

§ 9

Werbungskosten

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens und zu Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

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

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb ergibt;
2. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit solche Ausgaben sich auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen;
3. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist;
4. Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4. ²Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte 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. ³Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nummer 32. ⁴Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte 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 erster Tätigkeitsstätte benutzt wird. ⁵Nach § 8 Absatz 2 Satz 11 oder Absatz 3 steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mindern den nach Satz 2 abziehbaren Betrag; ist der Arbeitgeber selbst der Verkehrsträger, ist der Preis anzusetzen, den ein dritter Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hätte. ⁶Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so sind die Wege von einer Wohnung, die nicht der ersten Tätigkeitsstätte am nächsten liegt, nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird.
- 4a. Aufwendungen des Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im

Sinne des Absatzes 4 sowie keine Familienheimfahrten sind.²Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, können die Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel (Fahrzeug) als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt sind.³Hat ein Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Absatz 4) und hat er nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie den diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen, gilt Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort oder dem zur Wohnung nächstgelegenen Zugang zum Tätigkeitsgebiet entsprechend.⁴Für die Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebietes gelten die Sätze 1 und 2 entsprechend;

5. notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen.²Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt.³Das Vorliegen eines eigenen Hausstandes setzt das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus.⁴Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1000 Euro im Monat.⁵Aufwendungen für die Wege vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte zum Ort des eigenen Hausstandes und zurück (Familienheimfahrt) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich abgezogen werden.⁶Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstandes und dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte anzusetzen.⁷Nummer 4 Satz 3 bis 5 ist entsprechend anzuwenden.⁸Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt;
- 5a. notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist.²Übernachtungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung.³Soweit höhere Übernachtungskosten anfallen, weil der Arbeitnehmer eine Unterkunft gemeinsam mit Personen nutzt, die in keinem Dienstverhältnis zum selben Arbeitgeber stehen, sind nur diejenigen Aufwendungen anzusetzen, die bei alleiniger Nutzung durch den Arbeitnehmer angefallen wären.⁴Nach Ablauf von 48 Monaten einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, können Unterkunftskosten nur noch bis zur Höhe des Betrags nach Nummer 5 angesetzt werden.⁵Eine Unterbrechung dieser beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn, wenn die Unterbrechung mindestens sechs Monate dauert;

6. Aufwendungen für Arbeitsmittel, zum Beispiel für Werkzeuge und typische Berufskleidung. ²Nummer 7 bleibt unberührt;
7. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen. ²§ 6 Absatz 2 Satz 1 bis 3 ist in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern entsprechend anzuwenden.

(2) ¹Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4 und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind. ²Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können angesetzt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen. ³Behinderte Menschen,

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

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

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

(4) ¹Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. ²Die Zuordnung im Sinne des Satzes 1 wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. ³Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll. ⁴Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft

1. typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder
2. je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

⁵Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste Tätigkeitsstätte. ⁶Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist diejenige Tätigkeitsstätte erste Tätigkeitsstätte, die der Arbeitgeber bestimmt. ⁷Fehlt es an dieser Bestimmung oder ist sie nicht eindeutig, ist die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte. ⁸Als erste Tätigkeitsstätte gilt auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird; die Regelungen für Arbeitnehmer nach Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und 5 sowie Abs. 4a sind entsprechend anzuwenden.

(4a) ¹Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung sind nur nach Maßgabe der folgenden Sätze als Werbungskosten abziehbar. ²Wird der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (auswärtige berufliche Tätigkeit), ist zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen eine Verpflegungspauschale anzusetzen. ³Diese beträgt

1. 24 Euro für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist,
2. jeweils 12 Euro für den An- und Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet,
3. 12 Euro für den Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer ohne Übernachtung außerhalb seiner Wohnung mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist; beginnt die auswärtige berufliche Tätigkeit an einem Kalendertag und endet am nachfolgenden Kalendertag ohne Übernachtung, werden 12 Euro für den Kalendertag gewährt, an dem der Arbeitnehmer den überwiegenden Teil der insgesamt mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist.

⁴Hat der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte, gelten die Sätze 2 und 3 entsprechend; Wohnung im Sinne der Sätze 2 und 3 ist der Hausstand, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet sowie eine Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen der doppelten Haushaltsführung. ⁵Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der Pauschbeträge nach Satz 3 länderspezifische unterschiedliche Pauschbeträge, die für die Fälle der Nummer 1 mit 120 sowie der Nummern 2 und 3 mit 80 Prozent der Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder aufgerundet auf volle Euro festgesetzt werden; dabei bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht, oder, wenn dieser Ort im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland. ⁶Der Abzug der Verpflegungspauschalen ist auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. ⁷Eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn, wenn sie mindestens vier Wochen dauert. ⁸Wird dem Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, sind die nach den Sätzen 3 und 5 ermittelten Verpflegungspauschalen zu kürzen:

1. für Frühstück um 20 Prozent,
2. für Mittag- und Abendessen um jeweils 40 Prozent

der nach Satz 3 Nummer 1 gegebenenfalls in Verbindung mit Satz 5 maßgebenden Verpflegungspauschale für einen vollen Kalendertag; die Kürzung darf die ermittelte Verpflegungspauschale nicht übersteigen. ⁹Satz 8 gilt auch, wenn Reisekostenvergütungen wegen der zur Verfügung gestellten Mahlzeiten einbehalten oder gekürzt werden oder die Mahlzeiten nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1a pauschal besteuert werden. ¹⁰Hat der Arbeitnehmer für die Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Be-

trag den Kürzungsbetrag nach Satz 8. ¹¹Erhält der Arbeitnehmer steuerfreie Erstattungen für Verpflegung, ist ein Werbungskostenabzug insoweit ausgeschlossen. ¹²Die Verpflegungspauschalen nach den Sätzen 3 und 5, die Dreimonatsfrist nach den Sätzen 6 und 7 sowie die Kürzungsregelungen nach den Sätzen 8 bis 10 gelten entsprechend auch für den Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung, die bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, soweit der Arbeitnehmer vom eignen Hausstand im Sinne des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 abwesend ist; dabei ist für jeden Kalendertag innerhalb der Dreimonatsfrist, an dem gleichzeitig eine Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 oder des Satzes 4 ausgeübt wird, nur der jeweils höchste in Betracht kommende Pauschbetrag abziehbar. ¹³Die Dauer einer Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 an dem Tätigkeitsort, an dem die doppelte Haushaltsführung begründet wurde, ist auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist.

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

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

Autoren:

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

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

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 9

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 9	1		
II. Rechtsentwicklung des § 9		3. Wirtschaftliche Bedeutung des § 9	8
1. Entwicklung des Rechtsinstituts	2	4. Verfassungsmäßigkeit des § 9	
2. Rechtsentwicklung des Werbungskostenbegriffs bis zum EStG 1934	3	a) Verfassungsmäßigkeit des § 9 insgesamt	9
3. Rechtsentwicklung seit dem EStG 1934	4	b) Verfassungswidrigkeit des Abs. 4	9a
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 9		c) Verfassungswidrigkeit des Abs. 6	
1. Gesetzgeberischer Zweck und Gesetzssystematik	6	aa) Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 3 GG	9b
2. Abgrenzungsfunktion des § 9 im Einzelnen	7	bb) Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	9c
		cc) Verstoß der Anwendungsregelung gegen das Rückwirkungsverbot	9d
		5. Gestaltungsmöglichkeiten beim Werbungskostenabzug	10

	Anm.
IV. Geltungsbereich des § 9	
1. Sachlicher Geltungsbereich	
a) Geltung für die Ermittlung der Überschusseinkünfte	13
b) Geltung in steuerrechtlichen Sonderverfahren	14
2. Persönlicher Geltungsbereich	
a) Geltung im Einkommensteuerrecht	15
b) Geltung im Körperschaftsteuerrecht	16
3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	17
4. Anwendung bei Gesellschaften und Gemeinschaften	20
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
1. Verhältnis zu § 3c (anteilige Abzüge)	22
2. Verhältnis zu § 4 Abs. 4 (Betriebsausgaben)	23
3. Verhältnis zu § 8 (Einnahmen)	25
4. Verhältnis zu §§ 9a, 9b (Pauschbeträge; Vorsteuerabzug)	26
5. Verhältnis zu §§ 10 ff. (Sonderausgaben)	27
6. Verhältnis zu § 11 (Vereinbarung und Verausgabung)	28
7. Verhältnis zu § 12 (nicht abzichbare Ausgaben)	29

	Anm.
8. Verhältnis zu außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33–33b)	35
VI. Zurechnung der Werbungskosten (Abzugsberechtigung)	
1. Grundsätze	40
2. Aufwendungen durch Dritte und für Dritte	
a) Abziehbarkeit von Dritt-aufwendungen beim Einkunftszieler	43
b) Übernahme von Aufwendungen für einen Dritten	44
3. Besonderheiten bei der AfA-Zurechnung	47
4. Besonderheiten bei Gesellschaften und Gemeinschaften	50
VII. Verfahrensfragen	
1. Berücksichtigung von Werbungskosten im Veranlagungs-, Vorauszahlungs- und Lohnsteuerverfahren	53
2. Nachweiserfordernisse und Feststellungslast für Werbungskosten	
a) Nachweiserfordernisse	54
b) Feststellungslast	55
3. Nachholung, Verzicht und Wahlrechte beim Werbungskostenabzug	57

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Werbungskostenabzug**

	Anm.
I. Allgemeiner Werbungskostenatbestand (Abs. 1 Satz 1)	
1. Überblick über die Tatbestandsmerkmale	60
2. Werbungskosten als Aufwendungen (Abs. 1 Satz 1)	
a) Begriff der Aufwendungen (= Ausgaben)	
aa) Aufwendungen als vermögensmindernder Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert (Ausgabe)	65

	Anm.
bb) Verhältnis zu den Begriffen „Aufwand“ und „Kosten“	68
cc) Verhältnis zur zeitlichen Zuordnung (Abfluss) und persönlichen Zurechnung (Abzugsberechtigung)	71
b) Aufwendungen und kompensierende Ansprüche bzw. Leistungen	
aa) Grundsatz der getrennten Beurteilung bei Überschusseinkünften	75

	Anm.		Anm.
bb) Behandlung sog. kompensierender Ansprüche bei Überschusseinkünften		nahmen, insbesondere Veranlassungsprinzip (Abs. 1 Satz 1)	
(1) Fälle sog. kompensierender Ansprüche	76	a) Gesetzeswortlaut des Abs. 1 Satz 1	
(2) Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung von Aufwendungen (bzw. Einnahmen) und kompensierendem Anspruch	77	aa) Steuergesetzliche Unschärfen und Interpretationsvielfalt	115
(3) Einzelfälle	78	bb) Leistungsverhältnis als fehlendes Verknüpfungselement	
cc) Rückzahlung früherer Einnahmen (negative Einnahmen)		(1) Fehlendes Tatbestandsmerkmal der Erwerbsleistung (als Einkunftsquelle)	116
(1) Negative Einnahmen oder Werbungskosten . .	80	(2) Zweifache Voraussetzung: Veranlassung durch eine Erwerbsleistung (Einkunftsquelle), die der Einkunftszielung dient	117
(2) Einzelheiten zum Abzug negativer Einnahmen . . .	81	cc) Bedeutung der Begriffe „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung“	121
dd) Rückfluss früherer Werbungskosten (keine negativen Werbungskosten)		b) Allgemeines zum Veranlassungsprinzip	
(1) Rückfluss abgezogener Werbungskosten	85	aa) Veranlassungsbezogener Werbungskostenbegriff .	130
(2) Rückfluss nicht als Werbungskosten abgezogener Aufwendungen	87	bb) Bedeutung des Veranlassungsprinzips	132
ee) Ersatz- oder Erstattungsleistungen und Zuschüsse Dritter		cc) Geltungsbereich des Veranlassungsprinzips	
(1) Ersatz- oder Erstattungsleistungen durch Dritte .	90	(1) Einheitliches Veranlassungsprinzip für Betriebsausgaben und Werbungskosten	135
(2) Zuschüsse	91	(2) Einheitliches Veranlassungsprinzip bei allen Überschusseinkunftsarten	136
(3) Verzicht auf Ersatz- oder Erstattungsleistungen . . .	92	dd) Verhältnis zum finalen Werbungskostenbegriff der Gesetzesfassung	
c) Weitere Abgrenzungsfragen		(1) Kein bloß erweiterter finaler Werbungskostenbegriff	138
aa) Aufwendungen auf das Vermögen	95	(2) Durch den (aufgrund des Veranlassungsprinzips) erweiterten Werbungskostenbegriff erfasste Fallgruppen	139
bb) Fiktive Aufwendungen . .	100	c) Veranlassung	
d) Bewertung der Aufwendungen	104	aa) Begriff der Veranlassung	140
3. Einnahmen als Bezugspunkt der Aufwendungen		bb) Abgrenzung der Veranlassung vom Zweck . .	141
a) Begriff der Einnahmen und Erwerbsbezug	105		
b) Steuerbare oder steuerpflichtige Einnahmen . . .	107		
c) Einnahme- oder Einkunftszielung?	110		
d) Einnahmen bei teilentgeltlichen Rechtsgeschäften	112		
4. Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Ein-			

	Anm.		Anm.
cc) Abgrenzung der Veranlassung von der Verursachung	142	bei Vermietung und Verpachtung	166
dd) Bedeutung des Verschuldens des Steuerpflichtigen	143	(7) Werbungskosten bei Unterbrechung der Einkunftszielung	167
d) Veranlassungszusammenhang		(8) Nachträgliche Werbungskosten	170
aa) Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendung und Erwerbsleistung	145	(9) Anwendungsbeispiele für nachträgliche Werbungskosten	172
bb) Objektiver und subjektiver Zusammenhang als Elemente des Veranlassungsprinzips		cc) Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen	
(1) Meinungsstreit über die Maßgeblichkeit objektiver und subjektiver Kriterien	146	(1) Begriff der gemischten Aufwendungen	175
(2) Herrschende Meinung	147	(2) Gesetzlich geregelte Fälle gemischter Aufwendungen	176
(3) Abweichende Auffassung	148	(3) Voller Werbungskostenabzug gemischter Aufwendungen nur bei weitaus überwiegendem Erwerbsbezug (Wesentlichkeitsprinzip)	177
(4) Eigene Auffassung	149	(4) Aufteilung gemischter Aufwendungen	178
cc) Weitere Kriterien zur Kennzeichnung des Zusammenhangs		(5) Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Aufwendungen für die Lebensführung	179
(1) Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang	152	(6) Wechsel des Veranlassungszusammenhangs	183
(2) Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang	153	dd) Aufwendungen auf die Vermögenssphäre	
(3) Zeitlicher und örtlicher Zusammenhang	154	(1) Abgrenzungsproblem	185
e) Abgrenzungsfunktion des Veranlassungsprinzips		(2) Grundsatz der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre (Vermögensneutralitätsprinzip)	186
aa) Vorbemerkung	160	(3) Wirkungsbereich und Grenzen des Vermögensneutralitätsprinzips bei Anwendung auf vermögensbezogene Aufwendungen	187
bb) Zeitliche Abgrenzungsprobleme		(4) Fallgruppen vermögensbezogener Aufwendungen	188
(1) Grundsätzliche Bedeutung des Zeitmoments	161	cc) Vermögensverluste	
(2) Vorab veranlasste Werbungskosten	162	(1) Rechtsgrundlage für den Abzug von Vermögensverlusten	190
(3) Weitere Abzugsvoraussetzungen	163	(2) Veranlassungsprinzip als Beurteilungsleitlinie	191
(4) Anwendungsbeispiele für vorab veranlasste Werbungskosten	164	(3) Fallgruppensystematik	192
(5) Fehlgeschlagene oder vergebliche (vorab veranlasste) Aufwendungen als Werbungskosten (Grundsätze)	165		
(6) Fehlgeschlagene (vorab veranlasste) Aufwendungen als Werbungskosten			

	Anm.
(4) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit Gegenständen des reinen Erverbsvermögens	193
(5) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit planmäßig gemischt genutzten Gegenständen . .	194
(6) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit nicht der Einkunfts-erzielung dienendem Privatvermögen	195
5. Angemessenheit von Werbungskosten	
a) Vorbemerkung	200
b) Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit und Üblichkeit der Aufwendungen .	201
c) Abzugsverbot für die Lebensführung berührende unangemessene Aufwendungen	202
II. Abzug der Werbungskosten bei der zugehörigen Einkunftsart als Rechtsfolgeanordnung (Abs. 1 Satz 2)	
1. Bedeutung des Abs. 1 Satz 2	210
2. Abzug der Werbungskosten	
a) Inhalt der gesetzlichen Regelung	215
b) Abzugsverbote (nicht abziehbare Werbungskosten)	216
c) Zeitpunkt des Abzugs	
aa) Grundsatz des § 11 Abs. 2 Satz 1 (Abflussprinzip)	220
bb) Ausnahmen von § 11 Abs. 2 Satz 1	221
cc) Vorauszahlung, Nachzahlung und Nachholung von Werbungskosten . .	222
3. Abzug bei der zugehörigen Einkunftsart	
a) Inhalt der gesetzlichen Regelung	235
b) Einkunftsarten- und einkunftsquellenbezogene Qualifikationskonflikte	236

	Anm.
III. Anhang zu Abs. 1 Sätze 1 und 2: Wichtige Anwendungsfälle des allgemeinen Werbungskostenbegriffs	
1. Allgemeine Erläuterungen	240
2. Bildungsaufwendungen	
a) Bildungsaufwendungen als Werbungskosten	
aa) Begriff	241
bb) Rechtsentwicklung	241a
b) Bildungsaufwendungen und objektives Nettoprinzip .	242
c) Veranlassungszusammenhang	243
d) Verhältnis zu § 12	
aa) Verhältnis zu § 12 Nr. 1 Satz 2	244
bb) Verhältnis zu § 12 Nr. 5 und Abs. 6 (Berufsausbildung – Erststudium)	244a
e) Nachweis/Feststellungslast	245
f) Einzelfälle	246
g) Rechtsfolgen	253
3. Reisekosten	
a) Entwicklung des steuerlichen Reisekostenrechts	285
b) Art und Umfang der als Werbungskosten abziehbaren Reisekosten bis Veranlagungszeitraum 2013	
aa) Überblick	286
bb) Fahrtkosten	
(1) Begriff	287
(2) Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel	288
(3) Benutzung eines eigenen Fahrzeugs	289
cc) Mehraufwendungen für die Verpflegung	
(1) Bedeutung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5	290
(2) Gleiche Grundsätze bei Auswärtstätigkeit	291
(3) Unentgeltliche Verpflegung	292
(4) Erstattung durch Arbeitgeber	293
dd) Übernachtungskosten	
(1) Begriff	294
(2) Werbungskostenabzug bei Auswärtstätigkeiten .	295
(3) Einzelnachweis	296
ee) Sonstige Reisekosten . . .	300

	Anm.		Anm.
4. Umzugskosten		(2) Abgrenzung zur Kapitalrückzahlung	361
a) Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug		(3) Abgrenzung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten	361a
aa) Veranlassungsprinzip als Abgrenzungsmaßstab		bb) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart	
(1) Allgemeiner Werbungskostenbegriff und Veranlassungsprinzip	310	(1) Voraussetzungen und Rechtsfolgen	362
(2) Zeitlicher Zusammenhang	310a	(2) Erwerbsbezogenes Veranlassungsprinzip und Nachweisgebot	363
(3) Umzugskostenvergütungen	310b	(3) Zweck der Schuldaufnahme als Kriterium erwerbsbezogener Veranlassung	370
bb) Zusammenhang mit einer Einkunftsart; außergewöhnliche Belastungen	311	(4) Schuldzinsen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen	371
b) Fallgruppen erwerbsbezogener Umzugskosten		(5) Vorab entstandene/vergebliche Schuldzinsen	371a
aa) Typische Grundfälle	313	(6) Nachträgliche Schuldzinsen	372
bb) Einzelfragen	314	(7) Aufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken	374
c) Rechtsfolgen: Höhe der Werbungskosten		(8) Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten/-quellen	379
aa) Grundsätze	315	(9) Umwidmung von Darlehen (sog. Surrogationsrechtsprechung)	380
bb) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Inlandsumzügen	316	cc) Abzugsberechtigung	382
cc) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Auslandsumzügen	317	dd) Zeitpunkt des Abzugs	383
		ee) Anwendungsfälle	385
		c) Renten und dauernde Lasten als Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1)	
		aa) Allgemeines	390
		bb) Begriff und Abgrenzung der auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten	
		(1) Begriff der Renten und dauernden Lasten	391
		(2) Besonderer Verpflichtungsgrund	392
		(3) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart	393
		cc) Durchführung des Werbungskostenabzugs	
		(1) Höhe des Abzugs	396
		(2) Zeitpunkt des Abzugs	397
IV. Im Gesetz genannte Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 bis 7)			
1. Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1)			
a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 1			
aa) Überblick zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 1	355		
bb) Rechtsentwicklung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1	356		
cc) Bedeutung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1	357		
dd) Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1	358		
ee) Verhältnis zu anderen Vorschriften	359		
b) Schuldzinsen als Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1)			
aa) Begriff und Abgrenzung der einkommensteuerlichen Schuldzinsen			
(1) Begriff der Schuldzinsen	360		

	Anm.		Anm.
d) Begrenzung des Abzugs für Leibrenten auf den Ertragsanteil (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2)	400	aa) Aufwendungen des Arbeitnehmers; Fahrtkostensatz	450
2. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2)		bb) Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Arbeitsstätte)	
a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 2	410	(1) Begriff der Wohnung	452
b) Von Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 erfasste Aufwendungen		(2) Begriff der ersten Tätigkeitsstätte (regelmäßige Arbeitsstätte)	453
aa) Grundsätzliches	417	(3) Regelmäßige Arbeitsstätte (bis Veranlagungszeitraum 2013)	454
bb) Steuern vom Grundbesitz	418	(4) Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (regelmäßige Arbeitsstätte)	455
cc) Sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge	419	c) Abgeltung der Aufwendungen durch die Entfernungspauschale (Nr. 4 Satz 2)	
dd) Versicherungsbeiträge	420	aa) Systemwechsel durch Einführung der Entfernungspauschale	456
c) Der Einnahmeerzielung dienende Gebäude oder Gegenstände	421	bb) Höhe der Entfernungspauschale	457
3. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3)		d) Keine Entfernungspauschale bei Nutzung von Flugzeugen und bei Sammelbeförderung (Nr. 4 Satz 3)	458
a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 3	430	e) Bestimmung der Wegstrecke (Nr. 4 Satz 4)	459
b) Abziehbare Beiträge zu Berufsverbänden		f) Anrechnung von Arbeitgeberleistungen (Nr. 4 Satz 5)	460
aa) Berufsstände und sonstige Berufsverbände	435	g) Mehrere Wohnungen (Nr. 4 Satz 6)	462
bb) Beiträge	436	5. Fahrtkosten als Werbungskosten bei Auswärtstätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a)	
cc) Erwerbszusammenhang	437	a) Überblick	475
4. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4)		b) Aufwendungen für Fahrten bei Auswärtstätigkeit (Satz 1)	
a) Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4		aa) Aufwendungen für beruflich veranlasste Fahrten	476
aa) Überblick zu Nr. 4	440	bb) Keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	477
bb) Rechtsentwicklung der Nr. 4	441	cc) Keine Familienheimfahrten	478
cc) Bedeutung der Nr. 4		c) Pauschaler Kilometersatz (Satz 2)	479
(1) Gesetzssystematik und -zweck	442		
(2) Verfassungsmäßigkeit	443		
dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften	447		
b) Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Nr. 4 Satz 1)			

	Anm.		Anm.
d) Sammelpunkt und weiträumiges Arbeitsgebiet (Satz 3)		f) Kosten der Unterkunft (Satz 4)	498
aa) Überblick	480	g) Abzugsbegrenzungen für Familienheimfahrten (Nr. 5 Sätze 5–8)	
bb) Keine erste Tätigkeitsstätte	481	aa) Aufwendungen für Familienheimfahrten und Wochenprinzip (Nr. 5 Satz 5)	499
cc) Aufsuchen desselben Orts und weiträumiges Tätigkeitsgebiet		bb) Entfernungspauschale zur Abgeltung von Aufwendungen (Nr. 5 Sätze 6 und 7)	500
(1) Dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen und Weisungen	482	cc) Kraftfahrzeug – Gestellung durch den Arbeitgeber (Nr. 5 Satz 8)	501
(2) Zur Aufnahme der beruflichen Tätigkeit . . .	483	7. Übernachtungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a)	
(3) Dauerhaft derselbe Ort .	484	a) Überblick	501a
(4) Weiträumiges Tätigkeitsgebiet	485	b) Beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte (Satz 1) .	502
(5) Typischerweise arbeits-tätig	486	c) Übernachtungskosten (Satz 2)	503
dd) Rechtsfolge: Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 gelten entsprechend	487	d) Nichtabziehbare Mehrkosten (Satz 3)	504
e) Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets (Satz 4)	488	e) Längerfristige Auswärtstätigkeit (Satz 4)	505
6. Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5)		f) Unterbrechung (Satz 5)	505a
a) Rechtsentwicklung der Nr. 5	489	8. Aufwendungen für Arbeitsmittel (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6)	
b) Bedeutung der Nr. 5 . . .	490	a) Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6	
c) Notwendige Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten (Nr. 5 Satz 1)		aa) Rechtsentwicklung der Nr. 6	506
aa) Beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung	491	bb) Bedeutung und Geltungsbereich der Nr. 6 . .	507
bb) Rechtsfolge: Abzug von notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten	492	cc) Verhältnis zu anderen Vorschriften	508
cc) Die einzelnen Mehraufwendungen	493	b) Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten (Satz 1)	
dd) Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand	494	aa) Begriff der Arbeitsmittel	509
d) Begriff der doppelten Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 2)		bb) Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkunftserzielung	
aa) Begriffsbestimmung in Satz 2	495	(1) Aufwendungen	510
bb) Wohnen am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (Beschäftigungsort)	496	(2) Zusammenhang mit Einkunftserzielung	511
e) Eigener Hausstand (Satz 3)	497	(3) Abgrenzung zur Privatsphäre	512
		c) Nr. 7 bleibt unberührt (Satz 2)	513

	Anm.		Anm.
d) Wichtige Anwendungsfälle der Nr. 6 (Arbeitsmittel)		bb) Bücher	517
aa) Typische Berufskleidung		cc) Musikinstrumente	
(1) Begriff der typischen Berufskleidung	514	(1) Veranlassungsprinzip . . .	518
(2) Abgrenzung zur bürgerlichen Kleidung	515	(2) Umfang des Werbungskostenabzugs	519
(3) Umfang des Werbungskostenabzugs	516	9. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerng (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7)	

[Anschluss S. E 13]

Anm.	Anm.
a) Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 7	begriff bei Überschusseinkünften 530
aa) Rechtsentwicklung der Nr. 7 520	cc) Bemessungsgrundlage der Absetzungen
bb) Bedeutung der Nr. 7	(1) Bedeutung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage 531
(1) Vorbemerkung 521	(2) Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten 532
(2) Deklaratorische Bedeutung der Nr. 7 522	(3) Bemessungsgrundlage nach Nutzungsänderung 533
(3) Bedeutung des Erwerbsvermögens bei den Überschusseinkünften . . 523	dd) Bestimmung der Nutzungsdauer
cc) Geltungsbereich der Nr. 7 524	(1) Grundsätzliches 534
dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften 525	(2) Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 7) 535
ee) Absetzungsberechtigung 526	ce) Veranlassungszusammenhang mit Überschusseinkünften 536
b) Absetzungen bei Überschusseinkünften (Nr. 7 Satz 1)	ff) Vornahme der Absetzung 537
aa) Absetzungen für Abnutzung, Substanzverringereung und erhöhte Absetzungen	c) Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (Nr. 7 Satz 2) 538
(1) Allgemeines 527	
(2) Zulässige Absetzungen . 528	
(3) Unzulässige Absetzungen 529	
bb) Gegenstand der Absetzung: Wirtschaftsgut-	

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

Anm.	Anm.
I. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen (Abs. 2 Satz 1) 539	öffentlicher Verkehrsmittel (Abs. 2 Satz 2) 540
II. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Benutzung	III. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Behinderten (Abs. 2 Sätze 3 und 4) 541

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

Anm.	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 542	1. Entsprechende Geltung 543
II. Entsprechende Geltung für Nichtarbeitnehmer	2. Entsprechend anzuwendende Vorschriften 544

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Erste Tätigkeitsstätte**

	Anm.		Anm.
I. Begriffsbestimmung (Satz 1)	545	VI. Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber (Satz 6)	550
II. Zuordnung (Satz 2)	546	VII. Bestimmung fehlt oder ist nicht eindeutig (Satz 7)	561
III. Dauerhafte Zuordnung (Satz 3)	547	VIII. Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte (Satz 8)	562
IV. Dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung fehlt (Satz 4)	548		
V. Höchstens eine erste Tätigkeitsstätte (Satz 5)	549		

**F. Erläuterungen zu Abs. 4a:
Mehraufwendungen für die Verpflegung**

	Anm.		Anm.
I. Vorbemerkung	563	1. Vorbemerkung	581
II. Mehraufwendungen für die Verpflegung nicht abziehbar (Satz 1)	564	2. Mahlzeitengestellung	582
III. Verpflegungspauschale bei auswärtiger beruflicher Tätigkeit (Satz 2)	565	3. Höhe der Kürzung	583
IV. Höhe der Verpflegungspauschale (Satz 3)	566	X. Kürzung der Verpflegungspauschale bei Einbehaltung von Reisekostenvergütungen und pauschaler Besteuerung (Satz 9)	584
V. Mehraufwendungen für die Verpflegung für Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte (Satz 4)	567	XI. Minderung des Kürzungsbetrags bei Entgeltzahlung (Satz 10)	585
VI. Pauschbeträge bei Tätigkeit im Ausland (Satz 5)	568	XII. Steuerfreie Erstattungen schließen Werbungskostenabzug aus (Satz 11)	586
VII. Abzugsbeschränkung auf drei Monate (Satz 6)	569	XIII. Verpflegungspauschalen bei doppelter Haushaltsführung (Satz 12)	587
VIII. Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit (Satz 7)	570	XIV. Anrechnung der Auswärtigkeit auf Dreimonatsfrist (Satz 13)	588
IX. Kürzung der Verpflegungspauschale bei Mahlzeitengestellung (Satz 8)			

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

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5			
1. Überblick	589	5. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Mehraufwendungen für die Verpflegung; bis Veranlagungszeitraum 2013)	596
2. Rechtsentwicklung des Abs. 5	590	6. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Häusliches Arbeitszimmer)	597
3. Bedeutung des Abs. 5	591	7. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen)	598
II. Sinngemäße Geltung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 5, 6b bis 8a, 10, 12 und Abs. 6 sowie § 9c Abs. 1 und 3 (Satz 1)		8. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 (Geldbußen)	599
1. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Aufwendungen für Geschenke)	592	9. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a (Hinterziehungszinsen)	600
2. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (Bewirtungsaufwendungen)	593	10. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 (Bestechungs- und Schmiergelder)	601
3. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser)	594	11. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 (Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO)	602
4. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 (Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Jachten und ähnliche Zwecke)	595	12. Geltung des § 4 Abs. 6 (Parteispenden)	603
		III. Entsprechende Geltung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a (Satz 2)	604

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

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6			
1. Rechtsentwicklung des Abs. 6	605	4. Verhältnis des Abs. 6 zu anderen Vorschriften	609
2. Bedeutung und Geltungsbereich des Abs. 6		II. Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium	
a) Bedeutung des Abs. 6	606	1. Aufwendungen des Steuerpflichtigen	610
b) Geltungsbereich des Abs. 6	607	2. Erstmalige Berufsausbildung	611
3. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6	608	3. Erststudium	612
		III. Rechtsfolge	613

