch der Rechtsordnung in Kauf genommen. Systematisch nicht ins Bild passt, dass die für Familienheimfahrten anzusetzende Entfernungspauschale schon ab dem 1. km gilt (s. Anm. 636).

**Mangelnde Folgerichtigkeit:** Das objektive Nettoprinzip hat der Gesetzgeber durch das StÄndG 2007 im Grundsatz nicht in Frage gestellt. Wie bisher soll nämlich lediglich das Nettoeinkommen der Besteuerung unterworfen werden. Die entsprechenden Vorschriften in § 2 wie auch die allgemeine Definition in Abs. 1 Satz 1 sind unverändert geblieben. Auch die traditionelle Grundentscheidung des EStRechts, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als WK zu qualifizieren (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BStBl. II 2003, 534) ist durch die Neuregelung entgegen der Gesetzesbegründung nicht durch einen Übergang zu einem „Werkstorprinzip“ geändert worden. Dies ergibt sich daraus, dass bei der Ermittlung der Einkünfte die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab dem 21. km bzw. die Aufwendungen für Familienheimfahrten insgesamt weiterhin stmindernd berücksichtigt werden und nach dem Willen des Gesetzgebers zB auch auf den WKPauschbetrag angerechnet werden (Nds. FG v. 27.2.2007, EFG 2007, 690, Az. BVerfG 2 BvL 1/07).

**Zu den Folgewirkungen im Ertragsteuerrecht und zur Einheit der Rechtsordnung** s. WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2006, 807 (814); ELICKER, StB 2005, 209).

## 633 4. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2

Die ab VZ 2007 geltende Neuregelung, die die Kosten für die ersten 20 km vom WKAbzug ausschließt, ist verfassungswidrig. Der vom Gesetzgeber als Härtefallregelung vorgesehene Abzug der Kosten für Fahrten ab dem 21. km „wie“ WK führt nicht dazu, dass die generelle „Umqualifizierung“ verfassungsgemäß ist (Nds. FG v. 27.2.2007, EFG 2007, 690, Az. BVerfG 2 BvL 1/07; Nds. FG v. 2.3.2007, EFG 2007, 773, nrkr., Az. BFH VI B 42/07; FG Saarl. v. 22.3.2007, EFG 2007, 853, Az. BVerfG 2 BvL 2/07; DRENSECK, DB 2007, Beil 2 zu Heft 9, 8; STAHLSCHEIDT, FR 2006, 818; LANG, StuW 2007, 3; KARRENBROCK/FEHR, DStR 2006, 1303; TIPKE, Festschr. Raupach, 2006, 177 [187]; ELICKER, StB 2005, 209; TIPKE, Ein Ende dem Einkommensteuerwarrir!?, 2006, 156; TIPKE, BB 2007, 1525; MICKLER, DStR 2007, 1146; LANG, StuW 2007, 3; KSM/v. BECKERATH, § 9 Rn. F 40 ff.; LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 972; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 541; s. auch Anm. 350; aA FG Ba.-Württ. v. 7.3.2007, DStRE 2007, 538, nrkr., Az. BFH VI R 17/07; FG Köln v. 29.3.2007, EFG 2007, 1090, nrkr., Az. BFH VI B 57/07; FG Meckl.-Vorp. v. 23.5.2007, nv., nrkr., Az. BFH VI R 27/07; BMF v. 4.5.2007, BStBl. I 2007, 472; OFD Münster v. 15.3.2007, DStR 2007, 625; WERNSMANN, DStR 2007, 1149; OFFERHAUS, BB 2006, 129; LEISNER-EGENSPERGER, BB 2007, 639).

**Nach der Rechtsprechung des BVerfG** ist der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht zu einer reinen Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bzw. des objektiven Nettoprinzips verpflichtet, sondern er kann das Prinzip ausnahmsweise durchbrechen. Will er dies tun, steht er allerdings unter Rechtfertigungszwang. 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, BStBl. II 2003, 534 mwN). Zudem kommt es für die verfassungsrechtl. gebotene Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern jedenfalls auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits. Das bedeutet: Je zwangsläufiger sich Erwerbsaufwendungen darstellen, umso geringer wird für den Gesetzgeber der Spielraum zur Einschränkung des objektiven Nettoprinzips. Zu beachten ist ferner, dass nach Auffassung des BVerfG der Umstand, dass eine Erwerbsaufwendung auch von privaten Erwägungen tangiert wird, allein noch nicht zur Einschränkung des objektiven Nettoprinzips berechtigt. Entscheidend ist vielmehr, ob es sich um einen freien/beliebigen Aufwand handelt oder ob der Aufwand zwangsläufig/pflichtbestimmt anfällt (DRENSECK, DB 2007, Beil. 2 zu Heft 9, 8).