I. ABC der Werbungskosten 614

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 9

Schrifttum: FUISTING/STRUTZ, Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 1: Kommentar zum EStG, Köln 1915; VANGEROW, Zur Entwicklung des Begriffs „Werbungskosten“, *StuW* 1960, Sp. 85; ROSENBERG, Die Beweislast auf der Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuches und der Zivilprozessordnung, München 1965; UELNER, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, *StBjB.* 1971/72, 389; BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, München 1974; KRÖGER, Zum Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, *StuW* 1978, 289; GÖRLICH, Zur Systematik der Begriffe Betriebsausgaben, Werbungskosten und Aufwendungen für die Lebensführung, *DB* 1979, 713; KRÖGER, Zur steuerlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, *BB* 1979, 1284; OFFERHAUS, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, *BB* 1979, 618; TIPKE, Zur Abgrenzung der Betriebsphäre oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, *StuW* 1979, 193; VON BORNHAUPT, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, *DStJG* 3 (1980), 149; RUPPE, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, *DStJG* 3 (1980), 103; STRECK, Erfahrungen mit der Rechtsanwendungspraxis der Finanzämter (einschließlich Außenprüfungsstellen) bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, *DStJG* 3 (1980), 273; TIPKE, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht – Ein kritischer Beitrag zum Aufbau und zur Terminologie des Einkommensteuergesetzes, *StuW* 1980, 1; J. BAUER, Grundlagen einer handels- und steuerrechtlichen Rechnungs politik der Unternehmung, Wiesbaden 1981; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988; RICHTER, Zur Deckungsgleichheit des Werbungskostenbegriffs mit dem Betriebsausgabenbegriff, *FR* 1981, 556; WASSERMEYER, Rechtssystematische Überlegungen zum Werbungskostenbegriff, *StuW* 1981, 245; CURTIUS-HARTUNG, Zur Abgrenzung des Werbungskostenbegriffs im Einkommensteuerrecht, *StBjB.* 1982/83, 11; ENDRISS, Ist der staatliche Besteuerungsanspruch indisponibel?, *DB* 1982, 513; OFFERHAUS, Was gehört zum Arbeitslohn?, *BB* 1982, 1061; WASSERMEYER, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH – Ein Beitrag zu der im Ertragsteuerrecht maßgeblichen „Kausalitäts“-lehre, *StuW* 1982, 352; VON BORNHAUPT, Ermittlung des Werbungskostenbegriffs nach dem Veranlassungsprinzip im Wege der Rechtsfortbildung, *DStR* 1983, 11; RICHTER, Neue Erkenntnisse zum Werbungskostenbegriff bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, *Inf.* 1983, 347; BIERGANS, Überlegung zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, *FR* 1984, 297; KLATT, Nebenkosten für die Anschaffung von Wertpapieren als Werbungskosten, *DB* 1984, 469; U. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Gelsenkirchen 1984; BAYER, Der Stufenbau des Steuertatbestandes, *FR* 1985, 337; BIERGANS/WASMER, Zum Tatbestand der Besteuerung und zum Leistungsfähigkeitsbegriff in der Einkommensteuer, *FR* 1985, 57; FELIX, Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug nach der reinen Steuerrechtslehre, *KÖSDI* 1985, 5938; KRÖNER, Differenzierende Betrachtungen zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff, *StuW* 1985, 115; U. PRINZ, Der Abfluß von Werbungskosten, dargestellt am Beispiel der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, *DB* 1985, 830; U. PRINZ, Finanzierungsaufwendungen beim Erwerb einer Wohnimmobilie, *BB* 1985, 1975; D. MEYER, Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, *DStR* 1986, 18; U. PRINZ, Grundsatzbetrachtungen zum Werbungskostenbegriff, *FR* 1986, 397; HIRSCH, Das Abflußprinzip als Konkretisierungsstufe des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Ansatz von Werbungskosten, *Diss. Münster* 1987; JAKOB, Zur Abzugsfähigkeit von Drittaufwand und zur AfA-Übertragung im Bereich der Überschubeinkünfte, *DStR* 1987, 784; KRÜGER, Zur Besteuerung von Gesellschafter, Gesellschaft und Optionär bei Optionsanleihen, *FR* 1987, 389; RUPPE, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, *DStJG* 10 (1987), 45; WANNER, Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge – Ein Beitrag zu einer kausalen Veranlassungstheorie im (Einkommen-)Steuerrecht, *StuW* 1987, 302; GROH, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsausschüttung, *DB* 1988, 514; JAKOB/WITTMANN, Von Zweck und Wesen steuerlicher AfA, *FR* 1988, 540; WOLFF-DIEPENBROCK, Handeln für

fremde Rechnung im Einkommensteuerrecht, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 757; SÖFFING, Die Angleichung des Werbungskostenbegriffs an den Betriebsausgabenbegriff, DB 1990, 2086; OSTERLOH, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, München 1992; WEBER-GRELLET, Drittaufwand – Konsequenzen aus dem Beschluß des Großen Senats vom 30.1.1995 GrS 4/92, DB 1995, 2550; HEUERMANN, Abziehbarkeit von Drittaufwand? – Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 13.3.1996, VI R 103/95 und zu den Arbeitszimmerentscheidungen, DStR 1996, 1518; OLBERTZ, Die Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG und das objektive Nettoprinzip, BB 1996, 2489; SEER, Verständigungen im Steuerverfahren, Köln 1996; SÖHN, Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, FR 1997, 245; TENBROCK, Die Verteilung der objektiven Beweislast im Steuerrecht, Frankfurt 1997; SCHMIDT, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, München 1998; DRENECK, Gedanken zum Aufteilungs- und Abzugsverbot – § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG im Wandel, in KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 497; PAUS, Einschränkungen für den steuerlichen Abzug von Steuerzinsen, NWB 1999, 3665; WASSERMEYER, Drittaufwand aus der Sicht des Großen Senats des BFH, DB 1999, 2486; WOLFF-DIEPENBROCK, Die Entscheidungen des Großen Senats des BFH zum Drittaufwand bei Eheleuten, DStR 1999, 1642; WOLFF-DIEPENBROCK, Zum Nettoprinzip, DStZ 1999, 717; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Berlin ua. 2000; KÜFFNER/HABERSTOCK, „Drittaufwand“: Eine Reise ins Ungewisse, DStR 2000, 1672; PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; SÖFFING, Die fünf Arbeitszimmer-Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 30.1.1995 und 23.8.1999, BB 2000, 381; SÖHN/MÜLLER-FRANKEN, Vorgelegerte und/oder nachgelagerte Besteuerung von Altersbezügen?, StuW 2000, 442; FISCHER, Zurechnung, Zugriff, Durchgriff – Aspekte einer Grundfrage des Steuerrechts, FR 2001, 1; GRÖPL, Die Abgrenzung von Eigen- und Drittaufwand („Dritt-AfA“), DStZ 2001, 65; SÖFFING, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Nichtabziehbarkeit von Nachforderungszinsen nach § 233a AO, BB 2002, 1456; RADEMACHER-GOTTWALD, Das steuerliche Arbeitsvermögen – ein Beitrag für mehr Steuergerechtigkeit, FR 2003, 336; SCHNORR, Die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit von „Drittaufwand“, StuW 2003, 222; SYKORA, Steuerliche Anerkennung von Sprachreisen ins Ausland, DStR 2003, 144; KIRCHHOF, Das EStGB – ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts, DStR 2003, Beihefter zu Heft 37; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln, 2. Aufl. 2003; DRENECK, Aufwendungen für berufliche Bildungsmaßnahmen, DStR 2004, 1766; EGGESIECKER/ELLERBECK, Zinsen auf Steuern – Guthabenzinsen versteuern, Schuldzinsen nicht absetzen?, BB 2004, 745; WOLF/SCHÄFER, Abgrenzung der beruflichen von der privaten Sphäre im Wandel, DB 2004, 775; MUSIL, Verfassungs- und europarechtliche Probleme des Alters-einkünftegesetzes, StuW 2005, 278; BERGKEMPER, Die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für den Abzug beruflicher/betrieblicher Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, StuW 2006, 311; HAENICKE, „Drittaufwand“ und „erweiterter“ Eigenaufwand, DStZ 2006, 793; HEY, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, JZ 2006, 851; KRÜGER, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot in der Rechtsprechung des BFH, DB 2006, Beilage zu Heft 39, 39; OFFERHAUS, BB-Forum: Abschaffung der Pendlerpauschale verfassungswidrig?, BB 2006, 129; SEITZ, Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, FR 2006, 201; SÖHN, Abzugsfähigkeit von Altersvorsorgeaufwendungen als Werbungskosten oder Sonderausgaben?, FR 2006, 905; THOMAS, Doppelte Haushaltsführung ohne doppelten Haushalt, DStR 2006, 2289; BEHRENS, Neuregelung der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab 2009 nach dem Regierungsentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes vom 14.3.2007, BB 2007, 1025; DI FABIO, Steuern und Gerechtigkeit, JZ 2007, 749; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, StuW 2007, 221; HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; LANG, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3; LI, Abgekürzter Zahlungsweg, abgekürzter Vertragsweg und Drittaufwand, StB 2007, 377; MICKER, Verfassungsrechtliche Zweifel an der teilweisen Abschaffung der Pendlerpauschale, DStR 2007, 1145; SCHIESSL, Drittaufwand im Bereich der Erwerbsaufwendungen, StuB 2007, 182; TIPKE, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des

Folgerichtigkeitsgebots, *StuW* 2007, 201; WERNSMANN, Die Neuregelung der Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß, *DStR* 2007, 1149; TIPKE, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, *BB* 2007, 1525; TIPKE, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, *StuW* 2007, 201; HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, *BB* 2007, 1303; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, *StuW* 2007, 221; DRÜEN, Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, *StuW* 2008, 3; TIPKE, Verteidigung des Nettoprinzips, *DB* 2008, 263; BRETE, Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen gemäß § 10 Nr. 2 KStG – verfassungswidrig?, *DStZ* 2009, 692; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, *DStR* 2009, Beihefter zu Heft 24, 92; JOHENNING, Bildungsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, *Hamburg* 2009; LEHNER, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, *DStR* 2009, 185; TIPKE, Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Gesetzgeber?, *JZ* 2009, 533; WEBER-GRELLET, Unzulässige Diskriminierung von Nahpendlern, *DStR* 2009, 349; WENZEL, Ist der Sparer-Pauschbetrag verfassungswidrig?, *DStR* 2009, 1182; BREINERSDORFER, Abzugsverbote und objektives Nettoprinzip – Neue Tendenzen in der verfassungsgerichtlichen Kontrolle des Gesetzgebers, *DStR* 2010, 2492; FRYE, Die Eigentumsfreiheit des Grundgesetzes als Gebot des sog. objektiven Nettoprinzips, *FR* 2010, 603; HENNRICH, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 237; KÄMMERER, Abgeltungssteuer und das Verbot des Werbungskostenabzugs, *DStR* 2010, 27; MUSIL, Abzugsbeschränkungen bei der Abgeltungssteuer als steuersystematisches und verfassungsrechtliches Problem, *FR* 2010, 149; STECK, Abzugsfähigkeit der Kosten eines Erststudiums nach den BFH-Urteilen vom 18.6.2009 – eine kritische Würdigung der Entscheidungen, *DStZ* 2010, 194; BERGKEMPER, Kosten für berufliche Erstausbildung und Erststudium unmittelbar nach Schulabschluss können in voller Höhe abziehbar sein, *DB* 2011, 1947; GESERIC, Erstmalige Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Erststudium nach dem Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz, *SteuK* 2011, 513; HILPERT, Gesetzgebungsverfahren zu Erstausbildungskosten, *NWB* 2011, 3835; ISMER, Wieder ein Revolution bei den Bildungsaufwendungen?, *FR* 2011, 846; KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, München 2011; KIRCHHOF, Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht, *StuW* 2011, 365; MELLINGHOFF, Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 153; SELER, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Objektives Nettoprinzip, *DStJG* 34 (2011), 61; WEBER-GRELLET, Das Koordinatensystem des BVerfG bei der Prüfung von Steuergesetzen, *FR* 2011, 1028; WEITEMEYER/SÜSS, Nachgelagerte Zahlung von Studiengebühren – ein Plädoyer unter Berücksichtigung der steuerlichen Wirkungen, *NJW* 2011, 2844; BRAUN, Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines ersten Studiums, *Stb* 2012, 65; FISCHER, Neuregelung der Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein Erststudium durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRL-UmsG) v. 07.12.2011 (BGBl I 2011, 2592), *jurisPR-SteuerR* 2/2012, Anm. 1; FÖRSTER, Lohnt sich Bildung für den Steuerpflichtigen, *DStR* 2012, 486; GESERIC, Aktuelle Rechtsprechung zum Lohnsteuerrecht, *DStR* 2012, Beihefter zu Heft 14, 61; MEEH-BUNSE/LÜHN, Die Finanzierung von Studienkosten und deren steuerliche Behandlung: Aktuelle Entwicklungen, *StB* 2012, 84; NEUFANG/OTTO, Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BeitrRLUmsG), *StB* 2012, 16; STRECK/MACK/KAMPS, Der Steuerstreit, Köln, 3. Aufl. 2012; TROSSEN, Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Behandlung der Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium, *FR* 2012, 501; GESERIC, Aktuelle BFH-Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung, *DStR* 2012, 1737; PAINTNER, Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung, der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts im Überblick, *DStR* 2013, 217; BUSE, Neues von der Dienstwagenbesteuerung, *P&R* 2013, 247; GRASMÜCK, Die Reisekostenreform ab 2014, *SteuK* 2013, 155; BROEMEL, Die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Studienaufwendungen im Wandel, *DStR* 2013, 2461; HOLLATZ, Werbungskostenabzug bei Abgeltungssteuer, *DB* 2013, 1208; MERTENS/KARRENBROCK, Die Abgeltungssteuer im Kontext des objektiven und subjektiven Netto-

prinzips, DStR 2013, 950; BERGKEMPER, Das BMF-Schreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1.1.2014, FR 2013, 1017; BERGKEMPER, Lohnsteuer-Merkblatt 2014, DB 2014, Beilage Nr. 2; SCHRAMM/HARDER-BUSCHNER, Die „erste Tätigkeitsstätte“ – Gesetzliche Definition und Sonderfälle, NWB 2014, 26; MERKER, Änderungen des steuerlichen Reisekostenrechts und der Unternehmensbesteuerung, StWa. 2014, 9; SIEGERS, Steuerliche Auswirkungen des am 1.1.2014 in Kraft getretenen geänderten Reisekostenrechts, EFG 2014, 146; NÖTHEN, Neue Regeln für Dienstreisen, Arbeit und Arbeitsrecht 2014, 40; SEIFERT, Überblick über das Einführungsschreiben zum steuerlichen Reisekostenrecht 2014, DSStZ 2014, 13; KANZLER, Anmerkungen zum Vorlagebeschluss des BFH vom 21.11.2013, IX R 23/12, FR 2014, 371; TITGEMEYER, Zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen im Rahmen eines (Erst-)Studiums, DSStZ 2014, 189; GAMP, Kosten der Erstausbildung weiter nur begrenzt abziehbar – Scharfe Abgrenzung zu abzählbaren Zweit-Ausbildungs-Kosten geboten, Arbeit und Recht 2014, 71; KREFT, Berufsausbildung Privatsache? – Fehlende Akzeptanz der BFH-Rechtsprechung durch den Steuergesetzgeber, SteuerStud 2014, 599.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 30.9.2013 – IV C 5-S 2353/13/10004, BStBl. I 2013, 1279.

Gesetzgebungsmaterialien: Siehe Hinweise in der Einführung zur ESt.

I. Grundinformation zu § 9

1

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

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

Die beiden Tatbestandsgruppen in Abs. 1 Satz 1 und in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 stehen im Verhältnis von Grundsatz- zu Spezialregelung (s. auch VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 20, A 21 [7/2007]); 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. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3). Schrifttum und Rspr. differenzieren, wobei Einzelheiten zT str. sind (vgl. auch die Zusammenstellung bei VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 27–39 [7/2007]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 1 [10/2013]); Ursache dafür ist das unterschiedliche Grundverständnis des allgemeinen WK-Begriffs (s. eingehend Anm. 115 mwN):

▷ *Nr. 1* (Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten): Satz 1 hat deklaratorische Bedeutung; Satz 2 bestimmt bei Leibrenten den WK-Umfang mit konstitutiver

- Wirkung (so auch von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 33, A 34 [7/2007]; s. auch Anm. 358).
- ▷ *Nr. 2* (Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge): Deklaratorischer Charakter (s. auch FG München v. 19.5.1982 – I 372/78 F, EFG 1983, 64, rkr.; s. auch Anm. 410).
 - ▷ *Nr. 3* (Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden): Deklaratorische Bedeutung (s. BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368; s. auch Anm. 430).
 - ▷ *Nr. 4* (Fahrtaufwendungen zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte): Die Vorschrift beinhaltet in Satz 1 die Grundaussage dahingehend, dass der Erwerbzbereich bereits mit dem Weg zur ersten Tätigkeitsstätte beginnt und auch die Rückfahrt zur Wohnung einschließt (insoweit deklaratorische Bedeutung). Nach Auffassung des BFH (v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234) handelt es sich nicht um sog. gemischte Aufwendungen (uE zutr., da Fahrten zur Arbeit und zurück notwendige Bedingung für Arbeitsfähigkeit sind; s. auch Anm. 442; aA BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 1, 2/08, FR 2009, 74: Private Mitveranlassung wegen Wahl des Wohnorts; von BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 43; ZIMMER in LBP, § 9 Rn. 810 f. [2/2007]; OFFERHAUS, BB 2006, 129; SÖHN, FR 1997, 245; OLBERTZ, BB 1996, 2489; MICKER, DStR 2007, 1145 [1146]; WERNSMANN, DStR 2007, 1149; KIRCHHOF, DStR 2003, Beihefter zu Heft 37). Der Pauschbetrag (mit Höchstbetrag) des Satzes 2 wirkt dagegen konstitutiv im Hinblick auf den Umfang der WK (vgl. Anm. 442).
 - ▷ *Nr. 4a* (*Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit*): Satz 1 normiert, dass Aufwendungen für Fahrten, die nicht solche zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (dHf.) sind, mit den tatsächlichen Kosten als WK berücksichtigt werden können. Bei der Nutzung eines privaten Fahrzeugs kann der ArbN alternativ auch pauschale Kilometersätze zugrunde legen (Satz 2). Die Sätze 3 und 4 machen insoweit folgende Einschränkungen: Abweichend von der grundsätzlichen Regelung sind – im Rahmen einer Auswärtstätigkeit – Kosten für Fahrten von der Wohnung zu einem vom ArbG dauerhaft festgelegten Ort, an dem sich der ArbN aufgrund seines Arbeitsvertrags regelmäßig einzufinden oder seine dienstlichen Tätigkeiten aufzunehmen hat, nur mit der Entfernungspauschale gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als WK zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt, wenn der ArbN seine Tätigkeit in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet auszuüben hat und dieses stets von ein und demselben Zugang aus zu betreten oder zu befahren hat (aA bisher stRspr., s. etwa BFH v. 17.6.2010 – VI R 20/09, BStBl. II 2010, 32; v. 19.1.2012 – VI R 23/11, BStBl. II 2012, 472; v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926).
 - ▷ *Nr. 5* (*Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung*): Gemäß Satz 1 sind WK auch Mehraufwendungen, die einem ArbN wegen einer beruflich veranlassten dHf. entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen sie beibehalten wird. Satz 2 definiert den Begriff der dHf. Satz 3 konkretisiert in diesem Zusammenhang den Begriff des „eigenen Hausstandes“. Satz 4 enthält eine besondere Bestimmung zur stl. Behandlung von Unterkunftskosten bei einer dHf. im Inland. Satz 5 beschränkt den Abzug von Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf. auf eine wöchentliche Heimfahrt. Die Sätze 6 und 7 regeln den Ansatz der Entfernungspauschale zur Abgeltung von Aufwendungen. Nach Satz 8 sind Aufwendungen für wöchentliche Familien-

heimfahrten dann nicht als WK abziehbar, wenn es sich um ein im Rahmen einer Einkunftsart überlassenes Fahrzeug handelt. Nr. 5 hat gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 deklaratorischen Charakter, in den Einzelheiten, insbes. hinsichtlich der Einschränkungen des WKAbzugs, konstitutive Wirkung (vgl. zum Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 BFH v. 20.7.2006 – VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068; zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 476).

- ▷ *Nr. 5a (Übernachungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit)*: Die stl. Berücksichtigung von Übernachtungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit wird konstitutiv geregelt. Dabei verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, die Übernachtungskosten im Rahmen einer längerfristigen, dh. über 48 Monate dauernden Auswärtstätigkeit (an ein und derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte) mit den Unterkunftskosten anlässlich einer dHf. gleichzustellen (BTDrucks. 17/10774, 19). Nach Ablauf des Zeitraums von 48 Monaten werden sie – entgegen der Rspr. (BFH v. 13.6.2012 – VI R 47/11, BFH/NV 2012, 1861) – nur noch bis zur Höhe der vergleichbaren Aufwendungen im Rahmen einer dHf. als WK berücksichtigt (Satz 4). Eine Unterbrechung der Auswärtstätigkeit an ein und derselben Tätigkeitsstätte von mehr als sechs Monaten führt zu einem Neubeginn des 48-Monatszeitraums (Satz 5).
- ▷ *Nr. 6 (Arbeitsmittelaufwendungen)*: Zum Teil mit klarstellender, zT mit rechtsbegründender Bedeutung (insbes. betr. Berufskleidung, so BFH v. 20.11.1979 – VI R 143/77, BStBl. II 1980, 73). Allerdings str. wegen der Abgrenzung zur steuerneutralen Vermögenssphäre (s. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 38 [7/2007]; 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; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 39 [7/2007]; uE im Ergebnis unzut., zust. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 176; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 109 [10/2013]; JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 553; s. auch Anm. 187 und 588).

Steuersystematisch ist uE geboten, die Einzelatbestände 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, 193 [200]; U. PRINZ, FR 1986, 397 [406], Fn. 88; KRÖNER, StuW 1985, 115 [116]); nur auf diesem Weg ist eine homogene, am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Auslegung des Regelungsgefüges der WK zu erlangen. Darüber hinaus wird im Schrifttum allgemein begrüßt, dass in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 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, 618 [622]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 182).

▶ *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; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 182). Der Katalog von als WK in Betracht kommenden Aufwendungsarten ist weitaus umfangreicher (s. ABC in Anm. 750).

▶ *Konkurrenzen*: Die Aufzählung einzelner WK in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 erfolgt im Grundsatz mit nebengeordnetem Charakter, ist jedoch nicht völlig über-

schneidungsfrei. So geht zB Nr. 7 (Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung) nach hM dem Sofortabzug für Arbeitsmittel gem. Nr. 6 vor, soweit keine sog. geringwertigen WG vorliegen (BFH v. 16.2.1990 – VI R 85/87, BStBl. II 1990, 883; s. auch Anm. 593). Bei der Benutzung eines Fahrzeugs als Arbeitsmittel zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geht die Nr. 4 des Abs. 1 Satz 3 der Nr. 6 vor (vgl. BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805, betr. Abgeltung einer Leasingsonderzahlung durch Entfernungspauschale).

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

Abs. 2, 3, 4, 4a, 5 und 6 enthalten Regelungen zum Umfang des WKAbzugs bei der Entfernungspauschale (Abs. 2), zur Einbeziehung von Nicht-ArbN mit Überschusseinkünften (Abs. 3), zum Inhalt des Begriffs der „ersten Tätigkeitsstätte“ (Abs. 4), zum Umfang der Abziehbarkeit von Mehraufwendungen für Verpflegung (Abs. 4a), zur sinngemäßen Geltung anderer Vorschriften (Abs. 5) und zum eingeschränkten WKAbzug von Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium (Abs. 6).

Abs. 2 schreibt in Satz 1 zu Vereinfachungszwecken die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte als Grundregel fest (s. Anm. 641; zum Umfang der Abgeltungswirkung und zum Abzug von außergewöhnlichen Kfz-Kosten als WK neben der Entfernungspauschale s. Nds. FG v. 24.4.2013 – 9 K 218/12, EFG 2013, 1104, nrkr., Az. BFH VI R 29/13, betr. durch Falschbetankung verursachter Motorschaden). Satz 2 bestimmt, dass die Vergleichsrechnung zwischen Entfernungspauschale und den tatsächlich entstandenen Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel – entsprechend der Begrenzung der Entfernungspauschale auf 4500 € – jahresbezogen durchzuführen ist (Reaktion des Gesetzgebers auf die größere Wahlmöglichkeiten einräumende Rspr. des BFH, vgl. BFH v. 11.5.2005 – VI R 40/04, BStBl. II 2005, 712; v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BStBl. II 2009, 1619). Die Sätze 3 und 4 enthalten Ausnahmeregelungen (Ansatz der tatsächlichen Kosten) für den Ansatz bestimmter Fahrtkosten als WK bei Körperbehinderten, unterteilt nach dem Grad der MdE (s. Anm. 643).

Abs. 3 ermöglicht die entsprechende Anwendung der für ArbN zugeschnittenen Vorschriften über Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4), Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit, einen gleichbleibenden Tätigkeitsort oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a), eine beruflich veranlasste dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5), Übernachtungskosten bei einer Auswärtstätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a), Sonderregelungen für Körperbehinderte (Abs. 2) und Mehraufwendungen für Verpflegung (Abs. 4a) auch auf Nicht-ArbN. Praktische Bedeutung hat diese Erweiterung wegen des gesetzlichen Ausschlusses des WKAbzugs bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 9 Satz 1) und des nur geringen Anwendungsbereichs bei den sonstigen Einkünften (§ 22) im Wesentlichen bei den Einkünften aus VuV.

Abs. 4 enthält eine gesetzliche Definition des Begriffs der „ersten Tätigkeitsstätte“.

Abs. 4a regelt den Umfang des Abzugs von Mehraufwendungen des ArbN für Verpflegung als WK bei Auswärtstätigkeit und dHf.

Abs. 5 Satz 1 ordnet zur Gleichbehandlung von Aufwendungen unabhängig von der Art der Einkünftermittlung (s. Anm. 687) die sinngemäße Geltung der

Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b–8a, 10, 12 für BA (s. Anm. 690 ff.) und § 4 Abs. 6 für Parteispenden (s. Anm. 705) an. Die praktische Bedeutung dieser Abzugsverbote im WKBereich ist sehr unterschiedlich. Während die Abzugsverbote des § 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser), Nr. 4 (Jagd, Fischerei, Jachten etc.) und Nr. 10 (Schmiergelder) im Bereich der Überschusseinkünfte kaum nennenswerte Bedeutung haben (s. Anm. 692 f., 703), kommt den Regelungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (häusliches Arbeitszimmer) und Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen) auch im WKBereich erhebliche Bedeutung zu (s. Anm. 694, 699 f.). Außerdem regelt Abs. 5 Satz 2 die entsprechende Geltung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a betr. anschaffungsnahe HK im WKBereich (s. Anm. 707).

Abs. 6 bestimmt, dass Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium grds. keine WK sind. Ausnahmsweise sind solche Aufwendungen WK, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet (gleichlautende Beschränkung in § 12 Nr. 5; vergleichbare Regelung im BABereich: § 4 Abs. 9).

II. Rechtsentwicklung des § 9

1. Entwicklung des Rechtsinstituts

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 U. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 174–178).

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

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

Vermeidung eines „Dualismus Werbungskosten – Betriebsausgaben“ durch das Veranlassungsprinzip: Bis zum Jahr 1934 stellten WK die alleinige bzw. systemdominante stl. Abzugsposition bei der Ermittlung betrieblicher und außerbetrieblicher Einkünfte dar. Das durch das EStG 1934 eingeführte Nebeneinander von WK und BA mit unterschiedlichen Legaldefinitionen bezweckte vorwiegend eine gesetzssystematische und sprachliche Klarstellung, sollte jedoch nicht einen grds. 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 und § 4 Anm. 721). Auch die Grenzlinie zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung ist nach der geschichtlichen Entwicklung bei beiden Arten von Abzugsgrößen die Gleiche (so auch der BFH in stRSpr., zB BFH v. 28.11.1977 – GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105).

3 2. 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 DSJG 3 [1980], 103 [109]).

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

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

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

Preuß. EStG v. 19.6.1906 (Ges.-Slg. 1906, 206): Unter erstmaliger Einfügung der Sammelbezeichnung „Werbungskosten“ wurde im Zuge einer Gesetzesnovellierung in § 8 Abs. 1 Satz 1 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 Gründe den Gesetzgeber zu dieser Änderung bewegt hatten, ist nicht ersichtlich. Wie der Wortlaut des § 8 Abs. 3 Nr. 2 EStG 1906 („... die zur Bestreitung des Haushalts des Steuerpflichtigen und zum Unterhalt ihrer Angehörigen gemachten Ausgaben, insbesondere Aufwendungen zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse ...“) nahe legt, wiesen die Begriffe für den Gesetzgeber offenbar keine inhaltlichen Unterschiede auf. Des Weiteren spricht der Einleitungssatz des § 8 EStG 1906 zur Vereinfachung und Bereinigung der Terminologie nicht mehr vom Abzug von Ausgaben vom Einkommen, sondern vom Abzug von Aufwendungen vom Rohertrag der in § 6 bezeichneten Einkunftsquellen (vgl. von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 125 [7/2007]).

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

Als Begründung der Einzelaufzählung wurde angeführt, dass diese Aufwendungen „besonderer gesetzlicher Regelung oder Umgrenzung bedürfen“ (FUISING/STRUTZ, Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 1, 1915, § 8 Rn. 3, 218).

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

„Vom 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 amtlichen Begründung zum Gesetzentwurf (FA 1920, 261) hieß es:

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

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

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

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

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

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

Obleich das EStG nunmehr explizit den Dualismus Gewinneinkünfte/Überschusseinkünfte festschrieb (§ 7 Abs. 2), wurde der Terminus „Betriebsausgaben“ nicht mehr verwendet. Nach der amtlichen Begründung (vgl. STRUTZ, EStG 1925, § 16 Rn. 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 BA als Variante. Da aber bei Aufwendungen im betrieblichen Bereich der WK-Begriff nicht ohne Weiteres passte, war die begriffliche Abgrenzung zwischen BA und WK weiterhin unklar und str. (vgl. STRUTZ, EStG 1925, § 12 Rn. 11–12).

Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG 1925 waren die Ausgaben, die die Voraussetzungen des WK-Begriffs erfüllten, bei der mit ihnen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Einkunftsart abzuziehen. Die Vorschrift war damit der Vorläufer des heutigen § 9 Abs. 1 Satz 2 (vgl. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 137 [7/2007]).

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

Daneben erfuhr auch die Aufzählung einzelner Gruppen von WK (zB Schuldzinsen, Grundbesitzabgaben, Rentenzahlungen) in den Nr. 1–6 des § 9 Satz 3

gegenüber den Vorgängerregelungen Modifizierungen und Präzisierungen, die der aktuellen Gesetzesfassung schon sehr nahe kommen (es fehlen lediglich die Mehraufwendungen wegen dHf).

Ergänzungen zum allgemeinen WKBegriff bezogen auf ArbN enthielt § 20 Abs. 2 LStDV 1934 (v. 19.11.1934, RStBl. 1934, 1489); eingehend dazu VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 155–A 158 [7/2007].

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

Damit wurde bei den Gewinneinkünften eine Formulierung gesetzlich festgeschrieben, die der RFH bereits im Jahr 1927 verwendet hatte (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 Überschusseinkunftsarten dem der BA bei den Gewinneinkünften entspreche. Unklar blieb, ob es sich vorwiegend um eine inhaltliche oder eine funktionale Entsprechung handelte.

4 3. Rechtsentwicklung seit dem EStG 1934

Die steuergesetzliche Rechtsentwicklung des § 9 nach 1934 brachte ausschließlich Änderungen im Detail für einzelne WKArten (vgl. auch zusammenfassende Darstellung bei LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 3–7 [5/2013]). Die allgemeine Legaldefinition der WK mit der Rechtsfolge des Abzugs bei der zugehörigen Einkunftsart blieb dagegen unverändert.

KRG Nr. 12 v. 11.2.1946 (StuZBl. 1946, 2): Durch Art. 11 wurden § 9 Nr. 3 betr. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden sowie Nr. 4 betr. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 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 1954, 373; BStBl. I 1954, 575):

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

Geltung der Gesetzesänderungen ab VZ 1955.

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

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

- Der bisherige Inhalt der Vorschrift wurde Abs. 1;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): Die Km-Pauschbeträge für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) wurden mW ab VZ 1991 weiter stufenweise angehoben. Folgeänderungen beim Fahrtkostenabzug ergaben sich durch Rechtsverweis für Familienheimfahrten bei dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5), für stfreie ArbG-Leistungen im Rahmen von WKersatz (§ 3 Nr. 16) sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6).

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Abs. 4 (Verpflegungsmehraufwendungen) wurde aus redaktionellen Gründen aufgehoben. Abs. 5 wurde dahingehend neu gefasst, dass die BA-Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5, 7–8a und Abs. 6 für WK sinngemäß gelten. Die Einschränkung des Abzugsverbots für betrieblich veranlasste Geldbußen zur Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4), die dem Beschluss des BVerfG v. 23.1.1990 (1 BvL 4–7/87, BStBl. II 1990, 483) Rechnung trug, erlangte durch den Rechtsverweis des Abs. 5 sinngemäß Geltung auch für WK. Erstmalige Anwendung der Gesetzesänderungen ab VZ 1992 (§ 52 Abs. 1; modifiziert DRENECK in SCHMIDT, 22. Aufl. 2003, § 9 Rn. 21: Geltung ab Inkrafttreten des StÄndG 1992; uE zutr., aber schwierig praktisch zu handhaben). Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 betr. erwerbsbezogene Geldbußen galt bereits für VZ vor 1992, soweit verfahrensrechtl. noch Änderungsmöglichkeiten bestanden (§ 52 Abs. 5a).

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

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die Geltendmachung von notwendigen Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 wurde unter verschiedenen Aspekten mit konstitutiver

Wirkung eingeschränkt. Der Rechtsverweis des Abs. 5 auf § 4 Abs. 5 Satz 1 wurde modifiziert und erweitert im Hinblick auf

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

Erstmalige Anwendung der Gesetzesänderungen ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 1 Satz 1; zu einer Sonderregelung hinsichtlich der Zweijahresgrenze bei dHf. s. § 52 Abs. 11a).

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

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

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Die Verweisung auf § 4 Abs. 4a wurde wieder gestrichen. Die durch die Neufassung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 bewirkte Verschärfung der Abzugsvoraussetzungen für Schmiergelder galt mittelbar über den Rechtsverweis in Abs. 5 auch für den WKAbzug. Die geänderte Fassung galt wegen des Zufluss- und Abflussprinzips des § 11 erstmals für Schmiergelder, die ab dem 1.1.1999 gezahlt wurden.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF sollten ab VZ 2002 die Beträge von 0,70 DM auf 0,36 € bzw. von 0,33 DM auf 0,17 € umgestellt werden. Diese Änderung hat, da Art. 1 Nr. 10 StEuglG noch vor seinem Inkrafttreten am 1.1.2002 (Art. 38 Abs. 1 StEuglG) durch das Gesetz zur 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 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): In Abs. 1 wurde Satz 3 Nr. 4 neu gefasst (Umwandlung einer Km-Pauschale in eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale) und in Satz 3 Nr. 5 die bisherigen Sätze 4 und 5 durch die Sätze 4 bis 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 2001, 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Abs. 2 Satz 2 wird neu gefasst. Bei der Prüfung, ob die Kosten für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel die Entfernungspauschale übersteigen, ist nunmehr eine jahresbezogene Vergleichsrechnung anzustellen. Damit hat der Gesetzgeber die zuvor durch die BFH-Rspr. eröffneten Wahlmöglichkeiten (vgl. BFH v. 11.5.2005 – VI R 40/04, BStBl. II 2005, 712; v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BStBl. II

2009, 1619: arbeitstagbezogene bzw. teilstreckenbezogene Vergleichsrechnung wieder „kassiert“. Die Änderung soll ausweislich des Gesetzesentwurfs der Vereinfachung, dem „umweltpolitischen Lenkungsziel der Regelung“ und einer besseren Transparenz dienen (BTDrucks. 17/5125, 36). Abs. 5 Satz 1 erfährt wegen des Wegfalls von § 9c eine redaktionelle Änderung. Die Änderungen gelten ab dem VZ 2011 (§ 52 Abs. 1 idF des StVereinfG 2011).

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

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Im Zusammenhang mit einer weiteren Kodifizierung des stl. Reisekostenrechts wird § 9 Abs. 1 Satz 3 um die neuen Nr. 4a und 5a ergänzt. Die Vorschriften regeln die Absetzbarkeit von Fahrt- und Übernachtungskosten anlässlich einer Auswärtstätigkeit. Der neu eingefügte Abs. 4 bestimmt inhaltlich den an die Stelle der regelmäßigen Arbeitsstätte tretenden Begriff der ersten Tätigkeitsstätte. Der ebenfalls neue Abs. 4a regelt den Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung der ArbN bei Auswärtstätigkeit und dHf. (bisher § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5). In § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 ist Satz 3 neu gefasst worden. Nach dieser Vorschrift setzt das Vorliegen eines eigenen Hausstands das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Darüber hinaus sieht der neue Satz 4 für Inlandsfälle eine flächenunabhängige Unterkunftskostenobergrenze von 1000 € vor. Wegen der Ersetzung des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte durch den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte finden sich Folgeänderungen in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 und Abs. 2. § 9 ist in der geänderten Fassung erstmals für den VZ 2014 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1).

Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): In Abs. 4 Satz 4 (Einfügung des Wortes „dauerhaft“) und Satz 8 hat der Gesetzgeber klarstellende redaktionelle Änderungen vorgenommen. In Satz 8 ist nun in einem zweiten Halbsatz ausdrücklich klargestellt worden, dass Regelungen, die für Arbeitnehmer mit erster Tätigkeitsstätte gelten, auch für diejenigen Personen anwendbar sind, die eine erste Tätigkeitsstätte nach Abs. 4 Satz 8 begründen (zB Studenten). Abs. 4a Satz 3 Nr. 1 und Abs. 4a Satz 7 enthalten weitere redaktionelle Änderungen. Mit der Änderung in Abs. 4a Satz 12 wird die notwendige Ergänzung eines gesetzlichen Verweises umgesetzt. Gleichzeitig wird klargestellt, dass für die Verpflegungspauschalen im Rahmen einer dHf. die Dauer der Abwesenheit vom Hauptausstand maßgebend ist (vgl. hierzu BR-Drucks. 184/14).

Einstweilen frei.

5

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 9

6 1. Gesetzgeberischer Zweck und Gesetzssystematik

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

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

Vgl. ua. BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (119); BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; BFH v. 21.10.1986 – VIII R 1/85, BStBl. II 1987, 212, mwN; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 1; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 15–17 (7/2007); VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 1; STARK in LBP, § 9 Rn. 4 (11/2003); LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 1 (5/2013); LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 491; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 54; BERGEMPER, StuW 2006, 311; LANG, StuW 2007, 3; LEHNER, DStR 2009, 185; TIPKE, JZ 2009, 533; BREINERSDORFER, DStR 2010, 2492; HENNRICHS, FS Lang, 2010, 237; PEZZER, DStR 2010, 93.

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

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

lung durchzuführen (so jetzt auch für gemischt veranlasste Reiseaufwendungen BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; vgl. auch BFH-Vorlagebeschluss an den GrS v. 21.11.2013 – IX R 23/12, BStBl. II 2014, 312, zur Aufteilbarkeit von Arbeitszimmerkosten; zum Aufteilungsgebot s. auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 242).

Nach Auffassung des BVerfG gehört das objektive Nettoprinzip zu den gesetzgeberischen Grundentscheidungen des EStRechts; die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ist verfassungsrechtl. geboten. Ob diesem Prinzip aber Verfassungsrang zukommt, hat das BVerfG bislang ausdrücklich offen gelassen (zuletzt: BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; für eine verfassungsrechtl. Verankerung LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 1; BERGKEMPER, StuW 2006, 311; LANG, StuW 2007, 3; TIPKE, StuW 2007, 201; LEHNER, DStR 2009, 185; aA WEBER-GRELLET, DStR 2009, 349). Das objektive Nettoprinzip darf nicht gänzlich abgeschafft, wohl aber bei hinreichender Folgerichtigkeit eingeschränkt werden. Derartige Einschränkungen durch den Gesetzgeber bedürfen aber eines besonderen sachlichen Rechtfertigungsgrunds (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; vgl. zu den einzelnen möglichen Rechtfertigungsgründen DRÜEN, StuW 2008, 3). In diesem Zusammenhang ist nicht nur die Abgrenzung zwischen beruflichem und privatem Veranlassungsgrund von Bedeutung, sondern auch die Unterscheidung zwischen freier und beliebiger Einkommensverwendung einerseits und pflichtbestimmtem Aufwand andererseits (LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 1, unter Hinweis auf BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460). Die Grenzen des WKAbzugs stehen damit – trotz vorhandenen Gestaltungsspielraums – nicht zu gänzlicher Disposition des Gesetzgebers; der Steuerstaat ist „keine Oase verfassungsrechtlicher Ungebundenheit“ (so DI FABIO, JZ 2007, 749; s. auch DRÜEN, StuW 2008, 3; TIPKE, DB 2008, 263; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 55: „nicht disponibel“; ähnlich ENGLISCH, DStR 2009, Beihefter zu Heft 24, 92, mwN; LEHNER, DStR 2009, 185 [189 ff.]; FRYE, FR 2010, 603; zurückhaltender wohl SEILER in DSJG 34 [2011], 61 [66 f.]). Unter diesem Gesichtspunkt waren zB die Beschränkungen des WKAbzugs für Arbeitszimmeraufwendungen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b idF des JStG 2007; vgl. BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563) verfassungswidrig und sind der WKAusschluss für Aufwendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt (s. Anm. 9 und ausführlich Anm. 711; s. auch § 4 Anm. 2202) sowie der Ausschluss des Abzugs tatsächlicher WK oberhalb des Sparer-Pauschbetrags bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2) außerhalb des Anwendungsbereichs der Abgeltungsteuer (zB bei Antragsveranlagung gem. § 32d Abs. 6) uE verfassungsrechtl. höchst zweifelhaft (so auch FG Ba.-Württ. v. 17.12.2012 – 9 K 1637/10, EFG 2013, 1041, nrkr., Az. BFH VIII R 13/13: Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots für WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen; MERTENS/KARRENBROCK, DStR 2013, 950; WENZEL, DStR 2009, 1182: verfassungswidrig; BEHRENS, BB 2007, 1025; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 506: „vermeidbare Verletzungen des objektiven Nettoprinzipts nicht hinnehmbar“; HEY, JZ 2006, 851 [858 f.]; HEY, BB 2007, 1303 [1307]: „Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien“; ENGLISCH, StuW 2007, 221 [234 ff.]; KÄMMERER, DStR 2010, 27; s. auch § 20 Anm. 8; aA VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 20 Rn. 12 ff.;

MUSIL, FR 2010, 149 [152 ff.]: noch hinnehmbar). Äußerst problembehaftet ist die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips bei privat mitveranlassten Aufwendungen. Hier bedient sich der Gesetzgeber in vielen Fällen zur Vermeidung von Einzelfallabgrenzungen der gesetzlichen Typisierung. Teilweise wird die Beurteilung privat mitveranlasster Aufwendungen uE zu Recht als „Achillesferse des objektiven Nettoprinzips“ bezeichnet (so HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 55). Die Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers in diesen Fällen dürfen aber nicht dazu führen, das objektive Nettoprinzip hier gänzlich außer Kraft zu setzen (so aber wohl KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 45 Satz 2 BStGB, Begründung 417 ff.). Einschränkungen sind nur dort erlaubt, wo dies zur Erreichung eines gleichheitsgerechten Gesetzesvollzugs erforderlich ist und der Vereinfachungszweck folgerichtig umgesetzt wird (vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 55). Diese verfassungsrechtl. Vorgaben darf der Gesetzgeber insbes. nicht dazu nutzen, unter dem „Deckmantel“ eines nur behaupteten Vereinfachungszwecks rein haushalterische bzw. fiskalische Interessen – dazu zählt auch das Ziel der Gegenfinanzierung von Steuervergünstigungen durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage – zu verschleiern. Problematisch ist dieser Aspekt zB im Bereich der Abzugsbeschränkungen für Bildungsaufwendungen (Abs. 6, s. Anm. 9 und 711; § 4 Abs. 9; § 12 Nr. 5).

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

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

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

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

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

kosten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte; zu nicht abziehbaren WK allg. Anm. 216 f.) sowie der Zeitqualifikation (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7).

2. Abgrenzungsfunktion des § 9 im Einzelnen

7

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

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

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

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

Zu ähnlichen teleologisch orientierten Funktionsbeschreibungen vgl. WASSERMEYER, StuW 1982, 353; KRÖNER, StuW 1985, 115; PRINZ, FR 1986, 397 (398); LOCHTE in FROTSCHER (5/2013), § 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 nicht abziehbarer 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. 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 FUISING (s. 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 (VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 91 [7/2007]; Ausnahme: §§ 17, 23; KRÜGER, FR 1987, 390, spricht anschaulich von einem „unvollkommenen Einkommensmaßstab“). Dies hat Folgen für den WKUmfang (s. auch bereits OFH v. 26.3.1947 – IV 1/47 S, StRK EStG [bis 1974] § 9 Sätze 1 und 2 R. 1 betr. Einkünfte aus Kapitalvermögen) und erfordert differenzierte Abgrenzungsüberlegungen (s. eingehend mwN Anm. 95, 185–188). WK und BA weichen insofern systembedingt voneinander ab (s. auch Anm. 23). Der WKBegriff muss auch dieser vom BABereich abweichenden speziellen Regelungsaufgabe genügen.

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

Zeitliche Abgrenzungen im Hinblick auf den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7, § 25) nimmt § 9 im Bereich der Sondertatbestände für Arbeitsmittel (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6) und betr. die AfA-Vorschriften (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7) vor; der steuersystematische Charakter dieser Regelungen ist allerdings str. (vgl. zum Meinungsstreit über die Bedeutung als konstitutive oder deklaratorische Ausnahmevorschrift von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. I 1 mwN [7/2007]; THÜRMER in BLÜMICH, Rn. 109 [10/2013]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 176 mwN; s. auch eingehend Anm. 588). Im Übrigen obliegt die zeitliche Regelungsaufgabe für WK der Abzugsvorschrift des § 11 Abs. 2 (zum Verhältnis zu § 9 s. Anm. 26).

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

8 3. Wirtschaftliche Bedeutung des § 9

Der fundamentalen steuerdogmatischen Bedeutung der WK für die Ermittlung der Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19 – entspricht ihr wirtschaftliches Gewicht in der Besteuerungspraxis (vgl. instruktiv dazu STRECK in DStJG 3 [1980], 273). Interpretation und einzelfallbezogene Anwendung des § 9 gehören zum „Alltagsbrot der Steuerberatung“ (vgl. PRINZ, FR 1986, 397, mit Hinweis auf FELIX, KÖSDI 1985, 5938). Abgesehen davon hat eine durch § 9 herbeigeführte StEntlastung von der Aufwandsseite her einen erheblichen Einfluss auf die betriebswirtschaftlichen Indikatoren der Liquidität und Rentabilität (vgl. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 75; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 300 [7/2007]).

Bedeutung des § 9 für die verschiedenen Einkunftsarten:

► *§ 9 als Bestandteil des Lohnsteuerrechts*: Aus wirtschaftlicher Sicht liegt der Schwerpunkt des § 9 im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

(§ 19). Hier erfassen WK sehr häufig Sachverhalte, die bei Millionen von ArbN gegeben sind.

Bereits tatbestandsmäßig wird die Personengruppe der ArbN (§ 1 LStDV) mehrfach in § 9 erwähnt (insbes. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 als typische WKArten für nichtselbständig Tätige). Wirtschaftlich ist § 9 also Bestandteil des LStRechts als der fiskalpolitisch bedeutsamsten Steuerrechtsmaterie (vgl. zu dieser Einschätzung OFFERHAUS, BB 1982, 1061; auch LANG in DStJG 9 [1986], 15 [17]), was auch eine Durchsicht der von der Rspr. entschiedenen Einzelfälle belegt (STRECK in DStJG 3 [1980], 273 [280], spricht anschaulich von einem „wahren Abzugspanoptikum“). Kaum eine EStVeranlagung oder ein LStErmäßigungsantrag (§ 39a) für ArbN ist ohne Lösung mehr oder weniger komplizierter WKFrage durchführbar.

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

► *Bedeutung des § 9 für die anderen Überschusseinkünfte:* Von seiner Breitenwirkung her, die im LStRecht naturgemäß besonders hoch ist, hat § 9 für die anderen Überschusseinkünfte (§§ 20–22) weniger Gewicht. Bezogen auf die wirtschaftliche Bedeutung für den einzelnen Stpfl. geht es beim WKAbzug vor allem bei den Einkünften aus VuV allerdings in vielen Fällen um größere Beträge und damit bedeutendere Steuerauswirkungen, die für die Investitionsentscheidungen nicht unwesentlich sind (insbes. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 betr. Schuldzinsen und Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 4, 5 betr. Gebäude-AfA). Im Übrigen kennt jede Überschusseinkunftsart struktur- und marktbedingt ihre besonderen WKFrage, die im Einzelfall für den betroffenen Stpfl. von großer wirtschaftlicher Tragweite sein können. Mit Wirkung ab dem VZ 2009 (Einführung der Abgeltungsteuer) ist dagegen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen der Abzug von tatsächlichen WK auf die Berücksichtigung eines Sparer-Pauschbetrags iHv. 801 € (bei Verheirateten 1602 €) beschränkt. Ein höherer Abzug ist selbst bei Wahl der Antragsveranlagung (§ 32d Abs. 6) gesetzlich ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2; uE verfassungsrechtl. unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten bedenklich; s. auch Anm. 6 und § 20 Anm. 8).

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

Die Probleme für die Besteuerungspraxis liegen häufig weniger im Rechtsbereich als vielmehr im Tatsächlichen (zur Bedeutung der 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). Dies ruft bei der FinVerw. eine Missbrauchsabwehr hervor. Zunehmend führen auch die Bestrebungen des Gesetzgebers, den WKAbzug – teilweise aus rein haushalterischen Gründen – abzuschaffen oder zu beschränken, zu Konflikten mit dem objektiven Nettoprinzip (zB bei dHf., Pendlerpauschale, Arbeitszimmer, Bildungsaufwendungen, Kapitalvermögen; s. Anm. 6 und 9).

4. Verfassungsmäßigkeit des § 9

9 a) Verfassungsmäßigkeit des § 9 insgesamt

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 die Rechtssicherheit beeinträchtigenden Anwendungsschwierigkeiten in der Besteuerungspraxis erschien § 9 und seine Weiterentwicklung durch die Rspr. im Hinblick auf das Veranlassungsprinzip unter verfassungsrechtl. Aspekten insgesamt unbedenklich.

§ 9 als im Einkünfteermittlungsbereich angesiedelte Abzugsvorschrift steht auf dem Boden des Nettoprinzips (s. Anm. 6) und entspricht daher – zumindest im Grundsatz – dem Gleichheitssatz des Art. 3 GG in seiner steuerspezifischen Ausprägungsform des Leistungsfähigkeitspostulats (vgl. zu diesen strechtl. Fundamentalprinzipien TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 479–534; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 81 ff.). Soweit ersichtlich ist die Verfassungsmäßigkeit des § 9 daher zur Gänze weder durch die Rspr. noch das Schrifttum in Zweifel gezogen worden. Lediglich Einzelfragen waren bisher Gegenstand von Verfassungsbeschwerden oder Revisionen beim BFH (zur Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 4 vgl. auch § 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. 16.10.1984 – 1 BvR 24/84, HFR 1985, 238, betr. berufsnahe Kinderbetreuungskosten; v. 28.12.1984 – 1 BvR 1472–1473/84, HFR 1985, 337, betr. ArbN-Beiträge zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung; v. 7.8.1985 – 1 BvR 707/85, StRK EStG 1975–1990 § 12 Nr. 1 R. 26, betr. Prämien zur allgemeinen Rechtsschutzversicherung; v. 14.12.1987 – 1 BvR 156/87, DB 1988, 367, betr. WK bei dHf.; v. 7.12.1999 – 1 BvR 301/98, BStBl. II 2000, 162, betr. Vereinbarkeit des § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (häusliches Arbeitszimmer) mit Art. 3 GG; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, DStR 2003, 633, betr. Verfassungswidrigkeit der zeitlichen Begrenzung der stl. Abziehbarkeit von Mehraufwendungen für dHf. in Fällen fortlaufend verlängerter Abordnung (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG) und der an verschiedenen Orten beiderseits berufstätigen Ehegatten (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 iVm. Art. 6 Abs. 1 GG); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460, betr. Pendlerpauschale; 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 dHf. und dessen Rückwirkung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5); v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339, betr. ua. Verfassungsmäßigkeit des auf den Ertragsanteil begrenzten WK-Abzugs von Leibrentenzahlungen. Zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 s. eingehend Anm. 476.

Die Einführung des neuen stl. Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ in Abs. 4 im Rahmen der Neuordnung des Reisekostenrechts verbunden mit zahlreichen Änderungen in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, 4a, 5, 5a, Abs. 2 und die Anfügung eines Abzugsverbots in Abs. 6 für Aufwendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, durch das BeitrRLÜmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171), zumal noch verbunden mit einer rückwirkenden Anwendung ab VZ 2004 (§ 52 Abs. 23d Satz 5), erfordert jedoch eine differenzierte verfassungsrechtl. Bewertung.

b) Verfassungswidrigkeit des Abs. 4

9a

Begrifflich versteht der Gesetzgeber unter der ersten Tätigkeitsstätte eine ortsfeste Einrichtung des ArbG, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom ArbG bestimmten Dritten, der der ArbN dauerhaft zugeordnet ist (Abs. 4 Satz 1). Die Bestimmung dieser ersten Tätigkeitsstätte richtet sich – entgegen der bisherigen BFH-Rspr. (BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34: qualitativer Schwerpunkt bestimmend) – danach allein nach dem Direktionsrecht des ArbG (Abs. 4 Sätze 2–4). Auf die Qualität und den Umfang der Tätigkeit, die der ArbN dort ausübt, kommt es nicht an (so auch BMF v. 30.9.2013 – IV C 5 - S 2353/13/10004, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 4 ff.). Diese Neuausrichtung ist durch nichts begründet, lässt – bezogen auf den WKBereich – steuersystematische Erwägungen außer Acht und widerstreitet uE dem objektiven Nettoprinzip zumindest in Fällen, in denen der ArbN an der festgelegten Tätigkeitsstätte nur unwesentliche Arbeiten verrichtet (so auch BERGKEMPER, FR 2013, 1017 [1018]). Verfassungsrechtlich problematisch ist uE auch die – rechtssprechungsbrechende (BFH v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236; v. 9.2.2013 – VI R 44/10, BStBl. II 2013, 234) – gesetzliche Definition bzw. Fiktion einer Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte, soweit diese außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird (Abs. 4 Satz 8; vgl. BERGKEMPER, FR 2013, 1017 [1018]).

c) Verfassungswidrigkeit des Abs. 6**aa) Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 3 GG**

9b

Das Verbot des WKAbzugs für Aufwendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, verstößt uE sowohl gegen Art. 3 Abs. 1 GG als auch gegen Art. 2 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG (vgl. KREFT, SteuerStud 2014, 599; BERGKEMPER, DB 2011, 2893; BRAUN, Stbg 2012, 65; NEUFANG/OTTO, StB 2012, 16; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 264; MEEH-BUNSE/LÜHN, StB 2012, 84; HILPERT, NWB 2011, 3835 [3836 f.]; ANZINGER, DB 2011, Heft 35, M 10; GESERICH, SteuK 2011, 513 [516 ff.]; s. auch JOHENNING, Bildungsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2009, 201–258; zumindest zweifelnd LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 1 und § 12 Rn. 57: „Abzugsbeschränkung problematisch“; s. auch ausführlich Anm. 711; aA ua. BFH v. 5.11.2013 – VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165, für inhaltsgleichen § 4 Abs. 9 und § 12 Nr. 5; FG Düss. v. 14.12.2011 – 14 K 4407/10 F, EFG 2012, 686, nrkr., Az. BFH VI R 2/12; FG Münster v. 20.12.2011 – 5 K 3975/09 F, EFG 2012, 612, nrkr., Az. BFH VI R 8/12; FG Köln v. 22.5.2012 – 15 K 3413/09, EFG 2012, 1735, nrkr., Az. BFH VI R 38/12; FG Köln v. 17.7.2013 – 14 K 587/13, EFG 2013, 1745, nrkr., Az. BFH VI R 53/13; Schl.-Holst. FG v. 4.9.2013 – 2 K 159/11, EFG 2013, 1995, nrkr. Az. BFH VI R 72/13; FG Berlin-Brandenb. v. 6.1.2014 – 14 K 14312/10, EFG 2014, 987, nrkr., Az. BFH VI R 2/14; FG Köln v. 20.2.2014 – 11 K 4020/11, nrkr., Az. BFH VI R 12/14; FG Berlin-Brandenb. v. 14.5.2014 – 1 K 1287/11, juris, nrkr., Az. BFH IV R 36/14; FISCHER, jurisPR-SteuerR 2/2012, Anm. 1; TROSSEN, FR 2012, 501; FÖRSTER, DStR 2012, 486; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 685 und 700 „Ausbildung/Fortbildung“ [10/2013]; PRÜTZENREUTER, jurisPR-SteuerR 7/2014 Anm. 2; TITGEMEYER, DStZ 2014, 189; § 4 Anm. 2201).

9c **bb) Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip**

Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes zwar grds. einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird im EStRecht vor allem aber durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Stpfl. bei gleich hoher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig iSd. der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Als besondere sachliche Gründe für die Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das BVerfG in seiner bisherigen Rechtsprechung neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungs Zwecken vor allem Typisierungs- und Vereinfacherfordernisse anerkannt, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung (vgl. zu den vorgenannten Grundsätzen etwa BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210–248 betr. Pendlerpauschale und BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BStBl. II 2011, 318 betr. häusliches Arbeitszimmer).

UE verstößt das in Abs. 6 verankerte Abzugsverbot gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG hergeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip, und zwar sowohl in der Form des objektiven und als auch des subjektiven Nettoprinzips.

Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip: Das Abzugsverbot des Abs. 6 verstößt uE gegen das objektive Nettoprinzip, indem Aufwendungen für eine berufliche Erstausbildung, die regelmäßig beruflich veranlasst sind und damit den WKBegriff erfüllen, kategorisch der Privatsphäre zugeordnet werden (BTDrucks. 17/524, 13), ohne dass dafür ein hinreichender Rechtfertigungsgrund angeführt oder ersichtlich wäre (vgl. KREFT, SteuerStud 2014, 599; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 264: „willkürlich“; ähnlich GESSERICH, SteuK 2011, 513 [516]; aA FÖRSTER, DStR 2012, 486 [490 f.]). Die Notwendigkeit der Zuordnung der Erstausbildungskosten zur Privatsphäre wird damit begründet, dass solche Aufwendungen schwerpunktmäßig und untrennbar mit der privaten Lebensführung zusammenhängen (BT-Drucks. 15/3339, 10 und 17/7259, 2). In der Gesetzesbegründung wird hierzu ausgeführt, dass „auch in einer modern entwickelten Gesellschaft die erste Berufsausbildung typischerweise zu den Grundvoraussetzungen für die Lebensführung gehört“. Die vom Gesetzgeber angeführten Typisierungs- und Vereinfacherfordernisse (BT-Drucks. 15/3339, 10, 17/7524, 10 f.) können uE nicht als Rechtfertigungsgründe dafür dienen, Erstausbildungskosten, die nach der Rechtsprechung des VI. Senats des BFH wegen des ausreichenden Veranlassungszusammenhangs mit der Erwerbssphäre zu den WK gehören, typisierend der Privatsphäre zuzuordnen.

► *Verstoß gegen das Gebot realitätsgerechter Typisierung:* Will der Gesetzgeber typisieren, muss er sich am Regelfall orientieren; realitätsgerecht muss der typische Fall

als Maßstab zugrunde gelegt werden. Eine Ausrichtung an einem atypischen Sonderfall als Leitbild ist unzulässig (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BStBl. II 2011, 318 betr. häusliches Arbeitszimmer). Im Falle des Abs. 6 verstößt der Gesetzgeber uE gegen diese Typisierungsgrundsätze.

Der Ansatz des Gesetzgebers, typischerweise sei der konkrete Veranlassungszusammenhang zwischen Erstausbildung/Erststudium und späterer Berufsausübung nicht hinreichend konkret, ist nicht mehr als eine schlichte, durch nichts belegte Unterstellung und geht an der Realität vorbei (vgl. Anm. 711). Es fehlen dagegen jegliche belastbare Nachweise dafür, dass es sich bei den vom VI. Senat des BFH im Jahre 2011 ausgewählten Sachverhalte um im Rahmen einer Typisierung zu vernachlässigende Sonderfälle handelt (so zu Recht HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 264). Bei realitätsgerechter Betrachtung ist eher umgekehrt davon auszugehen, dass nur in Ausnahmefällen (Studieren ab 50 oder in einem dem Freizeitbereich nahen Fach, zB Kunst) eine erste Berufsausbildung und ein Erststudium nicht sofort den erforderlichen Erwerbsbezug aufweisen (KREFT, SteuerStud 2014, 599). Die „Fehleinschätzung“ des Gesetzgebers wird besonders deutlich in den Fällen, in denen im Rahmen einer Erstausbildung oder eines Erststudiums Fertigkeiten erworben werden, die ansonsten im Privatbereich nicht einsetzbar sind (zB BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323; FG München v. 15.3.2012 – 12 K 2840/11, nv., juris, nrkr., Az. BFH VI R 52/12, betr. Ausbildungen zum Verkehrspiloten; Medizinstudium). Der erforderliche Veranlassungszusammenhang zwischen den Bildungsaufwendungen und der in Aussicht genommenen zukünftigen Erwerbstätigkeit ist hier hinreichend konkret; eine Nutzbarmachung der gewonnenen Fertigkeiten für andere als Erwerbszwecke ist ausgeschlossen (so zutr. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 264). Aus diesem Grund muss der Rechtsauffassung des VIII. Senats des BFH im Urteil vom 5.11.2013 (VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165, für inhaltsgleichen § 4 Abs. 9 und § 12 Nr. 5) und verschiedener FG (s.o.) widersprochen werden.