**Wendet man diese Grundsätze auf die Fahrtkosten an, ergibt sich:** Bei den Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelt es sich nicht um eine beliebige Einkommensverwendung. Die Kosten sind vielmehr zwangsläufig, zB wenn ein Stpfl. seine Arbeitsstätte verliert und an einem auswärtigen Ort eine neue Arbeit aufnehmen muss, wenn der ArbG mit dem Unternehmen den Betriebssitz wechselt und der ArbN mangels Alternativen seinen Arbeitsplatz behalten will, wenn der Stpfl. mehrere Berufstätigkeiten an verschiedenen Orten ausübt oder wenn bei bestehender Ehe beide Ehegatten an verschiedenen Orten einer Arbeit nachgehen. Die Zwangsläufigkeit ergibt sich zudem schon daraus, dass es bei einer Gesamtbetrachtung aller Stpfl. tatsächlich

unmöglich ist, dass jeder ArbN seiner Arbeit an seinem Wohnort nachgeht (Nds. FG v. 27.2.2007, EFG 2007, 690, Az. BVerfG 2 BvL 1/07).

Ein besonderer Rechtfertigungsgrund ist nicht ersichtlich (TIPKE, BB 2007, 1525). Nach der Gesetzesbegründung war der Grund für die Qualifizierung der Fahrtkosten als „keine WK“ die notwendige Konsolidierung der öffentlichen Haushalte. Andere Gründe werden weder in der Gesetzesbegründung selbst genannt, noch sind sie sonst ersichtlich. Allein das Ziel der Haushaltskonsolidierung rechtfertigt die Einschränkung des objektiven Nettprinzips nicht (Nds. FG v. 27.2.2007 aaO; STAHLSCHEIDT, FR 2006, 818 [820]).

## II. Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten (Abs. 2 Sätze 1–6)

### 1. Fahrtkosten keine Werbungskosten (Abs. 2 Satz 1)

634

Aufwendungen des ArbN für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen und damit WK gem. Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 632). Entsprechendes gilt für Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf. gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BStBl. II 2003, 534; s. Anm. 475; zum Verhältnis von Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 zu Abs. 1 Satz 1 s. BERGKEMPER, DB 2006, Beilage Nr. 6, 45; Anm. 350). Damit widerstreitend bestimmt Abs. 2 Satz 1 mit Wirkung ab VZ 2007, dass diese Aufwendungen keine WK sind. Im Erg. wird damit eine private Veranlassung der Fahrtkosten fingiert. Bei allem Unverständnis für dieses gesetzgeberische „Kunststück“ steht diese Regelung einem Abzug der Fahrtkosten nach Abs. 1 Satz 1 entgegen. Der eindeutige Wortlaut lässt uE eine insoweit an sich gebotene verfassungskonforme Auslegung nicht zu.

### 2. Entfernungspauschale für „Fernpendler“ (Abs. 2 Sätze 2–6)

635

Gem. Abs. 2 Satz 2 kann „zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen“ ab dem 21. km eine Entfernungspauschale „wie“ WK angesetzt werden. Was erhöhte Aufwendungen in diesem Zusammenhang sind und inwiefern solche erst ab dem 21. km anfallen, bleibt unklar. Die Erklärung ergibt sich wohl nur aus fiskalisch/politischen Erwägungen, jedenfalls nicht aus systematischen. Denn da die weitaus überwiegende Zahl der Pendler arbeitstäglich Entfernungen von weniger als 21 km zurücklegt (WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2006, 807 [808]), kann der Fiskalgesetzgeber diese stl. „Wohltat“ ohne Weiteres verschmerzen.

**Aus dem Wort „wie“-Werbungskosten** wird deutlich, dass die „erhöhten“ Fahrtaufwendungen zwar keine WK (mehr) sind, aber technisch als solche zu behandeln sind. Das soll etwa zur Folge haben, dass der ArbNPauschbetrag und das Verfahren bei der Eintragung eines Freibetrags auf der LStKarte in gleicher Weise wie bei „echten“ WK anzuwenden ist (NIERMANN, DB 2007, 17). Dem kann nicht zugestimmt werden. Denn nach Abs. 2 Satz 1 sind Fahrtaufwendungen keine WK, also können sie auch im Rahmen des § 9a nicht als solche behandelt werden (glA LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 985).

Soweit danach ab dem 21. km der Ansatz der Entfernungspauschale in Betracht kommt, hat sich die Rechtslage gegenüber dem Zeitraum bis VZ 2006 im Prinzip nicht geändert. Denn Abs. 2 Sätze 2–5 entsprechen im Wesentlichen Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 2–6 aF. Insofern kann weitestgehend auf die entsprechenden Erl. verwiesen werden (s. Anm. 456 ff.; wegen der Einzelheiten s. auch NIERMANN, DB 2007, 17; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2006, 807; BMF v. 1.12.2006,

BStBl. I 2006, 778). Zwar ist in Abs. 2 Satz 2 in Abweichung von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 aF nunmehr ausdrücklich von „regelmäßiger“ Arbeitsstätte die Rede. Daraus ergibt sich jedoch keine inhaltliche Änderung, da unter Arbeitsstätte auch bislang stets nur eine regelmäßige verstanden wurde (s. Anm. 453).