Die dort vertretene Auffassung vermittelt den Eindruck, die erste Ausbildung diene in erster Linie der Erlangung von persönlichen Kenntnissen und Fertigkeiten quasi „Ausbildung aus Spaß an der Freud“. Diese Rechtsauffassung, die wohl auf den Ergebnissen des Beitrags von FÖRSTER aus dem Jahre 2012 (DStR 2012, 486 [490]) fußt, ist rückwärtsgerichtet und geht fast auf die tradierte Auffassung des RFH aus 1937 (v. 24.6. 1937 – IV A 20/36, RStBl. 1937, 1089) zurück. Diese historische Betrachtung dergestalt, dass das, was über 60 Jahre als zutreffende Typisierung angesehen wurde (Berufsausbildung = private Lebensführung), heute nicht falsch sein kann, überzeugt nicht (vgl. auch KREFT, SteuerStud 2014, 599). Sie blendet vielmehr die Weiterentwicklung des WKBegriffs auf der Grundlage des Veranlassungsprinzips als tragendes Prinzip für die Abgrenzung der Erwerbssphäre von der Privatsphäre völlig aus. Die seinerzeitige Zuweisung der Berufsausbildung zur Privatsphäre war zwingende Folge der engen, wortlautdominierten Auslegung der gesetzlichen WKDefinition (zur Entwicklung des WKBegriffs s. KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Berlin ua. 2000, 7 ff.). Zu Recht hat der VI. Senat Ende 2002 dieser Weiterentwicklung hin zum veranlassungsgeprägten Werbungskostenbegriff Rechnung getragen, in konsequenter Umsetzung des Veranlassungsprinzips auch für alle Bildungsaufwendungen (etwa BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403; v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407).

Weder verständlich noch überzeugend und folgerichtig ist uE schließlich die im Rahmen der Typisierung vorgenommene Unterscheidung dergestalt, dass die Annahme eines konkreten Erwerbsbezugs bei einer Erstausbildung/einem Erststudium im Anschluss an eine erste Ausbildung oder ein erstes Studium typisierend anders beurteilt werden soll als bei der klassischen Erstausbildung (KREFT, SteuerStud 2014, 599). Dies ist deshalb äußerst zweifelhaft, weil jedwede erste Ausbildung die weitere Ausbildung steuerlich privilegiert, selbst wenn es sich um völlig unterschiedliche Fachrichtungen handelt und kein innerer oder fachlicher Zusammenhang besteht. An dieser Stelle muss die Frage erlaubt sein, warum – typisierend – zB bei einem Jurastudium nach einer Ausbildung zum Rettungsassistenten der konkrete Erwerbsbezug größer sein soll als bei einem klassischen Jurastudium im Anschluss an die Schule (KREFT, SteuerStud 2014, 599).

Dieser aufgezeigte Typisierungsmangel wird iÜ (insbes. wegen des fehlenden Verlustvortrag gem. § 10d) auch nicht dadurch „geheilt“, dass der Gesetzgeber den SA-Abzug in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG im Gegenzug auf 6000 € erhöht hat (vgl. DRENSECK, DStR 2004, 1766; Anm. 711).

► *Feblende Vereinfachung*: Die vom Gesetzgeber angeführten Vereinfachungsinteressen, die letztlich vielen Arten von Erwerbsaufwendungen entgegen gehalten werden können, vermögen den Eingriff in das Nettoprinzip ebenfalls nicht zu rechtfertigen (so zutr. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 264; aA s. § 4 Anm. 2202). Es trifft zwar zu, dass dem Gesetzgeber insoweit eine Einschätzungsprärogative zusteht (FÖRSTER, DStR 2012, 486 [491]). Das kann aber nicht so weit gehen, dass es dem Gesetzgeber erlaubt ist, allein fiskalisch motivierte Eingriffe in tragende Besteuerungsgrundsätze unter dem Deckmantel vager Verwaltungsvereinfachungen zu verschleiern (KREFT, SteuerStud 2014, 599). Sicherlich wird die Finanzverwaltung – wie bei jedem Abzugsverbot – durch ausbleibende Anträge auf Verlustfeststellung bzw. Prüfung der eingereichten Belege/Steuererklärungen entlastet. Gleichwohl werden an anderer Stelle neue Probleme geschaffen, und zwar an der neuen Schnittstelle zwischen Privat- und Erwerbssphäre. So wird zukünftig mehr darum gestritten werden, was als erste Berufsausbildung gilt. Denn nach der Rechtsprechung des VI. des Senats des BFH (v. 18.6.2009 – VI R 79/06, DStRE 2012, 272) liegt eine Berufsausbildung iSd. Steuerrechts nicht nur vor, wenn der Stpfl. im dualen System (zur Frage der Kindergeldgewährung bei dualen Studiengängen s. SCHMIDT, DB 2014 Heft Nr. 24 v. 13.6.2014, M 9 mit Anmerkungen zu FG Münster v. 11.4.2014 – 4 K 635/14 Kg, nrkr.; s. auch FG Münster v. 15.5.2013 – 2 K 2949/12, EFG 2014, 57, nrkr., Az. BFH III R 52/13; FG Münster v. 22.8.2013 – 3 K 711/13 Kg, EFG 2013, 2023 und Hess. FG v. 21.11.2013 – 8 K 807/12, EFG 2014, 457, nrkr., Az. BFH XI R 1/14) oder innerbetrieblich Berufsbildungsmaßnahmen durchläuft. Der steuerrechtliche Begriff der Berufsausbildung setzt danach – anders als die Finanzverwaltung (BMF v. 22.9.2010 – IV C 4 - S 2227/07/10002:002, BStBl. I 2010, 721 – Tz. 4 ff.) meint – auch kein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz oder eine Ausbildungsdauer von mindestens zwei Jahren voraus (so BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BStBl. II 2012, 825 betr. Ausbildung zum Rettungsassistenten). Weitere Abgrenzungsprobleme sind hier vorprogrammiert und begrenzen die Vereinfachungswirkung (so HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 264), denn gerade bei kostspieligen Ausbildungen könnte die steuerliche Praxis auf die Idee kommen, über den Umweg irgendeiner ersten Ausbildung ein Erststudium als

Zweitausbildung zu gestalten und damit zu privilegieren (so TRTGEMEYER, DStZ 2014, 189).

Die Unsicherheiten bei der Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre im Tatsächlichen sind im Übrigen nicht schwieriger als in anderen Fällen (vergeblicher) vorab veranlasster Erwerbsaufwendungen und könnten im Einzelfall verfahrensrechtl. über eine vorläufige Steuerfestsetzung gem. § 165 AO aufgefangen werden (s. Anm. 162).

Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip: Aber auch dann, wenn man von einem auf multikausalen und multifinalen Wirkungszusammenhängen gestützten weiten Typisierungsspielraum des Gesetzgebers ausgeht, ist das subjektive Nettoprinzip zu beachten. Für den Bereich des subjektiven Nettoprinzips ist das Verfassungsgebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie zu beachten (BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, NJW 2008, 1868 [1871 f.]). Geht man – wie offensichtlich der VIII. Senat des BFH im Urteil vom 5.11.2013 (VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165) zum Abzugsverbot des § 4 Abs. 9 EStG – davon aus, dass es sich um sog. gemischte Aufwendungen handelt (weil die individuelle Bereicherung bei der Erstausbildung neben dem Erwerbsbezug mitbestimmend sein soll), steht es dem Gesetzgeber zwar grundsätzlich frei, ob er solche Aufwendungen wegen ihrer Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit den WK zuordnet oder ob er die private Mitveranlassung in den Vordergrund stellt und infolgedessen eine Zuordnung zu den SA vornimmt. Dies darf jedoch nur in den Grenzen des subjektiven Nettoprinzips geschehen. Danach steht ein solcher, nach der Wertung des Gesetzgebers „privater“ Aufwand nicht zur Disposition des Gesetzgebers. Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG kommt es nicht auf die einfachrechtliche Differenzierung zwischen beruflichem/betrieblichem Veranlassungszusammenhang an, sondern auf die Unterscheidung zwischen freier und beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand andererseits (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210–248 betr. Pendlerpauschale und BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BStBl. II 2011, 318 betr. häusliches Arbeitszimmer). Der Gesetzgeber wird dadurch verpflichtet, die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534 betr. doppelte Haushaltsführung).

Ein Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip ergibt sich uE unter Berücksichtigung der vorstehenden Rechtsgrundsätze daraus, dass der Stpfl. in seiner Entscheidung der Verausgabung von Kosten für eine erste Ausbildung oder ein erstes Studium nicht frei ist, sondern sich vielmehr unter dem Zwang befindet, eine eigene Existenz aufbauen zu müssen („Ohne Ausbildung kein selbstbestimmtes Leben“). Damit gehört die erste Ausbildung und das Erststudium dem Grunde nach zum Existenzminimum, das vor staatlichen Steuereingriffen geschützt ist (vgl. KREFT, SteuerStud 2014, 599). Ähnlich wie bei der Abzugsfähigkeit der privaten Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen (s. hierzu BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 betr. Berücksichtigung von privaten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen als Sonderaufwendungen mit Hinblick auf die Steuerfreiheit des Existenzminimums) hat der Staat jedoch insoweit nicht „Luxusausbildungen“ steuerlich zu fördern. Als Teil des Existenzminimums freizustellen wären vielmehr nur die durch eine Basisausbil-

dung/ein Basisstudium entstehenden Kosten (vgl. KREFT, SteuerStud 2014, 599: Gesetzestechisch erreichbar durch eine Deckelung eines BA-Abzugs für Erstausausbildung- und Erststudienkosten in § 4 Abs. 5 EStG auf zB jährlich 12000 €). Insoweit ist ein pflichtbestimmter Aufwand anzunehmen, der dem Schutz des subjektiven Nettoprinzips unterfällt. Diesem Aspekt ist der Gesetzgeber im Rahmen der vorzunehmenden Abwägung nicht gerecht geworden, denn der gerade bei der Erstausbildung im Regelfall ins Leere laufende SA-Abzug bewirkt insoweit keine adäquate Freistellung (vgl. DRENSACK, DStR 2004, 1766). Die dadurch – wohl maßgeblich aus haushalterischen Gründen (so BERGEMPER, FR 2011, 1947 [1949]) – bewirkte Verhinderung der Abzugsfähigkeit gebundenen Aufwands führt im Ergebnis zu einer, dem Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit widersprechenden Bruttobesteuerung, wie insbesondere die sog. Pilotenfälle (BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 28.7.2011 – VI R 8/09, BFH/NV 2011, 2038; v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; VI R 59/09, BFH/NV 2012, 19) eindrucksvoll belegen (KREFT, SteuerStud 2014, 599).

9d cc) Verstoß der Anwendungsregelung gegen das Rückwirkungsverbot

Die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 23d Satz 5 (gilt gleichermaßen für § 52 Abs. 12 Satz 11 betr. § 4 Abs. 9 bzw. § 52 Abs. 30a betr. § 12 Nr. 5) bewirkt eine echte Rückwirkung des Abs. 6 und stellt uE damit einen Verstoß gegen das aus Art. 20 Abs. 3 GG hergeleitete Rückwirkungsverbot dar (vgl. KREFT, SteuerStud 2014, 599; s. auch Anm. 711; aA § 4 Anm. 2202).

Eine „echte“ Rückwirkung, also eine Rückbewirkung von belastenden Rechtsfolgen auf Tatbestände, die bereits vor dem Zeitpunkt der Normverkündung abgeschlossen sind, ist grds. verfassungsrechtl. unzulässig (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BStBl. II 2011, 76 betr. rückwirkende Verlängerung der Veräußerungsfrist bei Spekulationsgeschäften; vgl. hierzu auch BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BFH/NV 2012, 1373). Das Rückwirkungsverbot gilt jedoch nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war. Bei den in der Rechtsprechung des BVerfG insoweit anerkannten, nicht abschließend definierten Fallgruppen handelt es sich um Typisierungen ausnahmsweise fehlenden Vertrauens in eine bestehende Gesetzeslage (BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, DStR 2014, 520). Zu Unrecht geht der Gesetzgeber von einer zulässigen Rückwirkung aus, weil lediglich eine Gesetzeslage wiederhergestellt werde, die „vor der Rechtsprechungsänderung durch den BFH einer gefestigten Rechtsprechung und Rechtspraxis“ entsprochen habe (vgl. BTDrucks. 17/7524, 20). Die Rechtslage war vielmehr unter Berücksichtigung der durchgängig seit der Rechtsprechungsänderung in 2002 konsequenten Rechtsprechung des VI. Senats des BFH weder unklar noch verworren. S. hierzu ausführlich Anm. 711.

Ob der Hinweis in den Gesetzesmaterialien, es handle sich bei Abs. 6 EStG lediglich um eine klarstellende Regelung, einer verfassungsrechtlichen Prüfung standhält, muss aber nicht nur angesichts der vorstehenden Erwägungen bezweifelt werden. In seinem Beschluss vom 17.12.2013 (1 BvL 5/08, DStR 2014, 520) hat das BVerfG die Grenzen für nur „rückwirkende Klarstellungen“ durch den Gesetzgeber präzisiert und dabei enger gefasst. Danach kann der Gesetzgeber den Inhalt geltenden Rechts mit Wirkung für die Vergangenheit nur in den verfassungsrechtlichen Grenzen für eine rückwirkende Rechtsetzung feststellen oder klarstellend präzisieren. Eine nachträgliche, klärende Feststellung des gel-

tenden Rechts durch den Gesetzgeber ist danach grundsätzlich als konstitutiv rückwirkende Regelung anzusehen, wenn dadurch eine in der Fachgerichtsbarkeit offene Auslegungsfrage entschieden wird oder eine davon abweichende Auslegung ausgeschlossen werden soll. UE ist zweifelhaft, ob diese engeren Rechtsgrundsätze für klarstellende Gesetze auch im Falle des Abzugsverbotes des Abs. 6 EStG eingehalten worden sind. Der Umstand, dass nach dem Willen des Gesetzgebers eine alte Rechtslage wiederhergestellt werden soll, spricht eher für einen konstitutiven (rückwirkenden) Eingriff und gegen eine nur klarstellende Regelung (s. hierzu auch Anm. 711).

5. Gestaltungsmöglichkeiten beim Werbungskostenabzug

10

§ 9 und die damit im Zusammenhang stehenden Rechtsnormen eröffnen unter verschiedenen Aspekten Ansatzpunkte für eine WK-orientierte Steuerpolitik bei den Überschusseinkunftsarten gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 (vgl. als Überblick betr. §§ 21, 21a aF PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 129–139; s. auch von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 303 ff. [7/2007]). Das wirtschaftliche Interesse des Stpfl. an einer zielentsprechenden Einflussnahme auf den WKAbzug in sachlicher und zeitlicher Hinsicht ergibt sich aus der unmittelbaren Auswirkung bei seiner periodenbezogenen ESt- und ggf. KiStBelastung. Der WKAbzug hat unmittelbare Liquiditäts- und Rentabilitätswirkungen. Im Verhältnis zum betrieblichen Bilanzierungssektor (zu der Möglichkeit einer umfassenden Rechnungspolitik und Mitteln der Bilanzpolitik vgl. J. BAUER, Grundlagen einer handels- und steuerrechtlichen Rechnungspolitik der Unternehmung, 1981; U. PRINZ, DStR 2000, 661) besteht für WK allerdings nur ein in engen Grenzen gestaltbarer Aktionsraum.

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

Maßnahmen zur planvollen Sachverhaltsgestaltung kommen in verschiedener Hinsicht in Betracht:

- Trennung der absetzbaren WK von den zu aktivierenden Aufwendungen (bei Abnutzbarkeit des WG: AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7) durch kautelarjuristische Maßnahmen und deren entsprechende Durchführung (zB Separierung der Finanzierungsvorgänge vom Immobilienerwerb, vgl. eingehend PRINZ, BB 1985, 1975); zielentsprechende Lenkung einer Fremdkapitalaufnahme zur Optimierung des Schuldzinsenabzugs (vgl. zu den Voraussetzungen für den Schuldzinsenabzug bei Darlehen für die Anschaffung eines teilweise vermieteten und teilweise gemischt genutzten Gebäudes BFH v. 9.7.2002 – IX R 65/00, FR 2002, 1359; v. 1.4.2009 – IX R 35/08, BStBl. II 2009, 663; zur Zuordnung von Fremdkapital bei der Herstellung einer gemischt genutzten Immobilie BFH v. 25.3.2003 – IX R 22/01, BStBl. II 2004, 348; v. 10.3.2008 – IX B 232/07, BFH/NV 2008, 1145; BMF v. 16.4.2004 – IV C 3 - S 2211-36/04, BStBl. I 2004, 464).
- Vermeidung sog. (untrennbar) gemischter Aufwendungen im verbleibenden Anwendungsbereich des aus § 12 Nr. 1 Satz 2 abgeleiteten Aufteilungs- und Abzugsverbots (vgl. § 12 Anm. 71 ff.), zB durch ausreichende Dokumentation der beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (s. BMF v. 6.7.2010 – IV C 3 - S 2227/07/10003:002, BStBl. I 2010, 614 – Tz. 2).
- Beschaffung geeigneter Unterlagen und Beweismittel zur Dokumentation und Abgrenzung der erwerbsbezogenen Nutzung eines Gegenstands (bei nicht

vermeidbarer gemischter Nutzung); Gleiches gilt zum Nachweis der Erwerbsabsicht etwa bei vorab veranlassten Aufwendungen und sog. Fehlauflwendungen (s. Anm. 161–172).

- Vermeiden des Eingreifens von Abzugsverboten und Abzugsbeschränkungen (zur Zusammenstellung s. Anm. 217).

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

- Zeitliche Einflussnahme auf die Aufwendungsbewirkung durch WKVorauszahlungen oder Zahlungsverzögerungen (zu den Grenzen s. Anm. 222). Der WKAbfluss iSd. § 11 Abs. 2 weist eine planmäßig nutzbare hohe Gestaltungsreagibilität auf (eingehend PRINZ, DB 1985, 830 [835], betr. VuV-Einkünfte mit Hinweis auf Gestaltungsgrenzen; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 318 ff. [7/2007], zur Wahl des Zeitpunkts der Verausgabung). Gläubiger und Schuldner können in aller Regel zivilrechtl. den Erfüllungszeitpunkt und damit die stl. Zuordnung von Aufwendungen zu einem VZ so bestimmen, wie es für sie am steuergünstigsten ist. Eine einmal getroffene Vereinbarung kann vor dem ursprünglichen Erfüllungszeitpunkt sogar noch einvernehmlich geändert werden, dass dies einen Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO darstellen würde (so BFH v. 11.11.2009 – IX R 1/09, BStBl. II 2010, 746; v. 11.11.2009 – IX R 14/09, BFH/NV 2010, 1089; vgl. auch KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 11 Rn. 10).

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

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

11–12 Einstweilen frei.

IV. Geltungsbereich des § 9

1. Sachlicher Geltungsbereich

a) Geltung für die Ermittlung der Überschusseinkünfte

13

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

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

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

b) Geltung in steuerrechtlichen Sonderverfahren

14

Bei Pauschalierung der LSt gem. §§ 40–40b können WK nicht geltend gemacht werden, da es sich um ein Besteuerungsverfahren eigener Art handelt, in dem der ArbG Schuldner (im steuerrechtlichen Sinn) der pauschalen LSt ist (§ 40 Abs. 3, § 40a Abs. 5, § 40b Abs. 4; s. auch FG Hamb. v. 20.5.1981 – II 181/79, EFG 1981, 621, rkr.; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 60 [10/2013]), denn Zweck einer solchen LStPauschalierung ist es, alle Folgen des StAbzugsverfahrens abzugelten. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Pauschalierungsvoraussetzungen gegeben waren (vgl. THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 60 [10/2013]; aA FG Rhld.-Pf. v. 27.9.1988 – 2 K 178/87, EFG 1989, 117, rkr.).

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

2. Persönlicher Geltungsbereich

a) Geltung im Einkommensteuerrecht

15

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

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht: Für unbeschränkt EStpfl. iSv. § 1 Abs. 1 mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–23 gilt § 9 in vollem Umfang. Bei Beginn oder Beendigung der unbeschränkten EStpflicht innerhalb eines Kj. (zB durch Ein- oder Auswanderung; zum Ermittlungszeitraum s. § 2 Abs. 7) kommen die außerhalb dieses abgekürzten Zeitraums vom Stpfl. getätigten Aufwendungen (entsprechend dem Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2) unabhängig von ihrer Wesensart grds. nicht als WK in Betracht (vgl. BFH v. 6.4.1984 – VI R 162/81, BStBl. II 1984, 587; SEEGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 25 Rn. 13). Gegebenenfalls kommt aber eine Berücksichtigung solcher Aufwendungen als vorab veranlasste WK in Betracht (vgl. BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553, betr. vorab veranlasste WK durch Berufsausbildungskosten

bei später auch im Ausland ausgeübter Tätigkeit; FG Hamb. v. 9.3.2007 – 6 K 96/05, EFG 2007, 1440, rkr.; FG München v. 27.7.2007 – 8 K 3952/05, EFG 2007, 1677, rkr.). Pauschbeträge für WK (§ 9a), die sich nach ihrer Konzeption auf das volle Kj., mithin auf den VZ beziehen, sind grds. in ihrer vollen Höhe zu berücksichtigen, wenn der entsprechende Tatbestand nicht ausdrücklich eine zeitanteilige Berücksichtigung vorschreibt (vgl. BFH v. 1.4.1998 – X R 154/94, BFH/NV 1998, 1349).

Zur persönlichen Zurechnung von WK beim einzelnen Stpfl. s. Anm. 40; die Einzelzurechnung erfolgt auch bei einer Zusammenveranlagung von Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartnern (§ 2 Abs. 8) gem. §§ 26, 26b.

Für unbeschränkte EStPflcht gem. § 1 Abs. 2 gilt dies entsprechend, weil sich diese Form der unbeschränkten StPflcht 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 unbeschränkt estpfl. behandelt werden, findet § 9 Anwendung, soweit sich die WK auf inländ. Einkünfte iSv. § 49 beziehen.

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

Beschränkte Einkommensteuerpflicht: Beschränkt EStpfl. iSv. § 1 Abs. 4, die mit Überschusseinkünften gem. § 49 zur ESt veranlagt werden, dürfen WK nur insoweit abziehen, als sie mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1). Unter diesen Voraussetzungen gilt § 9 mit seinen sämtlichen Einzelregelungen entsprechend den von der Rspr. entwickelten Auslegungsgrundsätzen (zum Veranlassungsprinzip s. Anm. 130–195). Zu den Besonderheiten beim WKAbzug, wenn bei beschränkt Stpfl. die ESt im Wege des StAbzugs erhoben wird, s. § 50 Abs. 2 Satz 1 und § 50a Abs. 2 und 3 (s. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 50 Rn. 7 und § 50a Rn. 23).

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

Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht: Bei einem Wechsel der subjektiven EStPflcht innerhalb eines Kj. sind nach § 2 Abs. 7 Satz 3 die während des Zeitraums der beschränkten StPflcht erzielten inländ. Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht einzubeziehen. Dabei werden die während der beschränkten bzw. unbeschränkten 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 unbeschränkten oder beschränkten EStPflcht idR nicht bedarf, dh., auch Abflüsse außerhalb des Zeitraums der unbeschränkten 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).

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

b) Geltung im Körperschaftsteuerrecht

16

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

Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht: Für unbeschränkt KStpfl. iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG ist § 9 nicht anwendbar, da bei ihnen alle Einkünfte gem. § 8 Abs. 2 KStG als gewerbliche zu behandeln sind, was die Geltung der WKVorschriften naturgemäß ausschließt. Für 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 nicht rechtsfähige Vereine) gilt § 9 entsprechend.

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

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

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

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

3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

17

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

Ein solcher Auslandsbezug kann stl. bedeutsam sein, da WK nur abziehbar sind, wenn der Bezugspunkt der Aufwendungen im Inland stbare und stpfl. Einnahmen sind. Ausgaben, die mit nicht stbaren Einnahmen zusammenhängen, dürfen nicht abgezogen werden. Dies ergibt sich bereits aus dem BA- bzw. WK-Begriff sowie aus dem Einkünfteermittlungssystem des EStG. Das EStG berücksichtigt Erwerbsaufwendungen nur, wenn sie im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 anfallen. Sind Einnahmen mangels Zuordnung zu den Einkunftsarten des EStG im Inland nicht stbar, sind auch die Ausgaben, die damit im Zusammenhang stehen, nicht abziehbar (s. § 3c Anm. 32; vgl. für Bewerbungskosten im Ausland: FG Berlin-Brandenb. v. 24.6.2009 – 12 K 9380/04 B, EFG 2009, 1630, rkr.: § 3c Abs. 1 nicht gemeinschaftswidrig). Ein Zusammenhang mit nach deutschem Recht stfreien Einnahmen hindert den WKAbzug auch dann, wenn die betreffenden Aufwendungen mit erst in Zukunft zu erwartenden Einnahmen zusammenhängen (BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756). Nach Auffassung des BFH sind aber nur solche Aufwendungen vom Abzug ausgeschlossen, die nach ihrer Entstehung oder Zweckbestimmung mit den stfreien Einnahmen in einem unlösbaren Zusammenhang stehen, dh. ohne diese nicht angefallen wären. Entsprechend dem Regelungszweck des § 3c, eine doppelte Begünstigung von Stpfl. durch die stl. Freistellung von Bezügen einerseits und den Abzug von WK andererseits zu vermeiden, setzt die Anwendung des § 3c Abs. 1 voraus, dass Bezüge und Aufwendungen konkret einander zuzuordnen sind. Dies erfordert zwar keinen finalen Zusammenhang zwischen Ausgaben und Einnahmen, verlangt aber doch, dass sie zueinander in einer erkennbaren und abgrenzbaren Beziehung stehen (vgl. BERGKEMPER, jurisPR-SteuerR 41/2011, Anm. 5). Allein die Möglichkeit, dass eine angestrebte Berufstätigkeit später auch im Ausland ausgeübt werden könnte, begründet deshalb noch keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang iSd. § 3c Abs. 1 Halbs. 1 zwischen den Berufsausbildungskosten und später tatsächlich erzielten stfreien Auslandseinkünften (so BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553).

Im Ergebnis kommt es für den Abzug als WK – ungeachtet des Auslandsbezugs – im Einzelfall entscheidend auf den wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang (zu Einzelheiten zur Veranlassung s. Anm. 140 ff.) im Zeitpunkt des Tätigens der Aufwendung an. Eine für den WKAbzug erforderliche Veranlassung durch eine auf Erzielung stbarer Einnahmen gerichtete Tätigkeit (iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7) kann nur unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls getroffen werden (vgl. zB BFH v. 26.11.2002 – VI R 62/02, HFR 2003, 456, betr. Auslandssexkursion eines Geographiestudenten). Bei Auslandsverhalten trifft den Stpfl. dabei eine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO; vgl. BFH v. 15.12.2005 – IX B 131/05, BFH/NV 2006, 904; v. 9.1.2007 – VIII B 180/05, BFH/NV 2007, 751; allg. zur Feststellungslast s. Anm. 54).

Tätigt ein unbeschränkt 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. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756).

► *Beispiele aus der aktuellen BFH-Rechtsprechung:*

- ▷ *Geplante Tätigkeit im Ausland:* BFH v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584, betr. im Inland angefallene Aufwendungen als vergebliche WK bei geplantem, aber nicht realisiertem Umzug ins Ausland; v. 23.3.2001 – VI R 139/00, BFH/NV 2001, 1379, betr. im Ausland angefallene Aufwendungen als vergebliche WK bei geplantem, aber nicht realisiertem Umzug ins Aus-

land; v. 10.4.2002 – VI R 46/01, BStBl. II 2002, 579, betr. Zusammenhang eines Sprachkurses im Inland mit geplanter Auslandstätigkeit; v. 27.4.2005 – I R 112/04, BFH/NV 2005, 1756, betr. im Ausland durchgeführte Ausbildungsmaßnahme; v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756, betr. Aufwendungen für Auslandszug; v. 11.2.2009 – I R 25/08 BFH/NV 2009, 1318, betr. WK eines Referendars für Ausbildungsstation in den USA; v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553, betr. Berufsausbildungskosten bei später auch im Ausland ausgeübter Tätigkeit.

- ▷ *Auslandsreise*: BFH v. 23.10.2000 – VI B 200/97, BFH/NV 2001, 443, betr. Auslandsforschungsreise eines Hochschullehrers; v. 24.8.2001 – VI R 40/94, BFH/NV 2002, 182, betr. Kosten für psychologische Seminare im EU-Ausland als WK; v. 6.5.2002 – VI B 34/00, BFH/NV 2002, 1030, betr. Auslandsreise eines Hochschullehrers; v. 3.7.2002 – VI R 93/00, BFH/NV 2002, 1444, betr. Auslandsexkursion eines Geographiestudenten; v. 27.8.2002 – VI R 22/01, BFH/NV 2003, 239, betr. hinreichend konkreter beruflicher Anlass einer Auslandsgruppenreise; v. 19.12.2005 – VI R 63/01, BFH/NV 2006, 728, betr. WK bei einer als Dienstaufgabe durchgeführten Reise nach Australien; v. 22.6.2006 – VI R 61/02, BStBl. II 2006, 782, betr. Aufwendungen eines Lehrers für Snowboardkurse in Österreich; v. 11.1.2007 – VI R 8/05, BStBl. II 2007, 457, betr. Teilnahme an Fachkongress in Österreich; v. 9.8.2007 – X B 210/06, BFH/NV 2007, 2106, betr. Studienreise eines Bäckers nach Japan; v. 22.7.2008 – VI R 2/07, BFH/NV 2008, 1837, betr. Fachkongress in Meran; v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, betr. Besuch einer Computermesse in USA; v. 19.1.2012 – VI R 3/11, BStBl. II 2012, 416, betr. WKAbzug bei Teilnahme an Auslandsgruppenreisen; v. 4.8.2012 – III B 21/12, BFH/NV 2012, 1973, betr. Segeltörn auf einem Segelschiff in Schweden sowie 23-tägige Reise nach Australien und Neuseeland.
- ▷ *Auslandsprachkurs*: EuGH v. 28.10.1999 – C-55/98, FR 1999, 1386, s. hierzu auch SYKORA, DStR 2003, 144; BFH v. 16.1.1998 – VI R 46/87, BFH/NV 1998, 851, betr. Sprachkurs eines Sozialarbeiters in Griechenland; v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BFH/NV 2002, 1517, betr. Sprachkurs in einem anderen Mitgliedstaat der EU; v. 19.12.2005 – VI R 89/02, BFH/NV 2006, 934, betr. in Andalusien durchgeführten Spanisch-Sprachkurs; v. 10.4.2008 – VI R 13/07, BFH/NV 2008, 1356, betr. Sprachkurs in England; v. 24.2.2011 – VI R 12/10, BStBl. II 2011, 796, betr. Englischsprachkurs in Südafrika; v. 9.1.2013 – VI B 133/12, BFH/NV 2013, 552, betr. Teilnahme an einem Sprachkurs in spanischer Sprache in Südamerika; FG Köln v. 30.5.2012 – 7 K 2764/08, EFG 2012, 2196, rkr., betr. Sprachkurs in Italien.

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

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

Bei derartigen Fallgestaltungen erfolgt der WKAbzug entsprechend allgemeinen Grundsätzen nur insoweit, als kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit stfreien Einnahmen iSd. § 3c Abs. 1 besteht; bei einem gleichartig bestehenden wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang zu beiden Einnahme-

komponenten sind WK nur entsprechend dem Verhältnis des stpfl. Teils der Bezüge zu den Gesamtbezügen zu berücksichtigen (vgl. die Grundsatzentscheidung BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351; v. 19.1.1996 – VI R 77/94, BFH/NV 1996, 541, zum Zusammenhang mit nur teilweise stfreien Auslandsbezügen; s. auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 59 [10/2013]).