Neu ist der erst durch das JStG 2007 in Satz 3 angefügte neue Halbs. 2 (s. Anm. 631). Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte es dabei bleiben, dass die Aufwendungen für Flugreisen in tatsächlicher Höhe in Abzug gebracht werden konnten (s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 idF bis VZ 2006 und Anm. 458). Die Bestimmung in Abs. 2 Satz 3 idF des StÄndG 2007 (entspricht Abs. 2 Satz 3 Halbs. 1 idF des JStG 2007) brachte dies jedoch nicht zum Ausdruck, im Gegenteil: einem Abzug der tatsächlichen Kosten anstelle der „Wie“-WK steht Abs. 2 Satz 1 entgegen (LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 982). Durch den eingefügten Halbs. 2 ergibt sich nun „klarstellend“ (NIERMANN, DB 2007, 17 [18]), dass die Aufwendungen für Flugreisen in tatsächlicher und nicht pauschalierter Höhe „wie“ WK abgezogen werden können. Entsprechendes gilt bei stfreier Sammelbeförderung, hier aber wiederum beschränkt auf Strecken ab dem 21. km.

Ebenfalls neu in diesem Zusammenhang ist auch, dass die früher in Abs. 2 Satz 2 enthaltene Regelung, nach der Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel angesetzt werden konnten, soweit sie den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag überstiegen, in Reaktion auf BFH v. 11.5.2005 – VI R 40/04 (BStBl. II 2005, 712) in die Neuregelung nicht übernommen worden ist (NIERMANN, DB 2007, 17 [18]; zu Recht krit. dazu LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 983; s. auch Anm. 642).

636 **3. Aufwendungen für Familienheimfahrten (Abs. 2 Sätze 7–9)**

Im Rahmen einer dHf. iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 können Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich abgezogen werden (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3). Für Familienheimfahrten gilt die Entfernungspauschale entsprechend. Die entsprechenden Regelungen fanden sich bis VZ 2006 in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4–6 (s. Anm. 520 ff.). Diese Bestimmungen sind durch das StÄndG 2007 aufgehoben und im Wesentlichen inhaltsgleich in Abs. 2 Sätze 7–9 angesiedelt worden. Danach gilt im Erg. die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten bei dHf. weiterhin. Es kommt aber nur zu einem Abzug „wie“-WK. Zudem ist die Entfernungspauschale insoweit nicht auf Strecken erst ab dem 21. km beschränkt. Auch wird weiterhin keine Begrenzung auf 4500 € vorgenommen (BMF v. 1.12.2006, BStBl. I 2006, 778; NIERMANN, DB 2007, 17 [22]; DRESECK, DB 2007, Beil. 2 zu Heft 9, 24). Wegen der Einzelheiten s. Anm. 521, 522.

637 **4. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale (Abs. 2 Satz 10)**

Die Regelung entspricht wörtlich Abs. 2 Satz 1 idF bis VZ 2006 (s. deshalb im Einzelnen Anm. 641). Durch die Entfernungspauschale sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und Familienheimfahrten entstehen. Das gilt nach Auffassung der FinVerw. ab VZ 2007 auch für Unfallkosten (BMF v. 1.12.2006, BStBl. I 2006, 778 Tz. 4; NIERMANN, DB 2007, 17 [21]).

638 **5. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Behinderten (Abs. 2 Sätze 10–12)**

Die Regelung entspricht fast wörtlich Abs. 2 Sätze 3 und 4 idF bis VZ 2006. Aus „Behinderte“ ist lediglich „behinderte Menschen“ geworden. Anstelle der

Entfernungspauschale können behinderte Menschen demnach die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten ansetzen. Insoweit soll sich für diesen Personenkreis keine Änderung zu der bis VZ 2006 bestehenden Rechtslage (s. dazu Anm. 642) ergeben. Das bedeutet, dass beim Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen die Kürzung um 20 Entfernungskilometer (Abs. 2 Satz 2) nicht gilt, wohl aber beim Ansatz derselben (BTDrucks. 16/1545, 14; BMF v. 1.12.2006, BStBl. I 2006, 778 Tz. 3; NIEMANN, DB 2007, 17 [22]; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2006, 807 [813]). Diese Auslegung widerstreitet zum Einen dem Wortlaut („anstelle der Entfernungspauschalen“) und ist zum Anderen sachlich nicht gerechtfertigt bzw. unverständlich (glA LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 984).

Einstweilen frei.

639

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

### 1. Vorbemerkung

640

Abs. 2 ist durch das StÄndG 2007 mit Wirkung ab VZ 2007 umfassend geändert worden (s. Anm. 631). Die Vorschrift hatte zuletzt folgenden Wortlaut:

„<sup>1</sup>Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind. <sup>2</sup>Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können angesetzt werden, soweit sie den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen. <sup>3</sup>Behinderte,

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 an Stelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten ansetzen.“ Die Voraussetzungen der Nummern 1 und 2 sind durch amtliche Unterlagen nachzuweisen.“

**Abs. 2 aF** ist durch das Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36) mit Wirkung ab VZ 2001 fast vollständig geändert und neu gefasst worden. Bis VZ 2000 regelte Abs. 2 ausschließlich die stl. Berücksichtigung von Fahrtkosten Behinderter (zur Rechtsentwicklung der Vorschrift s. Anm. 4). Nach Abs. 2 Satz 1 idF bis VZ 2000 konnten Behinderte anstelle der Kilometerpauschbeträge nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten die tatsächlichen Aufwendungen ansetzen.