18–19 Einstweilen frei.

20 4. Anwendung bei Gesellschaften und Gemeinschaften

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

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

21 Einstweilen frei.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

22 1. Verhältnis zu § 3c (anteilige Abzüge)

§ 3c geht § 9 als Spezialvorschrift vor.

§ 3c Abs. 1 bestimmt, dass WK (und BA) nicht abgezogen werden dürfen, soweit sie mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Als Spezialvorschrift regelt sie damit ua. die Abziehbarkeit von Aufwendungen, bei denen es sich begrifflich bereits um WK handelt. Das Verhältnis von § 3c zu § 9 kann verglichen werden mit dem Verhältnis des § 4 Abs. 5 (nicht abziehbare BA) zu § 4 Abs. 4 (BA). Zum Verhältnis des § 3c zu § 4 Abs. 4 s. § 4 Anm. 717.

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

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

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

23

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

Identische Regelungsaufgaben bei unterschiedlichem Gesetzeswortlaut:

Aufwendungen, die mit einer stpfl. Einnahmeerzielung zusammenhängen und nicht dem Einkommensverwendungsbereich zuzurechnen sind, bilden in Abhängigkeit von der betroffenen Einkunftsart (§ 2 Abs. 1, Abs. 2; zur dualistischen Ausgestaltung der Einkünfte HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 180 ff.) entweder BA oder WK. BA betreffen die Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 iVm. §§ 13–18), WK die Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–22); in beiden Fällen handelt es sich um die bei der Einkünfteermittlung jeweils zu berücksichtigenden negativen Wertkomponenten, die voneinander abzugrenzen sind (ggf. im Wege der Schätzung gem. § 162 AO; s. Anm. 178) und sich gegenseitig ausschließen. BA und WK erfassen „im Grunde“ den gleichen Aufwand (so BFH v. 24.8.1962 – VI 218/60 U, BStBl. III 1962, 467). Obgleich beide Arten von Erwerbsaufwendungen der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips dienen (zum gesetzgeberischen Zweck s. Anm. 6) und daher die Anwendung des gleichen 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 WK die Zweckbestimmung, bei BA die betriebliche Veranlassung maßgebend. Danach wäre der Begriff der WK final, der Begriff der BA kausal bzw. nach Veranlassungsgesichtspunkten zu interpretieren.

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

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

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

Vgl. aus der Rspr.: BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368; v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37; v. 13.1.1984 – VI R 194/80, BStBl. II 1984, 315;

v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373 (375); v. 12.1.1990 – VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423; aktuell zB BFH v. 24.9.2013 – VI R 35/11, BFH/NV 2014, 500; v. 16.10.2013 – XI R 40/12, BFH/NV 2014, 502; ähnlich früher auch bereits BFH v. 22.4.1975 – VIII R 110/70, BStBl. II 1975, 663; s. aber auf den Wortlaut des § 9 abstellend: BFH v. 8.11.1984 – IV R 186/82, BStBl. II 1985, 286, betr. Geschenke leitender Angestellter oder Beamter an Mitarbeiter (dazu krit. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 230).

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

Vgl. VON BORNHAUPT in DStJG 3 (1980), 149 (179–199); VON BORNHAUPT, BB 1981, 773; VON BORNHAUPT, DStR 1983, 15; o.V., HFR 1981, 262; RICHTER, FR 1981, 556; RICHTER, Inf. 1983, 347; CURTIUS-HARTUNG, StbJb. 1982/83, 12; FELIX, KÖSDI 1985, 5938; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 325, 491; SÖFFING, DB 1990, 2086; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 763; PRINZ, StuW 1996, 267; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 65 (10/2013); LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 20; LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 11 (5/2013); KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 51 ff.; krit. STAPPERFEND, FS Kruse, 2001, 553 (554 ff.).

Auch der Gesetzgeber hat durch das StÄndG 1992 und erneut durch das JStG 1996 für eine Angleichung der §§ 4 und 9 gesorgt, indem § 9 Abs. 5 (soweit für die Überschusseinkünfte von Bedeutung) auf § 4 Abs. 5 und 6 verweist (zu weiteren Einzelheiten s. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 21).

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

► *Unterschiede, die aus der dualistischen Einkunftsermittlung resultieren:* Während der Gewinn bei den betrieblichen Einkunftsarten bei voller stl. Erfassung realisierter und im Rahmen des Imparitätsprinzips nicht realisierter Wertveränderungen am BV (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 iVm. §§ 4–7k) ermittelt wird, bleibt das PV bei den Überschusseinkünften grds. außerhalb der stl. Einbindung (zu diesem Grundsatz und den Ausnahmen s. Anm. 185–188). Dies hat Folgen für den Umfang der jeweils steuermindernd zu berücksichtigenden Erwerbsaufwendungen. Wegen der Überlagerung von Vermögensneutralitätsprinzip und Veranlassungsgrundsatz sind im WKBereich differenzierte Abgrenzungen geboten, die das BA-Recht nicht kennt (eingehend dazu Anm. 185–188).

► *Unterschiede, die aus steuergesetzlichen Spezialregelungen nur für einen der beiden Normenbereiche resultieren:* So sind etwa Teilwertabschreibungen im Überschussermittlungsbereich nicht zulässig (s. Anm. 602).

24 Einstweilen frei.

25 3. Verhältnis zu § 8 (Einnahmen)

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 Rspr. und Schrift-

tum 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 Satz 1 Nr. 4–7 abfließen.

So zB BFH v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108; v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 2; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 12; STARK in LBP, § 9 Rn. 8 (11/2003); VON BORNSHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 17 (7/2003); aA HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 229, die Aufwendungen im engeren, bilanzrechtl. Sinn als Aufwand und im weiteren, strechtl. Sinn als Oberbegriff für Aufwand und Ausgaben definiert; s. auch § 4 Anm. 752 mwN; uE zutr., s. ausf. Anm. 65.

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

26

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

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

Im Verhältnis zu § 9 ergibt sich:

► *Keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten:* Zum einen wird in § 9b Abs. 1 aufbauend auf der Systematik und Terminologie des UStG geregelt, dass die gem. § 15 UStG abziehbaren Vorsteuern nicht zu den AHK des entsprechenden WG gehören; der BFH folgert daraus den Abzug der verausgabten UStBeträge als WK zum Zahlungszeitpunkt (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755; s. Anm. 750 „Umsatzsteuer“; die vereinnahmten UStBeträge stellen systementsprechend stpfl. Bezüge zum Zuflusszeitpunkt dar).

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

Es handelt sich uE um eine konstitutive Sonderregelung gegenüber dem allgemeinen WKBegriff des § 9, die eine konkrete Prüfung des Veranlassungszusammenhangs entbehrlich macht (vgl. § 9b Anm. 4); der WKAbzug der berichtigungsbedingten Minderbeträge und das Unberührtbleiben der AHK wird vom Gesetzgeber zwingend vermutet. Ein Wahlrecht steht dem Stpfl. daher nicht zu. Ein Ausschluss der WKBerücksichtigung für zurückgezahlte Vorsteuerbeträge wegen einer ustfreien Veräußerung der Immobilie gem. § 15a UStG lässt sich aus § 9b Abs. 2 nicht entnehmen (vgl. BFH v. 8.12.1992 – IX R 105/89, BStBl. II 1993, 656, zu Einkünften aus VuV; s. auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9b Rn. 8 mwN).

27 5. Verhältnis zu §§ 10 ff. (Sonderausgaben)

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

Verhältnis zu § 10: § 9 hat als Einkunftsermittlungsvorschrift grds. Vorrangstellung gegenüber §§ 10–10i; die Subsidiarität der SA stellt auch bereits der Einleitungssatz des § 10 Abs. 1 klar, der darüber hinaus Mehrfachentlastungen verhindern will (so auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 67 [10/2013]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 5). Der Vorrang des WK-Abzugs gilt mithin auch, wenn Aufwendungen gleichzeitig den WK-Begriff und den SABegriff erfüllen (vgl. BFH v. 18.4.1996 – VI R 5/95, BStBl. II 1996, 482, betr. berufliche Fortbildung eines Arbeitslosen). Ob es sich um abziehbare, nicht abziehbare oder verlustverrechnungsbeschränkte WK handelt, ist für die steuergesetzlich verankerte Vorrangstellung im Verhältnis zum SA-Bereich unerheblich; umgekehrt ist eine „Rückqualifikation“ von nicht abziehbaren SA in WK nicht möglich. Konstitutiv wirkende Zuordnungsregeln für Aufwendungen, die begrifflich WK-Qualität haben, zum SABereich enthält § 10 uE nicht (betr. § 10b s.u.); dies wäre steuersystematisch verfehlt (so auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 67 [10/2013]; aA LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 5: konstitutive und endgültige Zuweisung von Rentenversicherungsbeiträgen zum SABereich).

Der VI. Senat des BFH hat diesen Grundsatz in seiner aktuellen Rspr. betreffend Berufsausbildungskosten bestätigt und festgestellt, dass schon nach dem Gesetz § 10 Abs. 1 Nr. 7 keine Sperrwirkung entfaltet und der WK-Abzug damit (steuersystematisch zutreffend) immer vorrangig zu prüfen ist (so bereits BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403, mit Anm. BERGKEMPER und KREFT, FR 2003, 202; BFH v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407; v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 811; v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; v. 18.6.2009 – VI R 79/06, DStRE 2012, 272; v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796; v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799; zum systematischen Zusammenwirken von § 9 Abs. 1, § 10 Abs. 1 Nr. 7 und § 12 s. auch BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 28.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; v. 28.7.2012 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561). Der VIII. Senat des BFH hat sich dieser steuersystematisch zutreffenden Auffassung angeschlossen (BFH v. 5.11.2013 – VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165). Hier wurde jedoch die BA-Qualität der Berufsausbildungskosten aufgrund der Vorschriften des § 12 Nr. 5 und 4 Abs. 9 verneint.

Nach der Rspr. des X. Senats des BFH hat der Gesetzgeber jedoch durch die in § 10 Abs. 1 Nr. 2 getroffene Regelung die Altersvorsorgeaufwendungen mit konstitutiver Wirkung den SA zugeordnet. Danach hat der Gesetzgeber für diese Aufwendungen – unabhängig von ihrer Rechtsnatur – eine Sonderregelung getroffen, die als *lex specialis* eine Sperrwirkung gegenüber der generellen Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 1 entfaltet (vgl. BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BFH/NV 2010, 334: „trotz steuersystematischer Bedenken“; so auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 5, 38; zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit der konstitutiven Zuweisung MUSIL, StuW 2005, 278 [280]; SÖHN/MÜLLER-FRANKEN, StuW 2000, 442 [445]; SÖHN, FR 2006, 905 [908 f.]).

Die unterschiedliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und anderen vorab veranlassten WK hält der X. Senat des BFH vor dem Hintergrund, dass diese Aufwendungen keinen ausschließlichen WKCharakter haben, für sachlich gerechtfertigt (so ausdrücklich BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721, betr. strechtl. Berücksichtigung von ausländ. Sozialversicherungsbeiträgen). Es soll sich eher um Ausnahmefälle mit nicht besonders gravierenden unterschiedlichen Rechtsfolgen handeln, so dass die damit verbundenen Nachteile vor allem aus Gründen der Praktikabilität hinzunehmen seien (uE steuer-systematisch bedenklich).

Verhältnis zu § 10b Abs. 2 einschließlich Steuerermäßigung gem. § 34g: Durch Rechtsverweis in § 9 Abs. 5 auf § 4 Abs. 6 ergibt sich, dass Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke trotz einer evtl. erwerbsbezogenen Mitveranlassung keine WK, sondern SA nach § 10b Abs. 2 darstellen. Dabei handelt es sich um eine gesetzlich normierte Durchbrechung des Grundsatzes des Vorrangs des WKAbzugs. § 10b Abs. 2 geht daher im Ergebnis § 9 als *lex specialis* vor (so auch LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 5; THÜR-MER in BLÜMICH, § 9 Rn. 68 [10/2013]).

6. Verhältnis zu § 11 (Vereinnahmung und Verausgabung)

28

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

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

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

Zeitlicher Regelungsinhalt des § 11: Dagegen befasst sich § 11 Abs. 2 unabhängig vom Dualismus der Einkunftsarten (§ 2 Abs. 2) allein mit der zeitlichen Periodenzuordnung von Aufwendungen (s. § 11 Anm. 1). Im Fragenkomplex der WK 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_j. (§ 25 Abs. 1) – unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten zu bestimmen; gleichzeitig wird damit die Rechtsfolge der WKEigenschaft einer Aufwendung in zeitlicher Hinsicht präzisiert. In diesem rein zeitorientierten Regelungszweck auf Basis des Leistungsfähigkeitsprinzips erschöpft sich die Bedeutung des § 11 Abs. 2 (so ausdrücklich BFH v. 7.12.2010 – IX R 70/07, BStBl. II 2011, 346; s. auch PRINZ, DB 1985, 830; KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 11 Rn. 1; sehr deutlich auch HIRSCH, Das Abflußprinzip als Konkretisierungsstufe des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Ansatz von Werbungskosten, 1987, 37 f., mwN). Ob und in welcher Höhe WK vorliegen, wird dagegen auf den vorangegangenen Qualifikationsstufen entschieden (zu dieser Gesetzssystematik s. auch Anm. 6).

29 7. Verhältnis zu § 12 (nicht abziehbare Ausgaben)

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

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

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

► § 12 Nr. 1 Satz 1 (betr. Aufwendungen für den Haushalt und Familienunterhalt) hat lediglich deklaratorischen Charakter (vgl. TIPKE, StuW 1979, 193 [203], Fn. 44; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 1; s. auch § 12 Anm. 23). Derartige Aufwendungen fallen typischerweise im Privatbereich des Stpfl. an; eine denkbare Mitveranlassung zur Erhaltung der Erwerbsfähigkeit ist dagegen regelmäßig von ganz untergeordneter Bedeutung. Nur für überwiegend erwerblich veranlasste Haushalts- und Unterhaltsmehraufwendungen kommt eine WKQualifikation in Betracht (zB Verpflegungsmehraufwand bei Auswärtstätigkeit und dHf.; vgl. BFH v. 6.3.2008 – VI R 3/05, BFH/NV 2008, 1314, betr. Aufwendungen für die eigene Wohnung). 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. 1a s. LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 26; s. auch § 12 Anm. 102). Da Zuwendungen unentgeltlich, dh. ohne beabsichtigte Gegenleistung aus persönlichen Gründen gewährt werden, fehlt es begrifflich an einer auf steuerrelevante Einnahmeerzielung ausgerichteten Leistung. Dass es Zuwendungen an der WKEigenschaft mangelt, ergibt sich somit materiell-rechtl. bereits aus § 9.

► § 12 Nr. 3 (betr. Personensteuern, insbes. ESt, KiSt, ErbSt und SchenkungSt sowie privat veranlasste USt) hat weitgehend klarstellende, zT aber auch rechtsbegründende Bedeutung (Letzteres ist zB denkbar bei GrSt auf zur Überschuss-

erzielung eingesetztes Grundvermögen; s. auch § 12 Anm. 123). Zumindest in seinem konstitutiven Wirkungsbereich nimmt § 12 Nr. 3 eine stl. Wesentlichkeitswertung in Richtung Privataufwendungen vor; die erwerbliche Mitverantwortung wird insoweit vom Steuergesetzgeber als unerheblich eingestuft. Das Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 erstreckt sich auch auf entsprechende stl. Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO); diese teilen das Schicksal der Steuer, zu der die Nebenleistungen gehören. Daher können Säumniszuschläge (§ 240 AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zwangsgelder (§ 329 AO) und Kosten (§§ 337 ff. AO) zur ESt und den sonstigen zu § 12 Nr. 3 genannten Steuern nicht als WK abgezogen werden (so auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 49). Ab VZ 1999 gilt dies auch für Steuer-, Stundungs- und AdV-Zinsen (§§ 4, 233a, 234, 237 AO). Zur Problematik des Strafzuschlags nach § 398a AO s. ROTH, DStR 2011, 1410. Auch Folgekosten (zB Zinsen zur Finanzierung von Personensteuern) werden vom Abzugsverbot erfasst. Kosten der Rechtsverfolgung wegen Personensteuern sind allerdings als WK abzugsfähig, soweit sie mit dem Einkünftebereich zusammenhängen (vgl. BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038). Gleiches gilt uE für Beratungskosten im Zusammenhang mit der Erstellung strafbefreiender Erklärungen betr. Steueramnestie (vgl. BFH v. 20.11.2012 – VIII R 29/10, BStBl. II 2013, 344; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 45).

Gebühren für verbindliche Auskünfte nach § 89 AO sind uE keine stl. Nebenleistungen und können insoweit als WK/BA abgezogen werden, als sie mit dem Einkünftebereich zusammenhängen (ähnlich BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038, zu Rechtsverfolgungskosten; so auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 45).

§ 12 Nr. 3 schließt auch den Abzug von Nachzahlungszinsen iSd. § 233a AO als WK unabhängig davon aus, ob der Stpfl. den nachzuzahlenden Betrag vor der Nachzahlung zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen eingesetzt hat (BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25; BFH v. 6.10.2009 – III 39/09, BFH/NV 2010, 470; BFH v. 21.10.2010 – IV R 6/08, BFH/NV 2011, 430; aA BRETE, DStZ 2009, 692; PAUS, NWB 1999, 3665; SÖFFING, BB 2002, 1456; EGGESIECKER/ELLERBECK, BB 2004, 745). Der BFH geht uE steuersystematisch zu Recht aufgrund dessen davon aus, dass auch Erstattungszinsen nicht stbar sind, soweit sie auf nach § 12 Nr. 3 nicht abziehbare Steuern entfallen (BFH v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BStBl. II 2011, 503; dies gilt mangels Privatsphäre nicht für die Einkommensermittlung einer Körperschaft, s. BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697, Verfassungsbeschwerde, Az. BVerfG 2 BvR 1608/12). Die insoweit entgegenstehende Neufassung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3, die als Reaktion auf die BFH-Rspr. eine StPfl. der Erstattungszinsen normiert, führt uE zu einer verfassungsrechtl. bedenklichen Ungleichbehandlung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen (vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 45 mwN: „verfassungswidrig“, str.).

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

Ferner gilt das Abzugsverbot auch für die USt auf unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a UStG (vgl. hierzu LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 48 mwN).

► § 12 Nr. 4 (betr. Geldstrafen und strafähnliche Sanktionen) dient nach überwiegender Auffassung aus Gründen der Rechtssicherheit der Klarstellung (s. HEY

in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 241; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 50; s. auch § 12 Anm. 142). Auch die mit Erwerbshandlungen im Zusammenhang stehenden Geldstrafen uÄ bilden somit Privataufwendungen, da kriminelle 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 LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 50, wo eine Platzierung bei § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 vorgeschlagen wird).

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

§ 12 Nr. 5 bestimmt dazu in typisierender Weise, dass bei einer erstmaligen Berufsausbildung und einem Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt – abgesehen von den Fällen, in denen die Berufsausbildung oder das Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet – ein hinreichend veranlasster Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit fehlt (zu den verfassungsrechtl. Bedenken s. KREFT, SteuerStud 2014, 599; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 264 und ausf. Anm. 9, 711).

Gemischte Aufwendungen iSd. § 12 Nr. 1 Satz 2 als Sonderfall: Im 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 folgte die frühere stRspr. des BFH aus § 12 Nr. 1 Satz 2 im Wege der Rechtsfortbildung ein grundsätzliches Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen, es sei denn, der erwerbsbezogene Aufwendungsanteil lässt sich mittels objektiver Merkmale und Unterlagen zutreffend und leicht nachprüfbar abspalten und ist zudem nicht von untergeordneter Bedeutung (grundlegend BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; vgl. hierzu KRÜGER, DB 2006, Beilage zu Heft 39, 39). Selbst eine unstreitig erwerbliche Mitveranlassung von Aufwendungen führte danach im Regelfall nicht einmal zu einem teilweisen WKAbzug (Ausnahme vor allem Telefonkosten, Pkw.-Aufwendungen, Kontoführungsgebühren; zum Vorschlag der Aufteilung bei gemischten Aufwendungen nach dem Angemessenheitsprinzip vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 244). Die BFH-Rspr. erkannte § 12 Nr. 1 Satz 2 somit über den Gesetzestext hinaus Konstitutivwirkung zu.

Nachdem dieses grundsätzliche Prinzip der Nichtaufteilbarkeit und Nichtabziehbarkeit gemischt veranlasster Aufwendungen in der neuere Finanzrecht-

sprechung zur Erzielung sachgerechter Ergebnisse und Gewährleistung des objektiven Nettoprinzipis bereits vielfach Durchbrechungen erfahren hatte (s. zB BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958, betr. häuslicher Computer als Arbeitsmittel mit Anm. BERGEMPER, jurisPR-SteuerR 7/2004 Anm. 3; v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11, betr. Bewirtungsaufwendungen eines leitenden ArbN für Arbeitskollegen und Mitarbeiter; v. 10.7.2008 – VI R 26/07, BFH/NV 2008, 1831, betr. Bewirtungsaufwendungen eines ArbN; zum Wandel in der Rspr. s. auch WOLF/SCHÄFER, DB 2004, 775), hält auch der Große Senat des BFH nicht mehr an einem grundsätzlichen Aufteilungs- und Abzugsverbot fest (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, betr. Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise; hierzu BERGEMPER, DB 2010, 147; ORTMANN-BABEL, DB 2010, 296). § 12 Nr. 1 Satz 2 normiert danach kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot. Bestehen nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen des FA oder des FG und der gebotenen Mitwirkung des Stpfl. keine Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist, bereitet seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen (§ 162 AO, § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das Aufteilungs- und Abzugsverbot kann damit als überwunden angesehen werden (so bereits DRENECK, FS Offerhaus, 1999, 497 [509]; hieraus ist nunmehr ein generelles Aufteilungsgebot für gemischte Aufwendungen geworden). Ein Abzugsverbot besteht allein in den Fällen, in denen der berufliche/betriebliche Teil von völlig untergeordneter Bedeutung ist (vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 242: Festlegung einer Untergrenze von 10 % abzulehnen; aA BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 – Tz. 11), sowie in den Fällen, in denen private und berufliche/betriebliche Anteile untrennbar verbunden sind (vgl. zB BFH v. 13.11.2013 – VI B 40/13, BFH/NV 2014, 335, betr. bürgerliche Kleidung; s. aber BFH-Vorlagebeschluss v. 21.11.2013 – IX R 23/12, BFH/NV 2014, 434, betr. Aufteilbarkeit von Arbeitszimmerkosten, Az. beim GrS des BFH: GrS 1/14). In diesem Rahmen hat die Vorschrift uE rechtsgestaltende Wirkung und damit Vorrang gegenüber § 9; soweit hingegen der privat veranlasste Teil trennbar gemischter Aufwendungen schon begrifflich den WK Tatbestand nicht erfüllt, hat § 12 Nr. 1 Satz 2 lediglich deklaratorischen Charakter (s. § 12 Anm. 24).

Aus steuersystematischer Sicht fehlt es in diesen (verbleibenden) Fällen der nicht abziehbaren gemischten Aufwendungen gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 bereits an der WKEigenschaft (so auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 1: „ihrer Natur nach private Aufwendungen“; KRÖGER, BB 1979, 1284; aA WASSERMEYER, StuW 1981, 245 [246]: nicht abziehbare WK). § 12 Nr. 1 Satz 2 und die dort kodifizierte Wertungsregelung sind uE folglich bereits bei der Grundqualifikation von Aufwendungen anwendbar und nicht erst im Rahmen der nachgeordneten Rechtsfolgeanordnung.

Einstweilen frei.

30–34

8. Verhältnis zu außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33–33b)

35

Gemäß § 33 Abs. 2 Satz 2 kommen Aufwendungen, die als WK zu qualifizieren sind, nicht als agB in Betracht. Dies entspricht steuerrechtssystematisch der Subsidiarität des Einkommensverwendungsbereichs (Abzug von agB als Teil der Einkommensermittlung iSd. § 2 Abs. 4) gegenüber den Vorschriften der Ein-

kunftsermittlung; bei erwerbsbezogener Veranlassung von Aufwendungen (in ganz überwiegender oder zumindest abgrenzbarer Form) ist § 9 vorrangig. Für das Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 2 genügt es, dass Aufwendungen „ihrer Natur nach“ zu den WK gehören; eine evtl. fehlende Abziehbarkeit oder Verlustverrechnungsbeschränkung im WK-Bereich ermöglicht somit einen Abzug als agB nicht (s. eingehend § 33 Anm. 202; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 33 Rn. 4 mwN zur Rspr.).

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

36–39 Einstweilen frei.

VI. Zurechnung der Werbungskosten (Abzugsberechtigung)

Schrifttum: STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; GROH, Nutzungseinlagen im Handels- und Steuerrecht, BB 1982, 133; BIERGANS, Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1984, 297; LEY, Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DStR 1986, 23; D. MEYER, Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DStR 1986, 18; D. MEYER, Drittaufwand und Leistungsfähigkeitsprinzip, BB 1986, 986; JAKOB, Zur Abzugsfähigkeit von Drittaufwand und zur AfA-Übertragung im Bereich der Überschusseinkünfte, DStR 1987, 784; RUPPE, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, DStJG 10 (1987), 45; 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; P. FISCHER, Drittaufwand im Steuerrecht, StJb. 1999/2000, 35; WOLFF-DIEPENBROCK, Die Entscheidungen des Großen Senats des BFH zum Drittaufwand bei Eheleuten, DStR 1999, 1642; WASSERMEYER, Drittaufwand aus Sicht des Großen Senats des BFH, DB 1999, 2486; KÜFFNER/HABERSTOCK, „Drittaufwand“: Eine Reise ins Ungewisse, DStR 2000, 1672; PAUS, Aufwendungen für die Betrieb des Ehegatten bei Abkürzung des Vertragswegs, DStZ 2000, 556; SÖFFING, Die fünf Arbeitszimmer-Beschlüsse des Großen Senates des BFH vom 30.1.1995 und 23.8.1999, BB 2000, 381; GRÖPL, Die Abgrenzung von Eigen- und Drittaufwand, DStZ 2001, 65; SCHNORR, Die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit von „Drittaufwand“, StuW 2003, 222; HAENICKE, „Drittaufwand“ und „erweiterter“ Eigenaufwand, DStZ 2006, 793; SEITZ, Die persönliche Zurechnung von Erwerbसाufwendungen, FR 2006, 201; SCHIESSL, Drittaufwand im Bereich der Erwerbसाufwendungen, StuB 2007, 182; EICH/LOY, Drittaufwand als freigebige Zuwendung, ErbStB 2007, 345; PAUS, Drittaufwand, LSW Gruppe 4/81, 1 (1/2007); KRACHT, Drittaufwand ist bei Werkverträgen absetzbar, MBP 2008, 158; LEVEDAG, Schuldsinsenabzug bei abgekürztem Vertragsweg unter Ehegatten, HFR 2009, 36; NEUFANG/KÖRNER, Gebäude auf fremdem Grund und Boden versus Drittaufwand, BB 2010, 1503; KRECKL, Ertragsteuerliche Behandlung des Drittaufwands bei Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben, HLBS-Report 2010, 190; KORN, Brennpunkte aus der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, KÖSDI 2011, 17397; PAUS, Drittaufwand, EStB 2012, 378; DRÄGER, Nur begrenzter Abzug von Darlehenszinsen eines Ehegatten für Grundstücksmitigentum des anderen Ehegatten, DB 2012, Heft 3, M8; BRÜCK/STRNAD, Wider den abgekürzten Vertragsweg

beim Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 § 5 EStG, Ubg 2012, 119; PFÜTZENREUTER, Drittaufwand bei Ehegatten, EFG 2012, 34.

1. Grundsätze

40

Die ESt ist eine Personensteuer. Sie erfasst die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person. Sie wird daher vom Grundsatz der Individualbesteuerung und vom Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrscht. Die personale Anknüpfung der ESt garantiert die Verwirklichung des verfassungsrechtl. fundierten Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. A 6 [7/2000]; BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262, unter B.III.2.a). Die einzelne natürliche Person ist das Zurechnungsobjekt der von ihr erzielten Einkünfte (§ 2 Abs. 1).

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

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

Entsprechend dem stufenförmigen Aufbau des ESt-Statbestands (vgl. 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 HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 150, 223). Die persönliche Zuordnung von WK erfolgt daher uE auf einer der sachlichen Einkünftermittlung vorgelagerten (ersten) Stufe (glA PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 42–45; BRANDIS, StuW 1990, 57; FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 298 [12/2009]; aA BIERGANS, FR 1984, 297 [305]; D. MEYER, DStR 1985, 23; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 33 [34], wonach die personelle Zurechnung auf einer zweiten Stufe nach der Einkünftermittlung zu erfolgen habe). Besteuerungsgegenstand bei der ESt ist nicht das wirtschaftliche Ergebnis der stbaren Tätigkeit an sich (der „Einkunftsquelle“), sondern vielmehr das Ergebnis der stbaren Tätigkeit, soweit es sich bei der handelnden Person leistungsfähigkeitsbeeinflussend ausgewirkt hat (so auch BRANDIS, StuW 1990, 57 [58 und 61]).

Werbungskostenabzug nur bei Tatbestandsverwirklichung: WK bei den Überschusseinkünften können nur von demjenigen abgezogen werden, der den Tatbestand dieser Einkunftsart verwirklicht, dh. eine auf stbare Einkunftszielung ausgerichtete Leistung erbringt (VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 45 [7/2003]; zu Zurechnungsfragen s. allgemein FISCHER, FR 2001, 1). Damit stimmt das Grunderfordernis der WK-Zurechnung mit den allgemeinen Grundsätzen zur Zurechnung von Einkünften überein (vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 223).

Minderung der persönlichen Leistungsfähigkeit erforderlich:

► *Kostentragungsprinzip:* 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 (s. BIERGANS, FR 1984, 297 [305]; BRANDIS, StuW 1990, 57) stützt sich auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, konkretisiert durch das Nettoprinzip. Einkünfte können nur dann Ausdruck der persönlichen Leistungsfähigkeit sein, wenn sich auch ihre Komponenten, dh. Einnahmen und Erwerbsaufwendungen, daran orientieren. Wie dem Stpfl. nur solche Einnahmen zuzurechnen sind, die seine persönliche Leistungsfähigkeit erhöhen (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und § 8; s. zB BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; s. § 8 Anm. 1), so sind entsprechend nur solche Aufwendungen zu berücksichtigen, die die persönliche (wirtschaftliche) Leistungsfähigkeit des Stpfl. mindern (allgM: BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782, mwN; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 223; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 70; STARK in LBP, § 9 Rn. 20 [11/2003]; LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 67 [5/2013]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 170 [10/2013]).

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

Unbeachtlich ist der Rechtsgrund einer zu Erwerbsaufwendungen führenden Zahlung oder die Rechtmäßigkeit der Inhaberschaft an einem zu Einnahmeerzielungszwecken eingesetzten WG (vgl. BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 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 (allgM: zB BFH v. 3.4.1987 – VI R 91/85 BStBl. II 1987, 623; v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572; v. 11.11.2008 – IX R 27/08, BFH/NV 2009, 901; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 69; HEY in TIPKE/LANG Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 224; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 46 f. [7/2003]; STARK in LBP, § 9 Rn. 22 [11/2003]).