**Bedeutung des Abs. 2 aF:** Abs. 2 aF steht in unmittelbarem Bezug zur Regelung der Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF) und stellt im Grunde eine Ergänzung bzw. Fortführung dieser Vorschrift dar. Zwar ist in Abs. 2 Satz 1 aF nur allgemein von „Entfernungspauschalen“ die Rede; eine ausdrückliche Bezugnahme auf Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 fehlt. Dabei handelt es sich jedoch nur um eine der zahlreichen Formulierungsschwächen im Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale, das offensichtlich unter Zeitdruck erstellt worden war.

Abs. 2 Satz 1 aF bestimmt als zentrale Vorschrift in Ergänzung zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen. Abs. 2 Sätze 2 und

3 aF beinhalten Ausnahmen von der Grundregel des Abs. 2 Satz 1 aF und damit Sonderregelungen für Benutzer öffentlicher Verkehrsmittel und Behinderte. Weitere Sonderregelungen fanden sich (an anderer Stelle) für Benutzer von Kraftwagen (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2 aF) und Flugzeugen (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 aF).

## 641 2. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen (Abs. 2 Satz 1 aF)

Nach Abs. 2 Satz 1 aF 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 Hausstands 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 aF.

**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 Geltung des Veranlassungsprinzips im Bereich der WK ausdrücklich anerkannt (s. zum Veranlassungsprinzip ausführlich 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 3 Nr. 4 Satz 1 aF 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, Abholfahrten), sondern auch die, die mit der Benutzung der Straße zusammenhängen (zB Straßenbenutzungsgebühren). Dies bedeutet eine Schlechterstellung von Pkw.-Benutzern gegenüber der früheren Praxis.

Allerdings steht die am Wortlaut orientierte Auslegung der Zielsetzung des Gesetzgebers entgegen, nach der die Neuregelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF 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“ (BTDrucks. 14/4435, 5). Dieser Halbsatz wurde vom FinAussch. mit der Begründung gestrichen, man wolle „Schlechterstellungen von Pkw.-Benutzern gegenüber der ursprünglichen Regelung“ vermeiden (BTDrucks. 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. 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 (glA PASCH/HÖRETH/RENN, DStZ 2001, 305; BIBER, EStB 2001, 71; NEUMANN, EStB 2001, 145; FUCHSEN, StB 2001, 122). Die FinVerw. berücksichtigt dagegen bis VZ 2007 weiterhin Unfallkosten neben der Entfernungspauschale (BMF v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994; glA MORSCH, DStR 2001, 245; NIERMANN, DB 2001, 170; SEIFERT, INF 2001, 129).

### 3. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel (Abs. 2 Satz 2)

642

Auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel sind die Entfernungspauschalen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 aF anzusetzen (s. Anm. 455, 457). Lediglich die die Entfernungspauschalen übersteigenden Kosten („soweit“) kann der Stpfl. gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 aF abziehen. Systematisch handelt es sich bei Abs. 2 Satz 2 aF um eine Ausnahme von der Grundregel des Abs. 2 Satz 1 aF 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. 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 aF 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 KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. F 86a).

**Als Entfernungspauschale abziehbarer Betrag** ist sowohl die für den jeweiligen Arbeitstag (s. dazu Anm. 457) geltende Entfernungspauschale (0,30 €) als auch der Höchstbetrag von 4500 €.

**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 aF aE übersteigen. Häufiger dürften die Fälle sein, in denen in den Fällen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 aF 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 eine tageweise Betrachtung. Wenn der ArbN an einzelnen Tagen öffentliche Verkehrsmittel nutzt, können diese Kosten in voller Höhe als WK abgezogen werden; an den übrigen Tagen kann die Entfernungspauschale geltend gemacht werden (BFH v. 11.5.2005 – VI R 40/04, BStBl. II 2005, 712; DRENECK, DB 2007, Beilage 2 zu Heft 9, 26).

**Soweit** bedeutet, dass dem ArbN kein Wahlrecht zwischen dem Ansatz einer Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 aF oder Nr. 5 Satz 5 aF und dem Ansatz der tatsächlichen Kosten gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 aF bzw. Nr. 5 Satz 4 aF zusteht, sondern die Entfernungspauschale in jedem Fall anzusetzen ist. Nur soweit die tatsächlichen Aufwendungen diesen Betrag übersteigen, können sie über die Entfernungspauschale hinaus als WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 aF bzw. Nr. 5 Satz 4 aF geltend gemacht werden (PASCH/HÖRETH/RENN, DStZ 2001, 305 [310]).

#### 643 4. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Behinderten (Abs. 2 Sätze 3 und 4)

Nach Abs. 2 Sätze 3 und 4 aF (= Sätze 11 und 12 nF) 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 aF);
- 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 aF).

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 aF; 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 aF 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 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 42 Abs. 7 Satz 4 LStR).

**Anstelle der Entfernungspauschalen** nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF können die tatsächlichen Aufwendungen als WK in Ansatz gebracht werden. Abs. 2 Satz 3 aF 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 aF und Nr. 5 Satz 5 aF gelangen nicht zur Anwendung. Sie können nicht zusätzlich in Anspruch genommen werden. Da Abs. 2 Satz 3 aF 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).

**Für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die Familienheimfahrten** gilt die Sonderregelung des Abs. 2 Satz 3 aF. Es gelten insoweit die entsprechenden Begriffsbestimmungen in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 aF. Das bedeutet auch, dass ein Behinderter nur die tatsächlichen Aufwendungen für eine arbeitstägliche Hin- und Rückfahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF) bzw. eine wöchentliche Familienheimfahrt bei dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 aF) in Ansatz bringen kann. Sonstige Fahrten, die ein Behinderter unternimmt, werden von Abs. 2 Satz 3 aF nicht erfasst. Aufwendungen für ärztlich verordnete Mittagsheimfahrten (oder sonstige Zwischenheimfahrten) sind wegen der Arbeitsstagsbegrenzung in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF 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 Auswärtstätigkeiten. Wegen des Umfangs der abzichbaren Aufwendungen und der Ermittlung im Einzelnen s. Anm. 297.
- ▷ *Obne Einzelnachweis* der tatsächlichen Gesamtkosten können bei Benutzung eines eigenen Kraftwagens auch pauschalierte Kilometersätze angesetzt werden (H 38 LStH; BMF v. 20.8.2001, BStBl. I 2001, 541; BMF v. 1.12.2006, BStBl. I 2006, 778). Auch diese Regelung entspricht der bei Auswärtstätigkeiten (s. Anm. 297).

Mit den pauschalierten Kilometersätzen sind alle gewöhnlichen Kfz-Kosten abgegolten. Daneben können etwaige außergewöhnliche Kosten angesetzt werden, wenn diese durch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. bei Familienheimfahrten entstanden sind (s. im Einzelnen H 38 LStH; s. zu Abholfahrten R 42 Abs. 7 Satz 2 LStR; NIEMANN, DB 2007, 17 [22]).

► *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 aF bereits für alle Stpfl. 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 aF):** Abs. 2 Satz 4 aF verlangt für den Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen iSd. Satzes 3 aF ausdrücklich den Nachweis der Behinderung durch amtliche Unterlagen. Das Nachweisgebot erstreckt sich auf das Merkmal der erheblichen Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr in Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 aF (s. zur Nachweisspflicht R 42 Abs. 7 Satz 3 LStR).

► *Amtliche Unterlagen:* Den Nachweis einer Behinderung hat der Stpfl. durch Vorlage eines Ausweises nach dem SGB IX bzw. bis zum 30.6.2001 dem SchwbG oder eines Bescheids der für die Durchführung des BundesversorgungsgG zuständigen Behörde zu erbringen (§ 65 Abs. 1 Nr. 1 EStDV iVm. R 42

Abs. 7 Satz 3 LStR). Maßgebliche Vorschrift für die Erstellung des Ausweises ist § 69 SGB IX (bis zum 30.6.2001: § 4 Abs. 5 SchwbG). Die erhebliche Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr wird durch das Merkzeichen „G“ im Ausweis dokumentiert.

644–649 Einstweilen frei.

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

650

#### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

**Überblick:** Abs. 3 erklärt bei den Überschusseinkünften iSd. § 2 Abs. 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 u. Arbeitsstätte (bis VZ 2006; s. Anm. 441),
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 betr. notwendige Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung und
- Abs. 2 betr. den „Wie“-WKAbzug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (ab VZ 2007) und den erweiterten Fahrtkostenabzug Behinderter für entsprechend anwendbar.

**Rechtswentwicklung:** Durch StÄndG v. 23.12.1966 wurde § 9 Abs. 3 mit Geltung ab dem 1.1.1967 in das EStG eingefügt. Im Zusammenhang mit der Aufhebung von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 durch das StÄndG 2007 (s. Anm. 441) wurde konsequenterweise in Abs. 3 der Verweis auf Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aufgehoben. Die Vorschrift gilt in der neuen Fassung 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 Nürnberg 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, 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.

## II. Entsprechende Geltung für Nichtarbeitnehmer

### 1. Entsprechende Geltung

654

Entsprechende Geltung bedeutet, dass die Regelungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (bis VZ 2006) und Nr. 5 sowie Abs. 2 mit ihrem deklaratorischen und konstitutiven Inhalt (insbes. der Entfernungspauschalen) gleichermaßen auch bei den Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 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.

Einstweilen frei.