► *Durchlaufende Posten*: Verwaltet der Stpfl. aber lediglich Fremdgelder mit der Verpflichtung, diese nach kurzer Zeit an eine andere Person weiterzuleiten (sog. durchlaufende Posten), so liegen im Fall der Weiterleitung keine WK vor (entsprechend § 4 Abs. 3 Satz 2). Vereinnahmung und Verausgabung finden in diesen Fällen im Namen und für Rechnung eines anderen statt und beeinflussen die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nicht (so auch VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 57 [7/2003]).

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*: Laufende Erwerbsaufwendungen des verstorbenen Stpfl., die vom Rechtsnachfolger beglichen werden, bilden bei letzterem WK der ursprünglich betroffenen Einkunftsart (s. auch § 24 Nr. 2), und zwar auch wenn das Erwerbsverhältnis des Erblassers vom Rechtsnachfolger nicht fortgesetzt wird (vgl. RUPPE in DSTJG 10 [1987], 45 [70 f.]). Entsprechend dem Kostentragungsprinzip hat der Große Senat des BFH dagegen zu Recht nicht zugelassen, dass der Erbe ei-

nen vom Erblasser – aufgrund eines Überschusses der in einem bestimmten VZ angefallenen Erwerbsaufwendungen über die im selben Besteuerungsabschnitt erzielten Erwerbsbezüge gebildeten – nicht ausgenutzten Verlustabzug nach § 10d bei seiner eigenen Veranlagung zur ESt geltend machen kann (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608). Diese Rspr. entspricht den allgemeinen Grundsätzen des EStRechts, nach denen ein Stpfl. Aufwendungen und Verluste eines Dritten grds. nicht abziehen kann (vgl. Vorlagebeschluss des BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262).

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

Einstweilen frei.

41–42

2. Aufwendungen durch Dritte und für Dritte

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

Begriff des Drittaufwands: Drittaufwand (uE besser „Drittaufwendungen“, denn Aufwand ist ein strechtl. nicht normierter Rechtsbegriff, ähnlich JAKOB,

DSrR 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 1995, 281). Das ist zB der Fall, wenn ein Stpfl. ein WG, dessen AHK von einem Dritten getragen wurden, zur Einkunftserzielung einsetzt (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 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 in FROTSCHER, § 4 Rn. 296 [12/2009]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 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; v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670, betr. AfA-Befugnis bei Gebäude auf fremdem Grund und Boden).

Grundsatz der Nichtabziehbarkeit von Drittaufwendungen: Ein Abzug von Drittaufwendungen als WK ist im Grundsatz mit dem auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip beruhenden Kostentragungsprinzip nicht zu vereinbaren (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608). Durch die Tragung von Aufwendungen durch einen Dritten wird die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nicht gemindert. Aufwendung und wirtschaftliches Ergebnis sind vielmehr zwei verschiedenen Personen zuzurechnen. Es liegen damit nicht abziehbare Aufwendungen vor (vgl. BRANDIS, StuW 1990, 57 [59], mwN zur stRSpr. zu Erwerbsaufwendungen). Dieser Grundsatz gilt sowohl für laufende Aufwendungen als auch für die (Dritt-)AfA (vgl. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 52 [7/2003]; BRANDIS, StuW 1990, 57 [59]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 71).

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

Ausnahmen unter Zurechnungsgesichtspunkten: Das konsequente Durchhalten des Grundsatzes der Nichtabziehbarkeit von Drittaufwendungen ist jedoch in den Fällen bedenklich, in denen eine Kollision mit dem Grundsatz der Unbeachtlichkeit der Mittelherkunft festzustellen ist. Grundsätzlich soll die Herkunft der Mittel (s. Anm. 40), die verausgabt werden, keine Rolle spielen. Der 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 Kostentragungsprinzip 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. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375; v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782). Damit soll es im Ergebnis keinen Unterschied machen, ob der Dritte den Geldbetrag zunächst dem Stpfl. zuwendet und dieser dann den Betrag an seinen Gläubiger zur Tilgung der Schuld überweist, oder ob der Dritte dies im Einvernehmen mit dem Stpfl. übernimmt.

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

Die Behandlung von Drittaufwendungen in Fällen des abgekürzten Zahlungswegs durch die Rspr. entspricht im Ergebnis (mit teilweise unterschiedlicher Begründung) der allgemeinen Meinung im Schrifttum (vgl. ua. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 225; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 51 [7/2003]; STARK in LBP, § 9 Rn. 25 f. [11/2003]; FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 299 [9/2008]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 70; BRANDIS, StuW 1990, 57; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 175 [10/2013]; KÜFFNER/HABERSTOCK, DStR 2000, 1672; SÖFFING, BB 2000, 381; VON BECKERATH in KIRCHHOFF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 11).

▷ *Stellungnahme*: Im Grundsatz ist dieser Rspr. zuzustimmen. Sachgerecht erscheint uE jedoch eine Beschränkung der Abziehbarkeit von Drittaufwendungen beim Einkunftsziel auf wesentlich übernommene Beträge zur Abkürzung des Zahlungswegs, uU auch bei nachträglicher Billigung des Stpfl. (zB bei Geschäftsführung ohne Auftrag gem. § 677 BGB; so auch VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 51 [7/2003], für Fälle der nachträglichen Genehmigung); dem Stpfl. etwa nicht bekannte, aber in seinem Interesse getätigte Drittaufwendungen können auch aus praktischer Sicht nicht von ihm geltend gemacht werden (weitergehend wohl VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 51 [7/2007]; WEBER-GRELLET, DB 1995, 2550 [2553], wonach allein eine Zuwendungsabsicht auf Seiten des Dritten ausreichen soll).

Unerheblich ist, ob der Stpfl. einen Rechtsanspruch auf Zuwendung der Leistung durch den Dritten hatte oder die Zahlung freiwillig erfolgte (VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 53a [7/2007]; WAGNER in HEUERMANN/WAGNER, Lohnsteuer, Teil F Rn. 7).

Bei der Berücksichtigung von AfA als Erwerbsaufwendungen ist ein abgekürzter Zahlungsweg im Prinzip nicht denkbar, weil die AfA keine im Zeitpunkt der Berücksichtigung entstehende Aufwendung ist. Gleichwohl sind die Grundsätze anwendbar, wenn die AHK ganz oder zT von einem Dritten im Wege des abgekürzten Zahlungswegs beglichen werden (vgl. SÖFFING, BB 2000, 381 [382]). Bei erzwungenen oder „egoistischen“ Drittaufwendungen (s. JAKOB, DStR 1987, 788, Fn. 26) liegt unter Leistungsfähigkeitsaspekten eine steuermindernde Berücksichtigung beim Dritten, soweit dieser selbst eine Erwerbsleistung ausübt, näher als beim Stpfl.

► *Abgekürzter Vertragsweg*: Vom abgekürzten Zahlungsweg ist der sog. abgekürzte Vertragsweg zu unterscheiden. In diesem Fall schließt der Dritte im eigenen Namen für den Stpfl. einen Vertrag und leistet auch selbst die geschuldeten Zahlungen (vgl. BFH v. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375: Vater schließt Mietvertrag über vom Sohn genutzte Wohnung ab und bezahlt die Miete, deren stl. Berücksichtigung der Sohn im Rahmen einer dHf. begehrt; v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623; v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572: Abschluss eines Werkvertrags und Zahlung der Werklohnforderung durch Dritten; vgl. auch BFH v. 25.5.2011 – IX R 25/10, BFH/NV 2011, 1677: keine Umdeutung eines gescheiterten Treuhandverhältnisses in einen abgekürzten Vertragsweg; v. 25.11.2010 – III R 79/09, BStBl. II 2011, 450, betr. Zurechnung von Kinderbetreuungskosten; v. 6.11.2012 – VIII R 49/10, BStBl. II 2013, 309, betr. Aufwendungen für die Facharztzubereitung des als Nachfolger vorgesehenen Sohns). Der Große Senat hat in BFH v. 23.8.1999 (GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782) zwar konstatiert, dass wie bei der Abkürzung des Zahlungswegs hier Vertrag und Leistung eine Zuwendung an den Stpfl. 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 im Schrifttum umstritten:

▷ *BFH-Rechtsprechung*: Der VI. Senat des BFH hat in BFH v. 13.3.1996 (VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375) einem Abzug der vom Vater getragenen Aufwendungen beim Sohn grds. nicht zugestimmt (dürfte überholt sein durch BFH v. 15.5.2013 – IX R 5/11, BStBl. II 2014, 143, betr. Übernahme von Ausbildungskosten durch die Eltern; so auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 70).

Der VIII. Senat (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 22/92, BStBl. II 2001, 385, mit Ausnahme der Fälle des Rechtsanspruchs auf Ersatz, s.u.) lehnt den Abzug von Drittaufwendungen bei Abkürzung des Vertragswegs ebenfalls ab, wenn ein Dritter Aufwendungen auf eine eigene Verbindlichkeit leistet (etwa in wirtschaftlichem Interesse des Stpfl. eingegangene Bürgschaft oder Darlehensverbindlichkeit), lässt aber offen, ob ein WKAbzug bei Bargeschäften des täglichen Lebens möglich ist (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 52/93, BStBl. II 2001, 286).

Eine differenzierende Betrachtung nimmt dagegen der IV. Senat (BFH v. 24.2.2000 – IV R 75/98, BStBl. II 2000, 314) vor: Die Drittaufwendungen sind bei Abkürzung des Vertragswegs dann zum Abzug zuzulassen, wenn es sich um Bargeschäfte des täglichen Lebens handelt. Hier soll es keinen Unterschied machen, ob der Dritte gegenüber dem Stpfl. auf eine Bargeldschenkung verzichtet und gleich für Rechnung des Stpfl. an dessen Gläubiger zahlt oder ob er dem Gläubiger vorenthält, dass er im Namen des Stpfl. handelt. Bei Dauerschuldverhältnissen (etwa Mietvertrag, Pachtvertrag, Darlehensvertrag) kommt ein Abzug dagegen nicht in Betracht. Begründung: In diesem Fall leistet der Dritte auf eigene Rechnung und wendet dem Stpfl. nur ein unentgeltliches (und ungesichertes) Nutzungsrecht zu. Nach Auffassung des IX. Senats des BFH kann der Stpfl. WK (im Streitfall: Erhaltungsaufwendungen) auch dann abziehen, wenn ein Dritter im eigenen Namen den zugrunde liegenden Vertrag schließt und die Vergütung vereinbart, sofern der Dritte dem Stpfl. den Betrag zuwendet (sog. Zuwendungsgedanke). Es kommt hier nach also nicht darauf an, dass es sich um „Bargeschäfte des täglichen Lebens“ handelt (BFH v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623; best.

durch BFH v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572; v. 28.9.2010 – IX R 42/09, BStBl. II 2011, 271; wie der BFH zB auch FG Ba.-Württ. v. 6.3.2007 – 4 K 280/06, EFG 2007, 832, rkr., mit zust. Anm. ADAMEK, EFG 2007, 834; SÖFFING, DStZ 2007, 147). Zuwendungsgegenstand muss danach aber wie beim abgekürzten Zahlungsweg ein Geldbetrag sein (vgl. auch SCHNORR, StuW 2003, 222 [236]), wie dies bei den Werkverträgen der Fall ist, denn nach § 631 Abs. 1 BGB ist der Besteller zur Entrichtung der vereinbarten Vergütung verpflichtet. Bei Dauerschuldverhältnissen und bei Kreditverbindlichkeiten kommt aber eine Berücksichtigung der Zahlung unter dem Gesichtspunkt der Abkürzung des Vertragswegs ebenso nicht in Betracht (s.u. aber zum „Rechtsanspruch auf Ersatz“ BFH v. 25.6.2008 – X R 36/05, BFH/NV 2008, 2093).

- ▷ *Schrifttum:* Teilweise wird wegen der (wirtschaftlichen) Vergleichbarkeit eine uneingeschränkte Übertragung der für den „abgekürzten Zahlungsweg“ geltenden Grundsätze vertreten (ua. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 70; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 56, 56a [7/2007]; SÖFFING, BB 2000, 381 [382]; RÖSSLER, DStZ 1996, 769; HEUERMANN, HFR 2008, 434; HEUERMANN, DStR 1996, 1518; wohl auch FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 299 [9/2008], der maßgebend auf ein Zuwendungsverhältnis zwischen dem Stpfl. und dem Dritten abstellt). Teilweise wird eine Unterscheidung zwischen Bargeschäften des täglichen Lebens (zur Auslegung des Begriffs in Anlehnung an § 105a BGB s. STARK in LBP, § 9 Rn. 28 [11/2003]) und Dauerschuldverhältnissen befürwortet (ua. WASSERMAYER, DB 1999, 2486; GRÖPL, DStZ 2001, 67; wohl auch BRANDIS, StuW 1990, 57 [64], mit Blick auf die bei Dauerschuldverhältnissen fehlende Dispositionsfreiheit beim Begünstigten; STARK in LBP, § 9 Rn. 28 [11/2003]). Teilweise wird jedoch eine Abziehbarkeit der Drittaufwendungen in Fällen des abgekürzten Vertragswegs wegen Verstoßes gegen die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit gänzlich abgelehnt (vgl. SEITZ, FR 2006, 201 [207 ff.]; LI, StB 2007, 377; WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1999, 1642; WOLFF-DIEPENBROCK, DStZ 1999, 717; FISCHER, NWB Fach 3, 10925 [10933]; wohl auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 226: keine an sich zur Verwirklichung des Nettoprinzipis gebotene strikte Gleichbehandlung von „abgekürztem Zahlungs- und Vertragsweg“ wegen der Unverträglichkeit der Steuerabzugstatbestände mit anderen Steuernormen).
- ▷ *Stellungnahme:* Es spricht zwar mit Blick auf die gleichmäßige Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips im ersten Zugriff vieles für eine stl. Gleichbehandlung der Fallgruppen „abgekürzter Zahlungsweg“ und „abgekürzter Vertragsweg“. Danach dürfte es keinen Unterschied machen, ob der Dritte dem Stpfl. Geld schenkt, ob er Vertragsschulden des Stpfl. begleicht (abgekürzter Zahlungsweg) oder ob er einen Vertrag zugunsten des Dritten abschließt (abgekürzter Vertragsweg). Jedoch erscheint es uns sachgerecht, die Erweiterungen des Kostentragungsgrundsatzes nicht auf die Fälle des abgekürzten Vertragswegs auszudehnen. In diesen Fällen begründet der Dritte im Unterschied zum abgekürzten Zahlungsweg eine eigene Verpflichtung und erfüllt diese dann auch. Er wendet hier dem Stpfl. unmittelbar weder ein WG noch dessen AK, sondern allenfalls Nutzungsmöglichkeiten (zB im Fall der auf eigener Verpflichtung beruhenden Mietzahlung des Vaters für den nutzenden Sohn) zu. Diese Fallgruppe ist uE unter Kostentragungs Gesichtspunkten 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. FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 299a [9/2008]), unterliegt zudem erheblichen Unsicherheiten. Die praktische Handhabbarkeit spricht daher neben der von HEY in TIPKE/LANG (Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 226 f.) angesprochenen Kompatibilität mit anderen Steuernormen (zB bei der unentgeltlichen Überlassung von WG; hier lehnt der BFH die Einlagefähigkeit von Nutzungen ab, s. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) eher für eine klare Regelung auf der Grundlage eines restriktiv ausgelegten Kostentragungsprinzips. Der Zuwendungsgedanke hat sich uE daher in dieser Fallgruppe zu Recht in der Rspr. des Großen Senats des BFH nicht durchgesetzt. Einer Sonderregelung für Bargeschäfte des täglichen Lebens bedarf es uE ebenfalls nicht. Hier ist es hinnehmbar, den Abzug von Aufwendungen auf Fälle der Kostenerstattung durch den Stpfl. und der unentgeltlichen Zuwendung des durch den Dritten angeschafften WG (zB Dritter erwirbt Fachbuch und schenkt es anschließend dem Stpfl., der es im steuerrelevanten Bereich nutzt; hier Abzug über die AfA des eingelegten WG; s. BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922) zu beschränken.

Die vorstehenden Grundsätze gelten auch bei unentgeltlicher Überlassung von Dienstleistungen durch Dritte. Stellt zB der Vater als ArbG seinem Sohn Arbeitskräfte unentgeltlich für die Renovierung dessen vermieteten Mehrfamilienhauses zur Verfügung, kann der Sohn den anteiligen Lohn nicht als WK geltend machen. Alles andere würde überdies – worauf HEY in TIPKE/LANG (Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 225) zu Recht hinweist – zu Istrechtl. Friktionen führen.

Gleiches gilt, wenn der Dritte dem Stpfl. seine eigene Arbeitskraft zuwendet (s. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 73; THÜRMER in BLÜMICH § 9 Rn. 177 [10/2013]).

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

▷ *Stellungnahme:* Dieser Rspr. ist uE mit der Einschränkung zuzustimmen, dass unter Berücksichtigung des Kostentragungsprinzips ein Abzug der Drittaufwendungen erst mit der tatsächlichen Kostenerstattung durch den Stpfl. in Betracht kommt, und nicht schon im Zeitpunkt der Verausgabung durch den Dritten (aA STARK in LBP, § 9 Rn. 29 [11/2003]). 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. Rein hypothetische Rechtsansprüche zwischen den Ehegatten reichen danach keinesfalls aus.

Besonderheiten bei Ehegatten: In der stl. Praxis sind häufig Ehegatten von der Drittaufwandsproblematik betroffen. Die praxisrelevanten Fallkonstellationen betreffen im Wesentlichen die Kosten für die Nutzung eines Arbeitszimmers (vgl. BFH v. 23.9.2009 – IV R 21/08, BStBl. II 2010, 337, betr. Zuordnung der Aufwendungen für ein von Ehegatten betrieblich genutztes häusliches Arbeitszimmer) und die stl. Abziehbarkeit von Finanzierungskosten (vgl. BFH v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299, betr. Zurechnung von Zins- und Tilgungsleistungen des leistenden Nichteigentümer-Ehegatten bei gesamtschuldnerischem Darlehen zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes; v. 21.10.2010 – IX B 61/10, BFH/NV 2011, 40, betr. aus einem Darlehen des Nichteigentümer-Ehegatten herrührende Schuldzinsen als WK bei den Einkünften aus VuV beim Eigentümer-Ehegatten; v. 20.6.2012 – IX R 29/11, BFH/NV 2012, 1952, betr. Abziehbarkeit von Schuldzinsen aus gemeinsamer Ehegatten-Finanzierung; v. 20.6.2012 – IX R 30/11, nv., mit Anm. JACHMANN, jurisPR-SteuerR 3/2013 Anm. 2; s. auch BODE, FR 2009, 435).

Zusammenfassungen bei HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 227; ausführlich zu den fünf Arbeitszimmerbeschlüssen des Großen Senats des BFH v. 30.1.1995 (GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281); v. 23.8.1999 (GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778); v. 23.8.1999 (GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782); v. 23.8.1999 (GrS 3/97, BStBl. II 1999, 787); v. 23.8.1999 (GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774) vgl. § 4 Anm. 1503 ff.; Übersicht auch bei STARK in LBP, § 9 Rn. 30 (11/2003); CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 4 Rn. 174 ff.; 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 Einkunftserzieler-Ehegatten allein gehören, bzw. Immobilien im Miteigentum der Ehegatten s. Anm. 382 und LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 71; vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 300 (9/2008).

► *Übertragung der Rechtsprechungsgrundsätze auf Nicht-Ehegatten:* Umstritten ist, ob die für Ehegatten entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze auch bei anderen nahe stehenden Personen (zB Eltern/Kinder, Geschwister oder Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft) Anwendung finden (bejahend SÖFFING, BB 2000, 381 [392]; GRÖPL, DStZ 2001, 65; aA wohl HUTTER, KFR Fach 3 EStG § 9, 7/99, 415; STARK in LBP, § 9 Rn. 30 [11/2003], die auf die nur bei Ehegatten anwendbare zivilrechtl. Rechtsfigur der „ehebedingten Zuwendung“ als Begründung für den ausnahmsweise zulässigen Abzug von Drittaufwendungen bei Ehegatten abstellen). Gegen eine Übertragung der für Ehegatten entwickelten Rechtsgrundsätze auf Nicht-Ehegatten spricht uE, dass die Rspr. die günstige Anwendung des Kostentragsprinzips erst durch das Eherecht begründet (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 227). Nach Auffassung des Großen Senats des BFH v. 23.8.1999 (GrS 2/97, BStBl. II 1999, 778 [780 f.]) ist charakteristisch für eine Zuwendung, die ein Ehegatte ohne besondere Vereinbarung dem anderen Ehegatten macht, bereits zivilrechtl., dass sie ein Beitrag zur Verwirklichung der ehelichen Lebensgemeinschaft (§ 1353 Abs. 1 BGB; BGH v. 27.11.1991 – IV ZR 164/90, BGHZ 116, 167 [170]), also eines gemeinsamen Ziels ist. Dieses Ziel werde ua. durch die jeweilige berufliche Tätigkeit der Ehegatten verwirklicht. Auf dieser Grundlage scheint es uE geboten, die Ausnahmeregelungen auf Ehegatten zu beschränken.

44 **b) Übernahme von Aufwendungen für einen Dritten**

Im Umkehrschluss aus den og. Grundsätzen ergibt sich für den im Drittinteresse handelnden Träger der Aufwendungen ein Abzugsverbot; bei ihm liegt eine im Grundsatz erstl. 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 Kosten tragende Stpfl. eine eigene Erwerbsleistung und kommt ein wirtschaftlicher Zusammenhang der Aufwendungen sowohl zur eigenen als auch zur Leistung des Dritten in Betracht, sind Wertungsüberlegungen im Einzelfall anzustellen (zB bei nicht klar geregelter Aufwendungsverteilung zwischen entgeltlichem Nießbraucher und Eigentümer; vgl. auch RUPPE in DStJG 10 [1987], 45 [73f.]). Ein „konstruiert erscheinender“ wirtschaftlicher Zusammenhang mit zukünftigen Einnahmen dürfte allerdings im Regelfall nicht zum WKAbzug beim Träger der Aufwendungen führen.

45–46 Einstweilen frei.

47 **3. Besonderheiten bei der AfA-Zurechnung**

Neben der Verwirklichung des Tatbestands der entsprechenden Überschusseinkunftsart durch abnutzende Verwendung des WG setzt die persönliche Zurechnung von AfA gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. voraus, dass der Stpfl. die AHK des WG ursprünglich getragen hat (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 7 Rn. 57) oder ihm diese Aufwendungen als unentgeltlicher Rechtsnachfolger gesetzlich zuzurechnen sind (zB gem. § 11d EStDV; zum Fallbereich der Rechtsnachfolge eingehend RUPPE in DStJG 10 [1987], 45 [74–77]). Die Abzugsberechtigung für die AfA erfordert somit weder zivilrechtl. 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.

48–49 Einstweilen frei.

50 **4. Besonderheiten bei Gesellschaften und Gemeinschaften****Personenmehrheit als Subjekt der Einkunftserzielung und -ermittlung:**

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

Entscheidend für den WKAbzug ist immer der Abfluss bei der Personenmehrheit (vgl. BFH v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322). Zahlungen eines Gesellschafters/Gemeinschafters an die Personenmehrheit zur Begleichung einer einem Dritten gegenüber bestehenden Schuld führen daher erst im Zeitpunkt des Abflusses bei dieser zu WK. Bis dahin handelt es sich lediglich um einen vermögensumschichtenden Vorgang (vgl. auch STARK in LBP, § 9 Rn. 133 [11/2003]).

Für die Zurechnung von WK bei der Personenmehrheit kommt es nicht darauf an, ob die Zahlungen vom Bankkonto der Personenmehrheit oder von einzelnen Beteiligten getätigt werden. Aufwendungen, die von einem Gesellschafter oder Gemeinschafters (im Interesse und für Rechnung der Gesellschaft/Gemeinschaft) allein getragen werden, sind für diesen daher keine SonderWK (s.u.), sondern vielmehr WK der Gesellschaft/Gemeinschaft (BFH v. 19.9.2012 – IX B 65/12, *nv.*, *juris*). Es ist dann von einem Fall des abgekürzten Zahlungswegs auszugehen (so auch STARK in LBP, § 9 Rn. 132 [11/2003]). Dies gilt jedoch nicht, wenn weder eine Zuwendung an die Mitgesellschafter/-gemeinschafters beabsichtigt ist noch gegen diese ein durchsetzbarer Anspruch besteht. Auf die Kenntnis der fehlenden Durchsetzbarkeit des Ausgleichsanspruchs kommt es dabei nicht an (BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/01, BStBl. II 2005, 454; v. 23.11.2004 – IX R 12/04, BFH/NV 2005, 851). Vom einem Gemeinschafters überquotal übernommene Aufwendungen (zB für ein Vermietungsobjekt) sind diesem nur dann allein zuzurechnen, wenn insoweit weder eine Zuwendung an den anderen Miteigentümer beabsichtigt ist, noch gegen diesen ein durchsetzbarer Ausgleichsanspruch besteht (BFH v. 20.1.2009 – IX R 18/07, BFH/NV 2009, 1247; FG Düss. v. 29.8.2012 – 7 K 3012/09 F, *nv.*, *juris*, *rkr.*).

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

Verteilung der Einkünfte auf die Gesellschafter: Das Ergebnis wird auf die einzelnen Mitglieder grds. entsprechend dem Beteiligungsverhältnis aufgeteilt (s. § 21 Anm. 22; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 179 [10/2013]; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 12; KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 21 Rn. 34; zur AfA-Berechtigung bei Miteigentümern vgl. § 7 Anm. 43f.). Die Einkünfteverteilung erfolgt bei fehlender vertraglicher Vereinbarung entsprechend den bürgerlich-rechtl. Miteigentumsanteilen (§§ 743, 748 BGB) oder bei Gesamthandsgemeinschaften nach Köpfen (s. § 722 BGB). Soweit eine Tätigkeit im Bereich der Vermögensverwaltung ausgeübt wird, hat die anteilmäßige Zurechnung der Gesellschafter auf den jeweiligen Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen und Abflusses der WK zu erfolgen (BFH v. 19.8.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 49a [7/2003]). Aus diesem Grund können einem Gesellschafter bei entgeltlichem Eintritt in eine Gesellschaft WK nicht zugerechnet werden, die vor seinem Eintritt entstanden sind (vgl. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 49a [7/2003]). Nur die Altgesellschafter erfüllen insoweit in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit den Einkünfterzielungsstatbestand. Eine schuldrechtl. Rückbeziehung des WKAbflusses auf den Neugesellschafter ist mit stl. Wirkung nicht möglich (Rückwirkungsverbot).

► *Zulässigkeit abweichender Vereinbarungen:* Die einzelnen Gesellschafter bzw. Gemeinschafters können allerdings grds. mit stl. Wirkung eine vom Beteiligungsverhältnis abweichende Zurechnungsvereinbarung (hinsichtlich der laufenden Aufwendungen ohne AfA – hier idR Verteilung nach Eigentumsverhältnissen, s. BFH v. 27.6.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674) treffen (vgl. THÜRMER

in BLÜMICH, § 9 Rn. 179 [10/2013]; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 12; KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 21 Rn. 34). Von der Beteiligungsquote abweichende, gesellschafts- oder schuldrechtl. im Vorhinein vereinbarte und durchgeführte Verteilungsabreden zwischen den Anteilseignern werden mit stl. Wirkung nur anerkannt, wenn sie ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und sich damit nicht als Einkommensverwendung (§ 12 Nr. 2) darstellen (stRspr., etwa BFH v. 23.7.2004 – IX B 61/04, BFH/NV 2005, 41). Denkbar sind in diesem Zusammenhang anderweitige Zurechnungen, die sich zB an den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen oder der Kostentragung orientieren (vgl. hierzu KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 21 Rn. 34 mwN auf die Rspr.; zur überquotalen Aufwandstragung durch Miteigentümer s. BFH v. 20.1.2009 – IX R 18/07, BFH/NV 2009, 1247).

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

Sonderwerbungskosten eines Gesellschafters sind die mit einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden PersGes. im wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang stehenden persönlichen Aufwendungen (einschl. AfA), welche in seinem eigenen originären Interesse stehen und keinen Eingang in die Überschussrechnung auf der Gesellschaftsebene gefunden haben (zB persönliche Finanzierungskosten der Gesellschaftereinlage, von dem Beteiligten zu tragende Fahrtkosten); es darf sich dabei nicht um aktivierungspflichtige AHK eines erwerbsgenutzten WG handeln (so auch STARK in LBP, § 9 Rn. 134 [11/2003]). Sie sind dem beteiligten Gesellschafter außerhalb der gemeinschaftlichen Überschussrechnung zuzurechnen (FG München v. 5.8.1998 – 1 K 3099/96, EFG 1998, 1574, rkr.; s. aber BFH v. 25.2.2009 – IX R 52/07, BFH/NV 2009, 1255, betr. Schuldzinsenabzug nach Teilveräußerung einer Immobilie). Wendet ein Gesellschafter etwas auf, was nicht im Zusammenhang mit der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung, wohl aber mit der von ihm zB nach Auflösung der Gemeinschaft allein fortgesetzten Vermietung steht, so kann dieser Aufwand nicht im Rahmen der Gemeinschaft, sondern nur bei ihm selbst zu berücksichtigen sein (vgl. BFH v. 17.12.2008 – IX R 25/08, BFH/NV 2009, 748). In solchen Fällen ist abzugrenzen, ob es sich um (nachträgliche) SonderWK im Rahmen der Gemeinschaft oder (vorab veranlasste) WK für eine zukünftige Einkünfteerzielung in eigener Person handelt (so auch KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 21 Rn. 34). Zu SonderBA s. § 4 Anm. 837.

Verfahrensrecht: Die auf der Gesellschaftsebene durchzuführende Einkünftermittlung und die anschließende Verteilung des Überschusses auf die Gesellschafter erfolgt verfahrensrechtl. bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder § 180 Abs. 2 AO. Gleiches gilt für die Zurechnung der SonderWK. Verfahrenstechnisch kann der Stpfl. die aufgewendeten SonderWK daher grds. nur im Rahmen des die Einkünftermittlung der Personmehrheit betreffenden Feststellungsverfahrens geltend machen (BFH v. 23.4.1991 – IX R 303/87, BFH/NV 1991, 653; v. 15.1.2002 – IX R

21/98, BStBl. II 2002, 309; vgl. auch BFH v. 23.8.2011 – IX R 8/11, BFH/NV 2012, 2, zur Nachholung der Feststellung von SonderWK). Dieser Grundsatz gilt auch, wenn nur einer der Beteiligten tatsächlich Aufwendungen gemacht hat (vgl. BFH v. 23.4.1991 – IX R 303/97, BFH/NV 1991, 653; v. 15.1.2002 – IX R 21/98, BStBl. II 2002, 309). Ausnahmsweise können sie bei den Veranlagungen der Beteiligten berücksichtigt werden, wenn sie vom FA in einem Teilfeststellungsbescheid nicht erfasst sind (BFH v. 1.12.1993 – IX R 134/92, BFH/NV 1994, 547). Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die persönliche EStVeranlagung der Gesellschafter (s. § 182 AO).

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

Einstweilen frei.

51–52

VII. Verfahrensfragen

1. Berücksichtigung von Werbungskosten im Veranlagungs-, Vorauszah-lungs- und Lohnsteuerverfahren 53

Einkommensteuerveranlagung und Antragsveranlagung: Der Abzug der WK erfolgt für die einzelne natürliche Person im Veranlagungsverfahren bei der Ermittlung der entsprechenden Überschusseinkünfte (§§ 25–26b), bei der Antragsveranlagung (§ 46) 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 Überschusseinkünften (s. Anm. 14) erfolgt der WKAbzug im Rahmen der KStVeranlagung (§ 31 KStG). Für Überschusseinkünfte erwirtschaftende Personenmehrheiten ist eine einheitliche und gesonderte Feststellung durchzuführen (§ 180 AO; s. eingehend Anm. 50); der darauf basierende Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die persönliche EStVeranlagung des Gesellschafter (s. § 171 Abs. 10, § 182 AO).

Die WK müssen vom Stpfl. „geltend“ gemacht werden, sofern die von Amts wegen anzusetzenden WKPauschbeträge gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 und 3 überschritten werden sollen. Im Rahmen der 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 Vorauszahlung (zu eventuellen Wertgrenzen s. § 37 Abs. 5) an diejenige ESt angepasst werden, die sich für den VZ voraussichtlich ergeben wird (§ 37 Abs. 3 Satz 3). Für den Anpassungszeitraum anfallende und zu erwartende WK können dabei vom Stpfl. ohne betragsmäßige Grenzen geltend gemacht werden, uU mittels einer in die Zukunft gerichteten Glaubhaftmachung; dies gilt für WK im Rahmen der Ermittlung negativer Einkünfte aus VuV allerdings nur eingeschränkt (s. § 37 Abs. 3 Sätze 8–11).

Lohnsteuer-Abzugsverfahren: In die LStTabellen für die StKlassen I–V ist der WKPauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 für ArbN gesetzlich eingearbeitet (s. § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 1; zu Einzelheiten s. § 9a Anm. 30). Eine darüber hi-

nausgehende Berücksichtigung von WK durch einen Freibetrag ist aus verfahrensökonomischen Gründen nur für bestimmte Fälle zulässig:

► § 39a Abs. 1 Nr. 1 betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Für nachgewiesene, den Pauschbetrag des § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a überschreitende WK ist die aufwendungsbezogene Eintragungsgrenze von 600 € gem. § 39a Abs. 2 Satz 4 zu beachten; für zusammenveranlagte Ehepaare s. § 39a Abs. 3. Eine entsprechende Regelung zur Durchführung des LStAbzugs für beschränkt stpfl. ArbN enthielt bis VZ 2011 § 39d Abs. 2 Nr. 1; § 39d wurde jedoch durch das BeitrRLUMsG aufgehoben, da die Sonderregelungen im Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale (§ 39) teilweise entbehrlich sind. Soweit die Regelungen inhaltlich noch erforderlich sind, wurden sie in § 39 Abs. 2, 3 und in § 39a Abs. 4 übernommen.

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

Bei Pauschalierung der Lohnsteuer gem. §§ 40–40b und bei der Kapitalertragsteuer kommt eine Berücksichtigung von WK systembedingt nicht in Betracht (s. Anm. 16; BFH v. 21.7.1989 – VI R 157/87, BStBl. II 1989, 1032, zu WK im LStPauschalierungsverfahren). Übernimmt der ArbG für den ArbN die pauschale LSt, kann der ArbN die mit diesen Einkünften im Zusammenhang stehenden WK nicht bei sich geltend machen (FG Hamb. v. 20.5.1981 – II 181/79, EFG 1981, 621, rkr.; so auch VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 78, A 272d [7/2007]).

2. Nachweiserfordernisse und Feststellungslast für Werbungskosten

54 a) Nachweiserfordernisse

Nachweisverpflichtung des Steuerpflichtigen für Werbungskosten: Die im Rahmen einer Überschusseinkunftsart dargelegten und geltend gemachten WK (zur Zurechnungsfrage s. Anm. 40) sind vom Stpfl. auf Verlangen der FinVerw. (zum Amtsermittlungsprinzip s. § 88 AO), uU auch des FG als Tatsacheninstanz (s. § 76 FGO; dazu instruktiv BFH v. 3.8.1984 – VI R 147/81, BB 1986, 1497) sowohl hinsichtlich ihres Entstehungsgrunds als auch hinsichtlich ihrer Höhe nachzuweisen, zumindest – ggf. im Wege der Schätzung gem. § 162 AO – glaubhaft zu machen; Entsprechendes gilt für die zeitliche Berücksichtigung von WK gem. § 11 Abs. 2. Dieser allgemeine verfahrensrechtl. Grundsatz lässt sich aus § 9a Satz 1 Halbs. 1 entnehmen. Trotz des an sich eindeutigen Wortlauts („wenn nicht höhere WK nachgewiesen werden“) lässt die Rspr. (ua. BFH v. 1.3.2002 – VI R 141/00, BFH/NV 2002, 787) und die hM (ua. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 262 [7/2007]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 86 [10/2013]; STARK in LBP, § 9 Rn. 141 [11/2003]; s. § 9a Anm. 17) – im Wege der teleologischen Reduktion (THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 86 [10/2013]) – zu Gunsten des Stpfl. die Glaubhaftmachung genügen. In diesem Zusammenhang bedeutet Glaubhaftmachung, dass aufgrund des bezeichneten Beweismittels (s.u.) ein nicht nur geringes Maß an Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit der Tatsachenbehauptung besteht (BFH v. 8.11.1979 – IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147; FG Hamb. v. 16.8.2006 – 1 K 45/06, nv., rkr., betr. Anforderungen an den Nachweis von geltend gemachten WK).

Mit nicht überprüfbaren bzw. nicht nachvollziehbaren bloßen Behauptungen des Stpfl. zur Veranlassung von Aufwendungen kann sich die FinVerw. auch im Interesse der Besteuerungsgerechtigkeit nicht zufriedene geben; dies gebietet darüber hinaus eine richtig verstandene Missbrauchsabwehr (s. etwa § 160 AO betr. fehlende Empfängerbenennung). So fordert zB die Rspr. bei streitigem Abzug von Kosten für ein Fachbuch, dass der Stpfl. neben dem Titel, dem Preis und dem Kauftag auch die konkrete Verwendung für die Einkünfterzielung 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 (vgl. zB BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038; zur Beweislast s. Anm. 55).

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

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

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

Einschränkungen der Nachweisverpflichtung gelten für verschiedene Fallgruppen:

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

▶ *Verwaltungspauschalen für Werbungskosten*: Es handelt sich um auf dem Schätzungsweg (§ 162 AO) ermittelte, nachweisfreie Höchstgrenzen, die durch die FinVerw. nur bei einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung unterschritten werden dürfen (BFH v. 22.4.2004 – VI B 13/04, DSrRE 2004, 932; v. 28.3.2012

– VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926, betr. Übernachtungskosten von Lkw.-Fahrern bei Auslandsdienstreisen). Dadurch werden sowohl der Stpfl. als auch die FinVerw. der Verpflichtung zum Einzelnachweis – zumindest in Teilbereichen – enthoben (zu weiteren Einzelheiten s. § 9a Anm. 8).

► *Verwaltungsmäßige (einzelfallbezogene) Nichtbeanstandungsgrenzen für Werbungskosten:* Sofern WK vom Stpfl. im Rahmen der örtlichen Erfahrungswerte angesetzt werden, verzichtet die FinVerw. auch außerhalb der ausdrücklich anerkannten Pauschalen aus Zweckmäßigkeit- und Vereinfachungsgesichtspunkten für verschiedene Fallgruppen auf belegmäßige Einzelnachweise und sieht stattdessen Nichtbeanstandungsgrenzen für die Geltendmachung von WK vor. Von ihrer Wirkung her ähneln diese Nichtbeanstandungsgrenzen einer Pauschalierung. Sie sind üblicherweise so ausgestaltet, dass im Anschluss an eine repräsentative Phase des WKNachweises bzw. der Glaubhaftmachung eine einzelfallbezogene Pauschalierung durch die FinVerw. akzeptiert wird, sofern davon ausgegangen werden kann, dass sich die Verhältnisse beim Stpfl. nicht wesentlich geändert haben (vgl. VON BORNSHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 264 mwN [7/2007]; zB 16 € für beruflich veranlasste Kontoführungsgebühren; 110 € Arbeitsmittel; s. auch BMF v. 4.12.2012 – IV C 5 - S 2353/12/10009, BStBl. I 2012, 1249; betr. Übernachtungskosten von Lkw.-Fahrern auf Auslandsdienstreisen s. auch § 9a Anm. 8). Den innerdienstlichen Nichtbeanstandungsgrenzen kommt nicht die Qualität eines Pauschbetrags zu mit der Folge, dass auf deren Beachtung auch kein Rechtsanspruch besteht (so FG Hamb. v. 22.1.2003 – I 72/02, nv., juris, rkr.; FG Brandenburg v. 25.2.1999 – 5 K 631/98 E, EFG 1999, 601, rkr.; FG Köln v. 26.7.1993 – 2 K 210/89, EFG 1994, 29, rkr.; zust. STARK in LBP, § 9 Rn. 151 [11/2003]). Sie begründen keinen Vertrauensschutz dahingehend, dass sie den Stpfl. von vornherein von der Belegsammlung und der Aufbewahrungspflicht befreien (so FG Hamb. v. 22.1.2003 – I 72/02, nv., juris, rkr.). Den Nachweisanforderungen ist bei der Geltendmachung geringfügiger Aufwendungen nicht bereits dadurch Genüge getan, dass deren Entstehung dem Grunde nach glaubwürdig ist.

Beweisfragen, Typisierung und Mitwirkungsbereitschaft des Steuerpflichtigen: Durch den Rechtsanwender ist bei der von Amts wegen vorzunehmenden Sachverhaltsaufklärung, Beweiserhebung und Beweiswürdigung zu prüfen, ob der vom 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 DSjG 9 [1986], 15 [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; v. 27.11.2008 – IV R 17/06, HFR 2009, 771: „nicht ermessenswidrig“; STARK in

LBP, § 9 Rn. 149 [11/2003]; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 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. THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 84 [10/2013]; 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 (s.u.).

Da der WKBegriff auch subjektive, im Willensbereich des Stpfl. liegende Tatbestandselemente beinhaltet (zB bei vorab veranlassten Aufwendungen und Fehlaufwendungen), kommen als Beweisarten neben dem Anscheinsbeweis vor allem auch der Indizienbeweis in Betracht (dazu allgemein SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 21 Rn. 204 ff.). Auf die durch die subjektiven Erwägungen des Stpfl. notwendigerweise auftretenden Beweisschwierigkeiten muss der Rechtsanwender angemessen Rücksicht nehmen; überspannte Anforderungen im Indizienbereich sind zu vermeiden (so ausdrücklich BFH v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355, betr. Abschlussgebühren für Bauparverträge; 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. RÄTKE in KLEIN, 11. Aufl. 2012, § 90 AO Rn. 7 ff. mwN zur Rspr., insbes. bei Einschaltung von Domizilgesellschaften; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 89 [10/2013]; HEGER in BLÜMICH, § 33a Rn. 79, 260 f. [4/20103]).

► *Glaubhaftmachung, Schätzung und Typisierung*: Zum anderen besteht für den Stpfl. die Möglichkeit, die dargelegten WK durch substantiierten Sachvortrag glaubhaft und plausibel zu machen (vgl. ähnlich BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668, betr. Überschusserzielungsabsicht beim Mietkaufmodell). Anderenfalls wäre eine ökonomische Bewältigung des stl. Massenverfahrens durch die FinVerw. nicht mehr möglich, da generelle Beweiserhebungen mit prozessuellem Aufwand zu zeitintensiv wären (vgl. auch LANG in DStJG 9 [1986], 15 [79]). Im Übrigen erfolgt eine auch den Sachverhalt eingehend ermittelnde Außenprüfung gem. § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO bei den Überschusseinkunftsarten in der Besteuerungspraxis nur selten (vgl. eingehender VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 283 [7/2007]). Die Nachweisanforderungen steigen im finanzgerichtlichen Verfahren.

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

Dazu BFH v. 25.10.1985 – VI R 15/81, BStBl. II 1986, 200 (206), betr. beruflichen Telefonkostenanteil; BFH v. 6.11.1986 – VI R 135/85, BStBl. II 1987, 188 (190 f.), betr. berufliche Umzugskosten; vgl. auch TIPKE, StuW 1979, 193 (206); keine Schätzung bei der Grundqualifikation von Aufwendungen; eingehend zu den Schätzungsbefugnissen auch VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 265 ff., A 284 ff. (7/2007); zur sog. tatsächlichen Verständigung s.u.

So kann der Stpfl. kleine Aufwendungen schätzen, wenn deren Entstehung und deren Höhe nach der allgemeinen Lebenserfahrung in hohem Maße glaubhaft, die Aufwendungen im Einzelnen aber nicht oder nur sehr schwer nachweisbar sind (vgl. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 265 [7/2007]). Der WKAbzug von

geschätzten, insbes. kleineren Aufwendungen (zB Parkuhren, Trinkgeldern) setzt jedoch voraus, dass der Stpfl. den Anlass der Aufwendung zwar plausibel erläutert, das Ausstellen oder Sammeln von Belegen aber nicht möglich oder nicht üblich ist, weil dies in keinem Verhältnis zur Geringfügigkeit des Betrags stehen würde (so FG Ba.-Württ. v. 8.11.2000 – 12 K 47/99, StE 2001, 168, rkr.; zust. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 265 [7/2007]; STARK in LBP, § 9 Rn. 145 [11/2003]; kritisch FG Köln v. 16.1.2013 – 3 K 2008/07, EFG 2014, 451, nrkr., Az. BFH VIII R 64/13: Ein Rechtssatz des Inhalts, dass es für den Nachweis geringfügiger Aufwendungen ausreicht, dass deren Entstehung dem Grunde nach glaubwürdig ist, existiert im finanzgerichtlichen Verfahren nicht).

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 materiell-rechtl. Fragen erfolgt dadurch nicht (allgemeine Meinung, s. Grundsatzurteil 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.; SEER, BB 1998, 85; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 288 [7/2007]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 197). 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 b) 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. zB BFH v. 21.6.1994 – VIII R 37/91, BFH/NV 1994, 859; v. 23.4.1996 – IX R 5/94, BStBl. II 1996, 595; v. 24.4.1997 – VIII R 53/95, BStBl. II 1997, 682; v. 27.10.1998 – IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; v. 12.9.2001 – VI R 72/97, BStBl. II 2001, 775; v. 12.11.2001 – VIII B 61/01, BFH/NV 2002, 220; v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038. Zu den Beweislastregeln im StRecht allgemein SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 21 Rn. 214.

Ausnahmen: In Einzelfällen ist eine differenzierte Anwendung der allgemeinen Regeln zur Feststellungslast geboten. So kann etwa ein „Negativ-Beweis“ dahingehend, dass ein bei typischem Geschehensablauf erwerbsbezogener Gegenstand nicht privat genutzt wird, vom Stpfl. weder verlangt noch erbracht wer-

den; insoweit liegt die Beweislast nicht beim Stpfl., sondern beim FA (Nachweis des atypischen Sachverhalts, vgl. auch BAUWENS, FR 1987, 458, betr. beruflich genutztes Fernsehgerät; Hess. FG v. 9.12.1986 – 8 K 200/85, EFG 1987, 552, rkr., betr. Dienstkleidung eines Revierförsters). Bei derartigen Sachverhalten kann vom Stpfl. uU eine eidestattliche Versicherung gem. § 95 AO zur Bekräftigung seiner Argumentation angeboten werden.

Einer Modifikation der starren Beweislastregeln nach der Normenbegünstigungstheorie bedarf es aber auch, wenn das Sachaufklärungsdefizit nicht auf einer Mitwirkungspflichtverletzung des Stpfl. beruht (vgl. OSTERLOH, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, 1992, 264 ff.; TENBROCK, Die Verteilung der objektiven Beweislast im Steuerrecht, 1997, 85 ff.; SCHMIDT, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, 1998, 220 ff.). In diesen Fällen ist das Beweismaß herabzusetzen (§ 162 AO; s. SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 21 Rn. 214, zur sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung; SEER, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 194; SEER in TIPKE/KRUSE, § 162 AO Rn. 8 [5/2014]).

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 Nachweisvorsorge getroffen werden (zB Dokumentation des Reiseablaufs, Nachweise wegen durchgeführter Geschäftsbewirtungen). 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 VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 269 [7/2007]). Der eingeschaltete stl. Berater erfüllt insoweit eine wichtige Präventivfunktion. Gesetzliche Aufzeichnungsverpflichtungen für WK bestehen allerdings nicht (VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 272 [7/2007]). Darüber hinaus kommt einer dezidierten Sachverhaltsaufbereitung und -darstellung im außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren eine besondere Bedeutung zu (anschaulich zur sachverhaltsbezogenen Argumentationsebene neben der rechtl. Subsumtion in stl. Konfliktfällen STRECK/MACK/KAMPS, Der Steuerstreit, 3. Aufl. 2012, 64–66).

Einstweilen frei.

56

3. Nachholung, Verzicht und Wahlrechte beim Werbungskostenabzug

57

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 irrtümlich 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. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 274 [7/2007]); eine derartige nachträgliche Geltendmachung tatsächlich entstandener Erwerbsaufwendungen kommt auch im Rechtsbehelfsverfahren in Betracht, zT allerdings nur in einem begrenzten Änderungsrahmen (§ 351 AO).

Beschränkte vom Steuergesetzgeber und der Rspr. zugelassene Nachholungsmöglichkeiten bestehen in den AfA-Vorschriften gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. (s. § 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 und 3 überschritten sind, ist streitig (gegen Verzichtsmöglichkeit: BFH v. 14.4.1993 – I R 120/91, BStBl. II 1993, 738, zu § 46 für nicht antragsgebundene Aufwendungen; s. aber BFH v. 8.10.1991 – IX R 162/87, BFH/NV 1992, 174, wo die Frage ausdrücklich offen gelassen wurde; FG Saarl. v. 2.4.1992 – 2 K 103/88, EFG 1992, 607, rkr.; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 303a [7/2007]; STARK in LBP, § 9 Rn. 157 [11/2003]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 92 [10/2013]; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 78: Verzichtsmöglichkeit nur bei antragsgebundenen Aufwendungen, zB zur Überschreitung von Veranlagungsgrenzen; aA FG Berlin v. 4.11.1986 – V 465/86, EFG 1987, 464, aufgehoben durch BFH v. 8.10.1991 – IX R 162/87, nv.; ENDRISS, DB 1982, 513). Die stl. Problematik hat sich durch das Außerkrafttreten des § 46 Abs. 1 zum 31.12.1995 entschärft. Gleichwohl sind auch verschiedene außersteuerliche Gründe denkbar (zB Vorlage von StBescheiden zur Bonitätsprüfung bei Kreditinstituten).

§ 9 Abs. 1 iVm. § 11 Abs. 2 gebietet uE vom Wortlaut her zwingend den Abzug „amtsbekannter“ WK (§ 9 Abs. 1, 2: „sind ... abzuziehen“; § 11 Abs. 2 Satz 1: „sind ... abzusetzen“). Der Abzug der WK dient überdies der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzip und ist damit Grundlage der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Auf die Erfassung „amtsbekannter“ WK kann zur richtigen Erfassung der Einkünfte daher nicht verzichtet werden (so auch VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 303 [7/2007]). Ein Verzicht auf den Ansatz des Pauschbetrags nach § 9a Satz 1 Nr. 1 und 3 ist rechtl. ebenfalls nicht zulässig (s. § 9a Anm. 22).

Etwas anderes gilt lediglich für antragsgebundene WK (zB § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 6 Abs. 2). Die Verzichtserklärung wird in diesen Fällen als Rücknahme des Antrags auf stl. Berücksichtigung ausgelegt (vgl. BFH v. 14.4.1993 – I R 120/91, BStBl. II 1993, 738).

Wegen der den Stpfl. treffenden Feststellungslast und seiner Mitwirkungsverpflichtung unabhängig vom Amtsermittlungsgrundsatz der FinVerw. besteht bei Fallgestaltungen beabsichtigten WKVerzichts allerdings in der Besteuerungspraxis ein nicht unwesentlicher Gestaltungsfreiraum (s. auch STARK in LBP, § 9 Rn. 157 [11/2003]: „faktischer Verzicht“ durch Verschweigen; KLENK, FR 1972, 111).

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

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Werbungskostenabzug**

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

vermögen?, FR 1995, 633; U. PRINZ, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, *StuW* 1996, 267; RAUCH, Nachträgliche Werbungskosten – Zu späte Aufwendungen, Diss. Frankfurt/Berlin 1996; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Diss. Berlin/ua. 2000; KREFT, Studienkosten als (vorab) veranlasste Erwerbsaufwendungen, FR 2002, 657; STAPPERFEND, Über Werbungskosten und Betriebsausgaben, in DRENECK/SEER (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 533; FUHRMANN, Brennpunkte und neue Rechtsentwicklungen zum Werbungskostenabzug, *KÖSDI* 2002, 13213; HUNSDOEFFER, Die einkommensteuerliche Abgrenzung von Einkommenserzielung und Konsum, Wiesbaden 2002; RADEMACHER-GOTTWALD, Das steuerliche Arbeitsvermögen – ein Beitrag für mehr Steuergerechtigkeit, FR 2003, 336; WOLF/SCHÄFER, Abgrenzung der beruflichen von der privaten Sphäre im Wandel, *DB* 2004, 775; DRENECK, Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip, FR 2006, 1; SEITZ, Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, FR 2006, 201; BERGKEMPER, Die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für den Abzug beruflicher/betrieblicher Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, *StuW* 2006, 311; LANG, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, *StuW* 2007, 3; TIPKE, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstoprinzips, *BB* 2007, 1525; TIPKE, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, *StuW* 2007, 201; TIPKE, Verteidigung des Nettoprinzips, *DB* 2008, 263; DRÜEN, Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, *StuW* 2008, 3; PFAB, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, Frankfurt am Main, 2008; LEHNER, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, *DStR* 2009, 185; WEBER-GRELLET, Unzulässige Diskriminierung von Nahpendlern, *DStR* 2009, 349; BREINERSDORFER, Abzugsverbote und objektives Nettoprinzip – Neue Tendenzen in der verfassungsgerichtlichen Kontrolle des Gesetzgebers, *DStR* 2010, 2492; FRYE, Die Eigentumsfreiheit des Grundgesetzes als Gebot des sog. objektiven Nettoprinzips, FR 2010, 603; HENNRICH, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 237; KÄMMERER, Abgeltungssteuer und das Verbot des Werbungskostenabzugs, *DStR* 2010, 27; MUSIL, Abzugsbeschränkungen bei der Abgeltungssteuer als steuersystematisches und verfassungsrechtliches Problem, FR 2010, 149; STECK, Abzugsfähigkeit der Kosten eines Erststudiums nach den BFH-Urteilen vom 18.6.2009 – eine kritische Würdigung der Entscheidungen, *DStZ* 2010, 194; BERGKEMPER, Kosten für berufliche Erstausbildung und Erststudium unmittelbar nach Schulabschluss können in voller Höhe abziehbar sein, *DB* 2011, 1947; GESERICH, Erstmalige Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Erststudium nach dem Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz, *SteuK* 2011, 513; HILPERT, Gesetzgebungsverfahren zu Erstausbildungskosten, *NWB* 2011, 3835; ISMER, Wieder eine Revolution bei den Bildungsaufwendungen?, FR 2011, 846; KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, München 2011; KIRCHHOF, Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht, *StuW* 2011, 365; MELLINGHOFF, Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 153; SEILER, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Objektives Nettoprinzip, *DStJG* 34 (2011), 61; WEBER-GRELLET, Das Koordinatensystem des BVerfG bei der Prüfung von Steuergesetzen, FR 2011, 1028; WEITMEYER/SÜSS, Nachgelagerte Zahlung von Studiengebühren – ein Plädoyer unter Berücksichtigung der steuerlichen Wirkungen, *NJW* 2011, 2844; BRAUN, Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines ersten Studiums, *Stbg.* 2012, 65; FISCHER, Neuregelung der Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein Erststudium durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLÜmsG) v. 07.12.2011 (BGBl I 2011, 2592), *jurisPR-Steuer* 2/2012, Anm. 1; FÖRSTER, Lohnt sich Bildung für den Steuerpflichtigen?, *DStR* 2012, 486; GESERICH, Aktuelle Rechtsprechung zum Lohnsteuerrecht, *DStR* 2012, Beihefter zu Heft 14, 61; MEEH-BUNSE/LÜHN, Die Finanzierung von Studienkosten und deren steuerliche Behandlung: Aktuelle Entwicklungen, *StB.* 2012, 84; NEUFANG/OTTO, Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BeitrRLÜmsG), *StB* 2012, 16; STRECK/MACK/KAMPS, Der Steuerstreit, Köln, 3. Aufl. 2012; TROSSEN, Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Behandlung der Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium, FR 2012, 501; GESERICH, Aktu-

elle BFH-Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung, DStR 2012, 1737; PAINTNER, Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung, der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts im Überblick, DStR 2013, 217; BUSE, Neues von der Dienstwagenbesteuerung, P&R 2013, 247; GRASMÜCK, Die Reisekostenreform ab 2014, SteuK 2013, 155; BROEMEL, Die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Studienaufwendungen im Wandel, DStR 2013, 2461; HOLLATZ, Werbungskostenabzug bei Abgeltungssteuer, DB 2013, 1208; MERTENS/KARRENBROCK, Die Abgeltungssteuer im Kontext des objektiven und subjektiven Nettoprinzipts, DStR 2013, 950; BERGKEMPER, Das BMF-Schreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1.1.2014, FR 2013, 1017; BERGKEMPER, Lohnsteuer-Merkblatt 2014, DB 2014, Beilage Nr. 2; SCHRAMM/HARDER-BUSCHNER, Die „erste Tätigkeitsstätte“ – Gesetzliche Definition und Sonderfälle, NWB 2014, 26; MERKER, Änderungen des steuerlichen Reisekostenrechts und der Unternehmensbesteuerung, StW 2014, 9; SIEGERS, Steuerliche Auswirkungen des am 1.1.2014 in Kraft getretenen geänderten Reisekostenrechts, EFG 2014, 146; NÖTHEN, Neue Regeln für Dienstreisen, Arbeit und Abreiserecht 2014, 40; SEIFERT, Überblick über das Einführungsschreiben zum steuerlichen Reisekostenrecht 2014, DStZ 2014, 13; KANZLER, Anmerkungen zum Vorlagebeschluss des BFH vom 21.11.2013, IX R 23/12, FR 2014, 371, 375; TITGEMEYER, Zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen im Rahmen eines (Erst-)Studiums, DStZ 2014, 189; GAMP, Kosten der Erstausbildung weiter nur begrenzt abziehbar – Scharfe Abgrenzung zu abziehbaren Zweit-Ausbildungskosten geboten, Arbeit und Recht 2014, 71; KREFT, Berufsausbildung Privatsache? – Fehlende Akzeptanz der BFH-Rechtsprechung durch den Steuergesetzgeber, SteuerStud 2014, 599.

I. Allgemeiner Werbungskostentatbestand (Abs. 1 Satz 1)

1. Überblick über die Tatbestandsmerkmale

60

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 allgemeinen Zurechnungsregeln zuzuordnen sind (s. Anm. 65 ff.);

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

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

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

Der WKBegriff 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.

Einstweilen frei.

61–64

2. Werbungskosten als Aufwendungen (Abs. 1 Satz 1)

a) Begriff der Aufwendungen (= Ausgaben)

65 aa) Aufwendungen als vermögensmindernder Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert (Ausgabe)

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

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

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

So zB BFH v. 27.2.1985 – I R 20/82, BStBl. II 1985, 458; v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108; v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830; v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 338; v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 2; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 5; STARK in LBP, § 9 Rn. 8 (11/2003); NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1621 (8/2012); VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 14 ff. (7/2003); THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 103 (10/2013); LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 43 (5/2013); OFFERHAUS, BB 1979, 617; WANNER, StuW 1987, 302 (306).

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

Insbesondere STAPPERFEND, FS Kruse, 2001, 533 (550 f.); s. auch § 4 Anm. 752 mwN; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 229, die Aufwendungen im engeren, bilanzrechtl. Sinn als Aufwand und im weiteren, strechtl. Sinn als Oberbegriff für Aufwand und Ausgaben definiert; KRÖNER, StuW 1985, 115 (116); SÖHN, StuW 1991, 270 (272); RING, DStZ 1980, 155 (157): Aufwendungen im Sinne von laufendem Aufwand oder Kosten.

Für den Bereich der BA wird diese Auffassung teilweise aus der Formulierung des § 4 Abs. 5 Satz 1 („Die nachfolgenden Betriebsausgaben dürfen ...“) hergeleitet. Danach gehörten zu den nicht abzehbaren BA auch die unter § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser), § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (häusliches Arbeitszimmer) und § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen) fallenden Absetzungen für betrieblichen Aufwand (vgl. STAPPERFEND, FS Kruse, 2001, 533 [551]). Dieses Argument solle auch für die Definition des Begriffs der Aufwendungen iSv. § 9 gelten, denn das Gesetz verende 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 Aufwendungs-begriffs 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:* Die deckungsgleiche Begriffsinterpretation von Ausgabe und Aufwendung ist uE zutreffend, zumal auch im Rahmen des Abs. 1 selbst die Begriffe abwechselnd verwendet werden (s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2, der von Ausgaben spricht; vgl. auch Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 6). Der Katalog der nicht abzehbaren

BA (insbes. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3, 6b und 7) ist uE kein überzeugender Beleg dafür, dass der Begriff der Aufwendungen nicht nur den tatsächlichen Aufwand, sondern auch den betrieblichen Aufwand umfasst, denn der Begriff „Aufwand“ wird in den angeführten Vorschriften (wörtlich) nicht erwähnt. Allerdings sollten sich Gesetzgebung und Rechtsanwender generell mehr um dogmatisch fundierte, einheitliche Sprachregelungen bemühen.

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

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

► *Tatsächliche Vermögensminderung:* Die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter müssen im Rahmen einer der Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 aus dem Vermögen des Stpfl. tatsächlich abfließen; es müssen somit reale Vermögenswerte aufgeopfert bzw. wirtschaftlich verzehrt werden, die der einkunftserzielenden Person oder Personennmehrheit zuzurechnen sind (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, unter C.III.2.d aa; v. 22.9.2005 – IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279, betr. Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen; wegen Zurechnungsfragen und der besonderen Problematik von Drittaufwendungen vgl. Anm. 40, 43). Abfließen bedeutet dabei das Ausscheiden eines Guts aus dem Vermögen des Aufwendenden durch Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (vgl. BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825; Hess. FG v. 16.1.2009 – 1 V 2468/08, nv., rkr., betr. Buchung von Ausgaben zu Lasten eines im laufenden Geschäftsverkehr eingesetzten Kontokorrentkontos; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 104 [10/2013]; STARK in LBP, § 9 Rn. 9 [11/2003]; LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 44 [5/2013]). Dies entspricht uE dem abschnittsbezogenen Leistungsfähigkeitsprinzip.