655–656

### 2. Entsprechend anzuwendende Vorschriften

657

**Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (bis VZ 2006):** Für die durch eine Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 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 Stpfl. 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 aF, 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 zuzurechnen (SEITRICH, BB 1989, 2309; glA BFH v. 10.5.1995 – IX R 73/91, BStBl. II 1995, 713; krit. dazu DRENECK, 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 Nr. 5–7 erfordert, dass der Stpfl. außerhalb des Wohnorts zu Einkunftserzielungszwecken beschäftigt ist, am Beschäfti-

gungsort 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 Belegenheitsort 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. 2 Sätze 8 und 9 (ab VZ 2007; s. Anm. 636) bzw. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4 und 5 idF bis VZ 2006 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 idF bis 2006 und ab 2007 Anm. 630 ff., 640 ff.). Das bedeutet im Wesentlichen:

- Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte sind abweichend von Abs. 1 Satz 1 keine WK;
- für „Fernpendler“ kommt als „Wie“-WK der Abzug der Entfernungspauschale von 0,30 €/km unter Beachtung der Abgeltungswirkung und eines Höchstbetrags von 4500 € im Jahr in Betracht;
- Aufwendungen für Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf. können ohne km-Begrenzung als „Wie“-WK abgezogen werden;
- behinderte Stpfl. können die tatsächlich entstandenen Kosten für die Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte in Abzug bringen.

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)

[Anschluss S. E 369]

- für häusliche Arbeitszimmer, unangemessene Aufwendungen, Geldbußen, Ordnungsgelder, Hinterziehungszinsen und Bestechungsgelder (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b–8a und Nr. 10)
- für Parteispenden (§ 4 Abs. 6)
- sowie § 4 Abs. 5 Sätze 2–3 (Ausnahmen von Abzugsverboten; s. Anm. 687).

#### **Sinngemäß gelten nicht**

- die besonderen Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7
- die Regelungen für Schuldzinsen des § 4 Abs. 4a.

## II. Rechtsentwicklung des Abs. 5

686

**Ges. zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22. 12. 1983** (BGBl. I, 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, 1006; BStBl. I, 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, 2408; BStBl. I, 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, 297; BStBl. I, 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 1250; BStBl. I, 438): Die Abzugsverbote für häusliche Arbeitszimmer und für Schmiergelder des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b und Nr. 10 gelten ab VZ 1996 auch für WK.

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999** (BGBl. I, 402; BStBl. I, 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 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 WK-Bereich weder im VZ 1999 noch später gelten.

## III. Bedeutung des Abs. 5

687

**Korrektur zum weiten Werbungskostenbegriff:** Der sehr weite WK-Begriff des Abs. 1 Satz 1 schränkt den Abzug von Aufwendungen, die durch die jeweilige Einkunftsart veranlaßt sind, nicht ein. Ebenso wie beim deckungsgleichen BAB-Begriff (vgl. Anm. 135 und § 4 Anm. 721) hat der Gesetzgeber eine Begrenzung durch eine spezielle gesetzliche Regelung für nötig gehalten. In erster Linie geht es dabei um Aufwendungen, die die private Lebensführung der Stpfl. betreffen. 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. Der frühere Streit über die Frage, ob § 4 Abs. 5 analog angewendet werden kann (vgl. Anm. 690 ff.), ist damit gegenstandslos geworden. Zur Frage der konstitutiven oder deklaratorischen Wirkung der Vorschrift s. § 4 Anm. 1128, zur Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips § 4 Anm. 1102.

**Sinngemäße Geltung:** Gesetzestechisch 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. Damit wird auch verhindert, daß das Abzugsverbot für BA umgangen wird, indem ArbG höheren Lohn zahlen und ihre ArbN entsprechende Ausgaben tätigen. Damit die Gleichbehandlung lückenlos gewahrt wird, kommen auch die in § 4 Abs. 5 Satz 2 geregelten Ausnahmen von Abzugsverboten zur Anwendung, obwohl es an einer ausdrücklichen Verweisung fehlt. Dagegen gelten die besonderen Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7 nicht sinngemäß.

688–689 Einstweilen frei.

## B. Sinngemäße Geltung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5, 6b–8a, 10 und Abs. 6

### 690 I. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Aufwendungen für Geschenke)

**Geschenke als Werbungskosten:** Das gesetzliche Abzugsverbot für BA war ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung beim Abzug von WK nicht analog anzuwenden. Damit konnten Stpfl. bis VZ 1991 im Rahmen von Einkünften mit Einnahme-Überschußrechnung Geschenke, die durch die jeweilige Einkunftsart veranlaßt waren, unbeschränkt abziehen (vgl. BFH v. 13. 1. 1984 VI R 194/80, BStBl. II, 315: ArbNGeschenke an Geschäftsfreunde des ArbG). Ab VZ 1992 schließt die Verweisung auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 die Besteuerungslücke für Geschenke im Wert von mehr als 40 € (vor 2002: 75 DM). Soweit der WKAbzug noch in Betracht kommt, ist zu beachten, daß der BFH bei Geschenken von ArbN mit erfolgsunabhängigen Gehältern an Untergebene oder Kollegen eine private (Mit-)Veranlassung annimmt, die den WKAbzug verhindert (§ 12 Nr. 1; 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).

**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.; vgl. ferner R 21 EStR 2001 und § 10b Anm. 10 zur Abgrenzung Spenden/Geschenke.

**II. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (Bewirtungsaufwendungen)**

691

**Bewirtungsaufwendungen als Werbungskosten:** Bis VZ 1991 konnten Bewirtungsaufwendungen nach den allgemeinen Grundsätzen als WK abgezogen werden. Die damaligen besonderen Abzugsregelungen für BA waren nicht analog anzuwenden (vgl. BFH v. 16. 3. 1984 VI R 174/80, BStBl. II, 433). Ab VZ 1992 hat der Gesetzgeber durch die ausdrückliche Verweisung den Abzug auf 80 vH der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen begrenzt und die Gleichbehandlung von BA und WK sichergestellt.

**Sinngemäße Geltung:** § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 regelt nach dem Gesetzeswortlaut den Abzug von Bewirtungsaufwendungen „aus *geschäftlichem* Anlaß“. Dementsprechend ist bei WK von der Veranlassung durch die jeweilige Einkunftsart auszugehen. In der Praxis liegt die Problematik in der Abgrenzung zu privat (mit-)veranlaßten Bewirtungen (s. § 12 Anm. 150 unter „Bewirtungskosten“, sowie § 4 Anm. 1214 ff.). 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.; vgl. ferner R 21 Abs. 5 ff. EStR 2001.

**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. 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

**Ergänzung der Abzugsverbote in § 12 Nr. 1 und Nr. 7:** Bei Aufwendungen für die Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten und ähnliche Zwecke liegt eine private (Mit-)Veranlassung ebenso nahe wie ggf. die Annahme von der Höhe nach unangemessenen Aufwendungen. Der Gesetzgeber hat zur Mißbrauchsbekämpfung ein spezielles Abzugsverbot für notwendig gehalten, so daß es auf die wesentlichen Streitfragen bei der Anwendung des § 12 Nr. 1 und der Nr. 7 im Ergebnis nicht mehr ankommt. Ist eine private (Mit-)Veranlassung von Aufwendungen gegeben, so nützt es einem Stpfl. nichts mehr, wenn er zB ihre völlig untergeordnete Bedeutung im Vergleich zur beruflichen Veranlassung geltend macht oder sich auf die Möglichkeit der Trennung privater und beruflicher Aufwendungen beruft. Denn das vollständige Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 greift gleichwohl ein, es sei denn, es liegt einer der nachfolgend erläuterten Sonderfälle vor.

**Gesetzliche Ausnahme vom Abzugsverbot:** Nach § 4 Abs. 5 Satz 2 gilt das Abzugsverbot nicht, wenn der Zweck der Jagd bzw. der ähnlichen Tätigkeit Gegenstand einer mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. ist. Diese Ausnahmeregelung ist zur Gleichbehandlung bei allen Einkunftsarten anzuwenden. Denn Satz 2 stellt klar, daß es nicht der Sinn des Abzugsverbots ist, zB den gewerblichen Verpächter von Segel- oder Motorjachten vom Abzug seiner Aufwendungen auszuschließen (vgl. BFH v. 3. 2. 1993 I R 18/92, BStBl. II, 367). Dies muß auch gelten, wenn die Verpachtung im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erfolgt oder wenn ein nichtselbständiger Förster beruflich zur Jagd verpflichtet ist (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 15. 6. 1981, EFG 1982, 180, rkr.: freiwillige Teilnahme an einer „Verwaltungsjagd“ genügt für WK nicht; s. auch Anm. 580 „Waffen“).

**Einschränkende Auslegung des Abzugsverbots:** Zur Vermeidung unbilliger Härten legt der BFH den Wortlaut des Abzugsverbots einschränkend aus. Es greift nicht bereits dann ein, wenn *der Art nach* Aufwendungen für die Jagd uä. getätigt werden. Aufgrund der Formulierung „Aufwendungen für die Jagd uä.“ stellt der BFH vielmehr auf den Zweck ab, den der Stpfl. mit den Aufwendungen verfolgt. Fehlt jeder Bezug zum Privatbereich, können die Aufwendungen abgezogen werden. Das Abzugsverbot greift nur, wenn die Aufwendungen einer sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation dienen (vgl. BFH v. 30. 7. 1980 I R 111/77, BStBl. II 1981, 58; v. 3. 2. 1993 I R 18/92, BStBl. II, 367; v. 10. 5. 2001 IV R 6/00, BStBl. II, 575: Fahrten zur Arbeitsstätte mit dem Motorboot).

**Beispiel:** Ein Polizeibeamter will Jagdsachbearbeiter werden, um nicht mehr im Schichtdienst arbeiten zu müssen. Der Abzug von Aufwendungen für die Jagdprüfung als WK ist zulässig, wenn ihm der Nachweis gelingt, daß er die Jagdprüfung ausschließlich aus dem beruflichen Grund ablegte.

**Sinngemäße Geltung:** Zur Auslegung des Abzugsverbots s. im übrigen die Erl. zu § 4.

694

#### V. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Mehraufwendungen für die Verpflegung)

Der WKAbzug von nachgewiesenen Verpflegungsmehraufwendungen war bis VZ 1991 durch Abs. 4 und in den VZ 1992–1995 durch die Verweisung auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 aF auf Höchstbeträge begrenzt. Daneben ließen Verwaltungsvorschriften den Abzug pauschaler Mehraufwendungen zu. Ab VZ 1996 erfolgte in der Nr. 5 eine umfassende gesetzliche Neuregelung, die auch die für ArbN bedeutenden und typischen Sachverhalte (zB Einsatzwechseltätigkeit; Fahrtätigkeit; doppelte Haushaltsführung) umfaßt. Die „sinngemäße Anwendung“ führt im WKBereich zu keinen Besonderheiten, s. deshalb § 4 Anm. 1350 ff.

695–698 Einstweilen frei.

#### 699 VI. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Häusliches Arbeitszimmer)

Bis einschließlich VZ 1995 galten für den WKAbzug die allgemeinen strechtlichen Grundsätze. Entscheidend war die Abgrenzung der Aufwendungen vom Bereich der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1). Da Verwaltung und Rspr.

– trotz des ständigen Mißbrauchsverdachts – immer großzügiger wurden, war in vielen Fällen der unbegrenzte Abzug von Wohnungsaufwendungen möglich. Die gesetzliche Neuregelung ab VZ 1996, die dies wieder einschränken soll, führt zu keinen einkunftsartspezifischen Besonderheiten für WK; s. daher § 4 Anm. 1490 ff. (ABC: Anm. 1577); s. auch Anm. 580 „Arbeitszimmer“.

#### 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, 459). Die Kritik an dieser Ansicht führte zur Änderung der Rspr. Nach dem Urt. v. 12. 1. 1990 VI R 29/86 (BStBl. II, 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 der BFH im Urt. v. 10. 3. 1978 VI R 111/76 (BStBl. II, 459) noch 17200 DM für den Flügel einer Gymnasiallehrerin als unangemessen, so hatte er im Urt. v. 26. 1. 2001 VI R 26/98 (BStBl. II, 194) bei Aufwendungen einer angestellten Konzertmeisterin von 247280 DM für eine Geige keine Bedenken mehr (s. auch Anm. 572 ff.).

#### 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.

#### 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. 1760).

#### 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 Abzugsver-

bote 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, 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 WKAbzug 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.

**Rechtswidrige Handlungen:** Ab VZ 1999 greift das Abzugsverbot bereits dann ein, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zuläßt (Aufzählung möglicher Strafvorschriften, insb. bei Bestechungen im Ausland, s. R 24 EStR 2001 und OFD Frankfurt v. 29. 5. 2000, StEK EStG § 4 BetrAusg Nr. 517). Im Gegensatz zur früheren Rechtslage kommt es also nicht mehr darauf an, daß der Stpfl. den subjektiven Tatbestand der jeweiligen Strafnorm erfüllt und rechtskräftig verurteilt wird. Zu den Praxisproblemen der Vorschrift s. RANDT, BB 2000, 1006 und DÖRN, DStZ 2001, 736 mwN.

**Das Abzugsverbot** gilt für die „Vorteile“, also die gewährten Schmiergelder oder Sachleistungen, und für die damit zusammenhängenden Aufwendungen (zB Reise-, Telefon-, Beratungskosten). Entstehen einem ArbN anlässlich einer Schmiergeldzahlung somit WK, die der ArbG nicht ersetzt, ist der Abzug auch dann ausgeschlossen, wenn die Bestechung im Interesse des ArbG erfolgt.

**Nachweisprobleme:** In der Praxis wird es der Verwaltung häufig nicht gelingen, einen strafbaren Bestechungsversuch ausreichend zu belegen. Dennoch läuft das Abzugsverbot uE nicht – wie vielfach vertreten (vgl. SCHMIDT/HEINIKKE XXI, § 4 Rn. 608) – weitgehend ins Leere. Verzichtet ein Stpfl. nicht auf den WKAbzug, so muß er nicht nur den wahren Sachverhalt verschleiern, sondern auch noch einen anderen zum WKAbzug führenden Tatbestand erfinden. Damit dürfte der WKAbzug häufig am fehlenden Nachweis des fiktiven Sachverhalts scheitern.

704

### XI. 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 Sonderausgaben (§ 10b) oder durch die Steuerermäßigung des § 34g. Zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale des Abzugsverbots des Abs. 6, insbes. zur Abgrenzung von Spenden und Zahlungen gegen konkrete Gegenleistung, s. § 4 Anm. 2000 ff.; s. auch § 10b Anm. 10. Zum Sponsoring s. BMF v. 18. 2. 1998, BStBl. I, 212.

705–749 Einstweilen frei.