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

Eine endgültige wirtschaftliche Belastung muss mit der Verausgabungshandlung nach hM allerdings nicht einhergehen (vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 2; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 19a [7/2003]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 106 [10/2013]; s. allerdings BFH v. 7.11.2001 – XI R 24/01, BStBl. II 2002, 351, zur Erforderlichkeit einer endgültigen Belastung bei den SA; eingehend Anm. 77; aA TRZASKALIK, StW 1985, 222 [226–228], der wegen periodenübergreifender Sinnzusammenhänge das Belastungsprinzip anwenden will; uE nicht überzeugend, da stl. Leistungsfähigkeit abschnittsbezogen ermittelt wird). Eine Verpflichtung zur Kostentragung durch den Stpfl. lässt sich dem Aufwendungsbegriff ebenfalls nicht entnehmen (vgl. D. MEYER, BB 1986, 986 [988]). Erwerbsbezogene Ersatzleistungen etwa, die der Stpfl. von anderer Seite

erhält (zB durch Versicherungen), bilden vielmehr – entsprechend dem Grundsatz der Einzelbeurteilung – separat zu erfassende Einnahmen im Jahr des Zuflusses (§ 11 Abs. 1) bei der betroffenen Einkunftsart; Gleiches gilt bei Entstehen eines Rückforderungsanspruchs zum Realisationszeitpunkt (s. eingehend Anm. 77).

Rein vermögensumschichtende Vorgänge ohne Minderung des übrigen Vermögens sind dagegen keine steuerrelevanten Aufwendungen (zB BFH v. 7.2.2008 – VI R 41/05, BFH/NV 2008, 1136, betr. BAföG-Rückzahlungen); diese Beurteilung hat ihre Ursache allerdings weniger im ausgabenidentischen Aufwendungsbegriff als vielmehr in der Grundmethodik der Überschusseinkunftsermittlung (s. auch Anm. 95). Darüber hinaus bilden fiktive oder kalkulatorisch geprägte Abzugspositionen keine Aufwendungen wegen fehlenden tatsächlichen Vermögensverzehr (Ausnahme: Abs. 1 Satz 3 Nr. 7; s. eingehend Anm. 68).

Keine Aufwendungen bei fehlender Vermögensminderung: Fehlt es an einem tatsächlichen Abfluss und tritt keine Vermögensminderung ein, liegen im Grundsatz keine Aufwendungen vor, die als WK abgezogen werden können (s. aber STARK in LBP, § 9 Rn. 16 [11/2003], die auf die Ausnahme der WKPauschalen in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 und Pauschbeträge in § 9a hinweist; s. Anm. 54). Daher ist in folgenden Fällen der Aufwendungsbegriff 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, wenn ersparte Aufwendungen zu einer stpfl. Einnahme führen (vgl. BFH v. 4.6.1996 – IX R 70/94, BFH/NV 1997, 20, mwN; v. 15.1.2009 – VI R 37/06, BStBl. II 2010, 111, betr. Übernahme einer Geldauflage durch den ArbG; v. 3.2.2011 – VI R 9/10, BFH/NV 2011, 976, betr. Gemeinschaftsunterkunft/-verpflegung) s. auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 3).

► *Entgangene Einnahmen* (erfüllen nicht den Aufwendungsbegriff: BFH v. 19.4.2012 – VI R 7/92, BStBl. II 2013, 699); zB unfreiwillig bei Arbeitslosigkeit (BFH v. 15.12.1977 – VI R 102/75, BStBl. II 1978, 218), wenn Stpfl. keinen Mieter findet oder einen zugesagten Vorteil nicht erhält (vgl. BFH v. 29.1.1982 – VI R 59/78, nv.; v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160, betr. Erhalt des abgezinsten Kaufpreises vor Fälligkeit) oder freiwillig durch Verzicht zB auf Bruttomietertlöse (vgl. BFH v. 10.8.1988 – IX R 20/84, BFH/NV 1989, 161) oder Urlaubsgeld (FG Brandenb. v. 11.4.2001, EFG 2001, 886, rkr.).

► *Fiktive Ausgaben* (vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 3, unter Hinweis auf BFH v. 19.4.2012 – VI R 7/92, BStBl. II 2013, 699, betr. Mietenschädigung gem. § 8 Abs. 3 BUKG); kein WKAbzug auch für Aufwendungen zur Ermittlung fiktiver Einnahmen, s. BFH v. 20.11.2012 – VIII R 29/10, BStBl. II 2013, 344.

► *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. THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 105 [10/2013]).

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

► *Üblichkeit, Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit der Aufwendungen*; auch das „Veranlassungsprinzip“ verlangt diese Voraussetzungen nicht (vgl. BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234, unter VI.1.c.aa).

► *Freiwilligkeit oder Zwang*, die die Aufwendungen auslösen. Es kommt daher nicht darauf, ob der Abfluss mit oder ohne Willen oder Kenntnis des Stpfl. erfolgt ist.

AllgM s. etwa VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 17a und B 155 (7/2003); VON BORNHAUPT, FR 1982, 313 (315); LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 55 ff.; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 104 (10/2013); s. auch BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44, zu unfreiwilligem Verlust eines privaten WG als WK; v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762, betr. Diebstahl eines betrieblichen Pkw. während privater Umwegfahrt; aA FG Köln v. 29.10.1980, EFG 1981, 128, rkr.; 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. 22.7.2003 – VI R 4/02, BFH/NV 2004, 32, betr. Aufwendungen für ein „Master of Laws“-Studium; s. auch Anm. 40; zur Frage der stl. Geltendmachung von Drittaufwendungen vgl. Anm. 43).

► *Geldwertungsaspekte* bleiben im Übrigen wegen des Nominalwertprinzips für die Begriffsbestimmung ebenfalls unbeachtlich.

Einstweilen frei.

66–67

bb) Verhältnis zu den Begriffen „Aufwand“ und „Kosten“

68

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

Vgl. OFFERHAUS, BB 1979, 617; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 21 (7/2003); K. BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, 1974, 4, 8; s. auch BFH v. 23.2.1951 – IV 81/50 S, BStBl. III 1951, 77 (78), betr. aktivierungspflichtige BA; 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 allgemeinen Aufwandsbegriff sieht Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 mit dem Verweis auf verschiedene Abschreibungsregelungen eine am Aufwand orientierte Verteilung vorangegangener Ausgaben vor; insoweit wird eine rechtsbegründende Erweiterung des Begriffs der Aufwendung geregelt, der insoweit als Oberbegriff fungiert (vgl. THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 108 [10/2013], zur streitigen Frage der Rechtsnatur der AfA mwN; s. auch § 4 Anm. 752).

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

Kosten: Der dem betriebswirtschaftlichen Sprachgebrauch entstammende Kostenbegriff (= bewerteter sachzielbezogener Güterverbrauch einer Periode; vgl. MENRAD in GROCHLA/WITTMANN, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 1975, Bd. 2, Sp. 2280) ist bei systematischer Betrachtung inhaltlich ebenfalls vom Aufwandsbegriff abzugrenzen. Der Gesetzgeber verfährt dagegen sprachlich unpräzise und verwendet die Ausdrücke synonym (vgl. LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 43 [5/2013]: „Bei Werbungskosten können die Begriffe „Ausgabe“, „Auf-

wendung“ und „Kosten“ als synonym verwandt werden“); so beinhaltet bereits der Begriff Werbungs-“kosten“ den Kostenbegriff als Wortbestandteil, ohne ihm allerdings den betriebswirtschaftlichen Sinngehalt zuzumessen. Auch die bilanzrechtl. Begriffe „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ sind sprachlich ungenau; gemeint sind „Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen“ (vgl. OFFERHAUS, BB 1979, 617).

69–70 Einstweilen frei.

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

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

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

72–74 Einstweilen frei.

b) Aufwendungen und kompensierende Ansprüche bzw. Leistungen

75 aa) Grundsatz der getrennten Beurteilung bei Überschusseinkünften

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

Daraus folgt zweierlei: Kompensierende Ansprüche oder Leistungen

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

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

bb) Behandlung sog. kompensierender Ansprüche bei Überschusseinkünften

76 (1) Fälle sog. kompensierender Ansprüche

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

- Einnahmen müssen wegen einer von vornherein fehlenden oder später wegfallenden Anspruchsgrundlage vom Stpfl. zurückgezahlt, zurückgegeben oder Dritten ersetzt werden bzw. sind rückforderbar (zB BFH v. 4.5.2006 – VI R 19/03, BStBl. II 2006, 832; v. 29.1.2009 – VI R 12/06, BFH/NV 2009, 1105; Nds. FG v. 19.2.2014 – 9 K 217/12, BB 2014, 854, nrkr., Az. BFH VI R 13/14; jeweils betr. Rückerstattung überzahlten Arbeitslohns);

- 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 und anschaulich von „gestreckten, periodenübergreifenden Tatbeständen“); s. auch die Begriffsabgrenzungen bei WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 1–5, der den gesetzlich nicht zu findenden Begriff des Rückflusses in den Mittelpunkt stellt. Wegen der in Kompensationsfällen uÜ auftretenden verfahrensrechtl. Beweisprobleme s. WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 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 dessen Rechtsnachfolgern. Der kompensierende Anspruch kann im selben oder einem anderen VZ (§ 25 Abs. 1) verwirklicht werden.

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

Das Qualifikationsproblem stellt sich für den VZ der Entstehung des kompensierenden Anspruchs (hindert er den 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).

(2) Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung von Aufwendungen (bzw. Einnahmen) und kompensierendem Anspruch

77

Nach hM ist grds. davon auszugehen, dass die sich kompensierend gegenüberstehenden Abzugskomponenten und Bezüge entsprechend dem abschnittsbezogenen Leistungsfähigkeitsprinzip separat zu beurteilen sind (vgl. BFH v. 26.11.2008 – X R 24/08, BFH/NV 2009, 568). Die jeweilige stl. Qualifikation entspricht den allgemeinen Regeln und hat sich einheitlich am Veranlassungsprinzip auszurichten (s. Anm. 130; insbes. § 3c ist zu beachten).

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

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

Diese Grundsätze gelten auch für die AfaA. Nach der Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443; v. 13.7.2000 – VI B 184/99, BFH/NV 2000, 1470, mwN) ist auch die AfaA unabhängig von etwaigen Ersatzansprüchen im VZ des wertbeeinträchtigenden Umstands vorzunehmen. Der Stpfl. hat danach auch kein Wahlrecht, mit der Abschreibung zu warten, bis feststeht, ob und in welcher Höhe der eingetretene Schaden ersetzt wird (so zutr. STARK in LBP, § 9 Rn. 37 [11/2003]).

Eine saldierende, zeitübergreifende Zusammenfassung als Ergebnis einer wirtschaftlichen Einheitsbetrachtung unterbleibt, es sei denn, die Vorgänge werden im gleichen VZ realisiert; insoweit erfolgt die Saldierung aus verfahrensökonomischen Vereinfachungsgründen (so auch STARK in LBP, § 9 Rn. 35 [11/2003]).

78 (3) Einzelfälle

Durchlaufende Posten und Auslagenersatz: Da der Stpfl. bei sog. durchlaufenden Posten keine ihm zuzurechnende eigene vermögensmindernde Aufwendung tätigt, sondern – den planmäßigen Ablauf unterstellt – lediglich für kurze Zeit einen Betrag im ausschließlichen oder ganz überwiegenden Interesse eines Dritten verauslagt (regelmäßig in dessen Namen und für dessen Rechnung, dh. in offener Stellvertretung gem. § 164 BGB), erfolgt kein WKAbzug (vgl. BFH v. 14.12.1999 – IX R 69/98, BStBl. II 2000, 197; vgl. auch VON BORNHAUPT, StWW 1990, 46). Dies ergibt sich auch aus entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 2, wonach durchlaufende Posten weder BE noch BA darstellen (vgl. auch VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 57 [7/2003], 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. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 58a [7/2003]).

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

Vom Auslagenersatz ist der WKERSatz zu unterscheiden (zB ArbG ersetzt dem ArbN Aufwendungen, die bei diesem WK sind). Der WKERSatz ist im Grundsatz stpfl., soweit nicht der Gesetzgeber wie zB in § 3 Nr. 16 etwas anderes 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 steuerneutral zu behandeln; dies entspricht der Beurteilung durchlaufender Posten, da es an einer tatsächlich gewollten erwerbsbezogenen Veranlassung mangelt (so auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 4; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 28; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 63 [7/2003]; s. aber GRUBE, FR 1989, 29 [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 gemachten AK s. BFH v. 3.12.1990 – IX B 136/89, BFH/NV 1991, 316; v. 23.4.1991 – IX R 86/89, BStBl. II 1991, 712.

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. Ist-Prinzip 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.

GIA LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 4; STARK in LBP, § 9 Rn. 33 (11/2003); VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 13; GRUBE, FR 1989, 29 (31); SOMMER, DSStR 1986, 14, betr. den Sonderfall rückforderbarer Zahlungen im Bauherrenmodell mit Hinweis auf mögliche Umqualifikationserfordernisse; so wohl auch BFH v. 22.10.2002 – VI R 16/02, BFH/NV 2003, 164, mwN; v. 26.11.2008 – X R 24/08, BFH/NV 2009, 568; s. auch § 4 Anm. 797.

Einstweilen frei.

79

cc) Rückzahlung früherer Einnahmen (negative Einnahmen)

(1) Negative Einnahmen oder Werbungskosten

80

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

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

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

Stellungnahme: Für das Rechtsinstitut der negativen Einnahmen besteht uE weder eine steuersystematische Berechtigung noch eine sachliche Notwendigkeit.

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

► *Fehlende steuersystematische Berechtigung:* Im Rahmen der Überschussermittlung gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 kennt das EStG nur die Begriffe „Einnahmen“ und „Werbungskosten“ zur Bezeichnung der positiven und negativen Wertkomponenten. Die Rückzahlung früherer Einnahmen kann daher nur entweder als WK oder gar nicht abgezogen werden; für negative Einnahmen ist steuersystematisch kein Raum.

► *Fehlende sachliche Notwendigkeit bei Anwendung des Veranlassungsprinzips:* Interpretiert man den WKBegriff entsprechend dem Veranlassungsprinzip (s. Anm. 130), so führt auch die Rückzahlung früherer Einnahmen zu WK, falls wirtschaftlicher Auslöser der Rückzahlung die der Einkunfterzielung 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 laufenden LStAbzugsverfahren nur durch Freibetrag gem. § 39a) müsste durch Sonderregelungen der FinVerw. im Billigkeitswege oder durch Maßnahmen des Steuergesetzgebers begegnet werden (vgl. auch § 48 Abs. 4 RegE EStG 1975, BTDrucks. 7/1470: zurückzuzahlende Einnahmen sollten als WK neben einer WKPauschale abzuziehen sein). Derartige verfahrensmäßige Schwierigkeiten und kleinere steuerökonomische Nachteile für einzelne Stpfl. berechtigen uE nicht dazu, eine im EStG steuersystematisch 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 Einkommen, Bd. I, 1980, § 3 Rn. 23; WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 14–26; VON BORNSHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 233 (7/2003); VON BORNSHAUPT, DStZ 1990, 496 (505); LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 61; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 180 (10/2013); ähnlich FG Köln v. 22.7.1981 – I (XIII) 327/78 E, EFG 1982, 184, rkr., betr. sog. negative WK; FG Düss. v. 7.11.2005 – 17 K 3987/03 F, EFG 2006, 1154, mit Anm. PFÜTZENREUTER, EFG 2006, 1155, nachfolgend BFH v. 29.1.2009 – VI R 12/06, BFH/NV 2009, 1105, ohne Stellungnahme in diesem Punkt; ausdrücklich offen gelassen in BFH v. 25.5.1999 – VIII R 59/97, BStBl. II 2001, 226, mit Anm. KEMPERMANN, FR 1999, 947; v. 26.1.2000 – IX R 87/96, BStBl. II 2000, 396 mit Anm. FISCHER, FR 2000, 775; v. 5.7.2007 – VI R 58/05, BFH/NV 2007, 1772; v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299; v. 12.11.2009 – VI R 20/07, BFH/NV 2010, 719.

81 (2) Einzelheiten zum Abzug negativer Einnahmen

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

strikte Anwendung der Veranlassungsgrundsätze entsprechend dem allgemeinen WKBegriff.

Der BFH setzt ganz entscheidend neuerdings voraus, dass Abfluss erfolgt (sog. *actus contrarius-Rspr.*). Diese Grundsätze kommen insbes. zur Anwendung bei Rückgängigmachung sog. fiktiver Einnahmen im Bereich der Zukunftssicherungsleistungen (vgl. BFH v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299; v. 12.11.2009 – VI R 20/07, BStBl. II 2010, 719; s. auch BFH v. 10.8.2010 – VI R 1/08, BFH/NV 2010, 2185):

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

Vgl. BFH v. 19.1.1977 – I R 188/74, BStBl. II 1977, 847; v. 2.11.1977 – I R 92/75, BStBl. II 1978, 102; v. 6.3.1979 – VIII R 26/78, BStBl. II 1979, 510; v. 25.5.1999 – VIII 59/97, BStBl. II 2001, 226; s. hierzu auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 62; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 20 Rn. 23 f., mwN auf die Rspr.

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

Gegenstand negativer Einnahmen: Die Verpflichtung zur Rückgewähr erlangter Bezüge kann sich nicht nur auf Geld (zB Lohn- oder Mietzahlungen), sondern auch auf Sachgüter erstrecken; Letztere sind uE mit den üblichen Mittelpreisen der Verbrauchsorts, subsidiär mit dem gemeinen Wert des Gegenstands im Zeitpunkt der Rückgabe zu bewerten, so dass sich uU zwischenzeitlich eingetretene Wertsteigerungen steuermindernd auswirken (str.; aA FG Berlin-Brandenb. v. 19.3.2008 – 12 K 9231/07, EFG 2008, 1280, best. durch BFH v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 236a [7/2003]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 182 [10/2013]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 64; Sachwert abzgl. der ggf. angefallenen AfA).

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

Vgl. BFH v. 4.5.2006 – VI R 33/03, BStBl. II 2006, 911; STUHLREIER, BB 1981, 1947; WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 73, 79–111; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 67 (7/2003); LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 63; STARK in LBP, § 9 Rn. 48 (11/2003); THÜRMER in BLÜMICH,

§ 9 Rn. 181 (10/2013); aA JUDEICH, BB 1961, 675; KOTTKE, BB 1981, 965 (967f.) mit dem Hinweis, § 3c regelt nicht den Fallbereich negativer Einnahmen.

Die steuersystematischen 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 SA oder agB), führt deren Rückzahlung zu negativen Einnahmen respektive WK (vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 63, unter Hinweis auf BFH v. 18.9.1964 – VI 244/63 U, BStBl. III 1965, 11; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 181 [10/2013]); dies entspricht dem Grundsatz der Einzelbeurteilung (s. Anm. 77). Gleiches gilt, wenn eine zurückgezahlte Abfindung ermäßigt besteuert worden war (BFH v. 4.5.2006 – VI R 33/03, BStBl. II 2006, 911).

► *Sonderfall der Rückzahlung zu Unrecht steuerfrei belassener Einnahmen:* Wurde allerdings eine Einnahme zu Unrecht stfrei belassen (bestandskräftig; ansonsten 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 allgemeinen Grundsätzen von Treu und Glauben die Berücksichtigung des Rückzahlungsbetrags als negative Einnahme; ansonsten würde eine doppelte stl. Vergünstigung gewährt (glA FG Düss. v. 20.3.2008 – 16 K 4752/05 E, EFG 2008, 1194, best. aus anderen Gründen durch BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08 BStBl. II 2010, 198; OFD Erfurt v. 19.12.1996, FR 1997, 240; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 63; STARK in LBP, § 9 Rn. 48 [11/2003]). Der Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung wird insoweit aus Gleichbehandlungsgründen durchbrochen. Umgekehrt müssen – aus den gleichen Überlegungen – zu Unrecht der Besteuerung unterworfenen, von Rechts wegen stfreie Bezüge bei Rückzahlung als negative Einnahmen behandelt werden (glA LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 63; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 237 [7/2003]; STARK in LBP, § 9 Rn. 48 [11/2003]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 181 [10/2013]). Darüber hinaus uU im Einzelfall auftretende Härten sollten im Billigkeitswege durch die FinVerw. geregelt werden.

82–84 Einstweilen frei.

dd) Rückfluss früherer Werbungskosten (keine negativen Werbungskosten)

85 (1) Rückfluss abzogener Werbungskosten

Keine negativen Werbungskosten, sondern Einnahmen: Der Rückempfang früherer WK durch den Stpfl. bildet stpfl. Einnahmen zum Zuflusszeitpunkt bei derjenigen Einkunftsart, bei der die Erwerbsabzüge geltend gemacht worden sind, falls der Rückfluss durch die auf Einnahmeerzielung ausgerichtete Leistung veranlasst ist (hM, vgl. BFH v. 26.11.2008 – X R 24/08, BFH/NV 2009, 568; WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 12–14, 32; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 64 [7/2003]; STARK in LBP, § 9 Rn. 48 [11/2003]), zumindest bei Rückempfang früherer WK von einem Dritten; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 65; LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 45 [5/2013]; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 28; THÜR-

MER in BLÜMICH, § 9 Rn. 184 [10/2013]; aA FLIES, DB 1997, 799 [802]). Dies gilt sowohl bei unmittelbarer Rückerstattung durch den Empfänger der Leistung als auch bei Ersatz von einem Dritten (zu Letzterem s. BFH v. 13.7.2000 – VI R 184/99, BFH/NV 2000, 1470; s. Anm. 90). Unerheblich ist auch, ob der Stpfl. im Rückflusszeitpunkt noch entsprechende Einkünfte erzielt (BFH v. 28.3.1995 – IX R 86/89, BStBl. II 1995, 704). In Betracht für derartige Sachverhalte kommen sämtliche Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23; die WK Pauschbeträge gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 und 3 bleiben unberührt. Wohl wegen des weitgefassten steuergesetzlichen Einnahmegriffs verzichtet die höchstrichterliche Rspr. auf die gedankliche Konzeption sog. negativer WK, obgleich dies in folgerichtiger Konsequenz zum Rechtsinstitut der negativen Einnahmen (s. Anm. 80) nahe gelegen hätte.

Allein die Erfassung als Einnahme ist steuersystematisch 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. THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 181 [10/2013]: 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.

Einstweilen frei.

86

(2) Rückfluss nicht als Werbungskosten abgezogener Aufwendungen

87

Rückfluss von Werbungskosten, die sich nicht ausgewirkt haben: Wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung (§ 25 Abs. 1) können WK, die sich wegen zu geringen Einkommens in einem VZ nicht auswirken konnten, nicht in einem späteren VZ mit den hier anfallenden Einnahmen verrechnet werden (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755). Dieser Auffassung der Rspr. ist uE zuzustimmen, denn sie folgt den allgemein geltenden Besteuerungsprinzipien (so auch zB VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 66 [7/2003]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 184 [10/2013]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 65). Zu prüfen bleiben uU Billigkeitsmaßnahmen iSd. §§ 163, 227 AO.

Rückfluss nicht abziehbarer Aufwendungen: Im Jahr der Zahlung nicht abziehbare Aufwendungen (zB wegen § 3c) sind uE systementsprechend bei späterer Rückvereinnahmung im Grundsatz nicht zu versteuern; dies ist im Ergebnis str. (ebenso LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 65; WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 44 ff.; § 4 Anm. 767; aA VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 67 [7/2003], unter Hinweis auf BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210, und v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220: „Denn das in § 3c niedergelegte Verbot des Abzugs von Werbungskosten, wenn sie mit steuerfreien Einnahmen in Zusammenhang stehen, gilt nicht in umgekehrten Sinne“; BFH v. 29.8.1996 – VIII R 24/95, DB 1997, 1256; s. auch BFH v. 18.6.2003 – I B 164, 165/02, BFH/NV 2003, 1555, betr. Erstattung nicht abziehbarer BA als stpfl. Einnahme bei Erstattung durch Dritte).

Diese Rechtsfolge ergibt sich uE aber unmittelbar aus dem EStG selbst (zB betr. Rückzahlung erwerbsbezogener Geldbußen gem. § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 3) oder aufgrund von Überlegungen zur Rechtsfortbildung (zB

betr. den Rückfluss nicht abziehbarer Steuern; s. eingehend WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 87–98, mit Hinweis auf eventuelle Beweisprobleme; er sieht in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 3 ein verallgemeinerungsfähiges Rechtsprinzip).

Eine Ausnahme gilt allerdings nach hM beim Rückempfang von Schmiergeldern, die gem. § 160 AO nicht stmindernd berücksichtigt wurden; bei Rückzahlung entstehen stpfl. Einnahmen, da es sich ursprünglich um echte WK handelte, denen lediglich aus Gründen einer Gefährdungshaftung der Abzug versagt wurde (BFH v. 28.5.1968 – IV R 65/67, BStBl. II 1968, 581, § 3c gilt nicht analog; s. aber § 4 Anm. 767: Grundsatz der Nichterfassung der zurückgeflossenen nicht abziehbaren Aufwendungen als Einnahme gilt unabhängig vom Grund der Nichtberücksichtigung; krit. dazu auch WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 37–39, 45 f.). Dies ist uE bedenklich; die Versteuerung des Rückflusses würde eine Verdoppelung der Sanktion des § 160 AO bedeuten. Denkbar scheint es, bei Versteuerung des Rückflusses die Veranlagung für das Jahr des Abflusses nach den Grundsätzen über widerstreitende StFestsetzungen (§ 174 AO) zu berichtigen und den Abzug zuzulassen, weil die „Gefährdung“ und damit der Grund für die Nichtabziehbarkeit entfallen ist.

Rückfluss freiwillig nicht abgezogener Werbungskosten: Aufwendungen bleiben bei erwerbsbezogenem Anlass begrifflich auch dann WK, wenn der Stpfl. sie nicht im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten geltend macht oder nachweist, da die stl. Grundqualifikation einer tatsächlichen Vermögensminderung nicht von einer Willensentscheidung des Stpfl. hinsichtlich ihrer verfahrensrechtl. Berücksichtigung (zB in dem einen oder anderen VZ) abhängt (so auch von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 67b [7/2003]; 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 steuerneutrale Vereinnahmung FG Nürnberg v. 13.9.1968 – III 87/66, EFG 1969, 14, rkr., betr. erstattete HGA-Zinsen). Entsprechend dem Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung (s. Anm. 77) sollte uE bei Ausschöpfung der verfahrensrechtl. Berichtungsvorschriften eine separate stl. Erfassung einerseits als WK, andererseits als Einnahme erfolgen. In besonders gelagerten Einzelfällen ist das Vorliegen eines steuerneutralen vermögensumschichtenden Vorgangs in Betracht zu ziehen (zB Darlehenshingabe und -rückzahlung oder zumindest darlehensähnliches Verhältnis; durchlaufende Posten analog § 4 Abs. 3 Satz 2); ggf. sollte vom Stpfl. ein Billigkeitserlass bezogen auf die stl. Belastung des Bemessungsgrundlagenteils beantragt werden. Bei einer derartigen Sachverhaltsbeurteilung muss man allerdings auch den unplanmäßigen Ausfall der dem Stpfl. zustehenden Rückgriffs- oder Ersatzforderung, deretwegen er die Geltendmachung der WK unterließ, als WK im Jahr der Vermögenseinbuße berücksichtigen.

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

Rückfluss zuvor fehlerhaft als Werbungskosten behandelte Aufwendungen: Wurde der WKAbzug zu Unrecht zugelassen und kann der fehlerhafte Ansatz nicht mehr korrigiert werden, müssen uE – entsprechend der Behandlung des Sonderfalls der Rückzahlung zu Unrecht stfrei belassener Einnahmen (s. Anm. 81 aE) – dem Grundsatz von Treu und Glauben folgend die zurückgeflossenen Aufwendungen als Einnahmen erfasst werden (so auch DRENECK, FR 1991, 497, für Fälle des unrechtmäßigen WKAbzugs nach Verständigung; im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben ist Rückfluss als stpfl. Einnahme zu behandeln; offen gelassen in BFH v. 3.12.1990 – IX B 136/89, BFH/NV 1991, 316; v. 23.4.1991 – IX R 86/89, BStBl. II 1991, 712; aA von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 67a [7/2003]). 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

ee) Ersatz- oder Erstattungsleistungen und Zuschüsse Dritter

(1) Ersatz- oder Erstattungsleistungen durch Dritte

90

Grundsatz: Entsprechend dem Prinzip der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung (s. Anm. 77) ist es für das Vorliegen einer steuerrelevanten 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. 1 Buchst. a iVm. § 34). Grundsätzlich sind die erwerbsbezogenen veranlassenden Aufwendungen für das Jahr ihres Abflusses als WK, die dem entsprechenden Ersatz- oder Erstattungsleistungen für das Jahr ihres Zuflusses als Einnahme zu versteuern. Ist der gleiche VZ betroffen, erfolgt aus Vereinfachungsgründen eine Saldierung (zum Sonderfall vermögensumschichtender Vorgänge s. Anm. 77).

Eine AfaA ist im Zeitpunkt ihres Anfalls zum WKAbzug geltend zu machen (vgl. BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443). Spätere Ersatzleistungen führen zu Einnahmen oder mindern die AHK (vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 66, unter Hinweis auf FG Hamb. v. 20.8.2007 – 7 K 99/04, EFG 2008, 107, rkr.). Zur Umwandlung eines HK-Baudarlehen in einen verlorenen Baukostenzuschuss s. BFH v. 7.12.2010 – IX R 46/09, BStBl. II 2012, 310: HK-Minderung.

Steuerfreier Werbungkostenersatz: 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.

AllgM, 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; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 72 (7/2003); STARK in LBP, § 9 Rn. 42 (11/2003); differenzierend WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 79 f., 98–105, der im umgekehrten Fall stpfl. Bezüge annimmt, s. auch § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 3, der nach hM nicht auf die Rückgewährung der Geldbuße durch einen Dritten ausgedehnt werden kann; s. auch § 4 Anm. 768.

Dies gilt wegen des wirtschaftlich gearteten Zusammenhangs unabhängig davon, ob die stfreien Einnahmen zeitlich vor, nach oder im Verlauf des Kj. der Veraus-

gebung 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; von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 72, B 73 (7/2003) mit Hinweis darauf, die Veranlagung ggf. unter den Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO zu stellen; STARK in LBP, § 9 Rn. 42 (11/2003).

Aber auch in einem solchen Fall ist zu fordern, dass Bezüge und Aufwendungen konkret einander zuzuordnen sind. Dies setzt zwar keinen finalen Zusammenhang zwischen Ausgaben und Einnahmen voraus, verlangt aber doch, dass sie zueinander in einer erkennbaren und abgrenzbaren Beziehung stehen (so uE zu Recht: BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553, betr. vorweggenommene WK bei später auch im Ausland ausgeübter Tätigkeit; s. auch BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756, betr. vorweggenommene WK bei Umzug ins DBA-Ausland).

Soweit die erwerbsbezogenen Aufwendungen die stfreien Ersatzleistungen – die ggf. in pauschaler Form gewährt werden – übersteigen, erfolgt allerdings eine steuermindernde 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 (2) 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 Ver-
ausgabungsjahr,
- getrennte stl. Erfassung bei der betreffenden Einkunftsart im jeweiligen VZ
entsprechend dem Zufluss-/Abflussprinzip (s. auch R 21.5 Abs. 1 Satz 6
EStR; s. aber BFH v. 8.3.2006 – IX R 76/01, BFH/NV 2006, 1810, betr. Zu-
schuss des ArbG zu den Aufwendungen eines ArbN für ein Büro in seinem
Haus als stpfl. Arbeitslohn).

Zuschüsse, die als stfreie Bezüge zu qualifizieren sind (zB § 3 Nr. 34), schließen den entsprechenden WKAbzug aus. Instruktiv zur allgemeinen stl. Behandlung von privaten und öffentlichen Investitionszuschüssen und Ertragszuschüssen s. KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 6 Rn. 71 ff.

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

- ▶ *Private Mieterzuschüsse* (etwa verlorene Baukostenzuschüsse) sind nur dann als Einnahme iSv. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zu behandeln, wenn sie als Gegenleistung für die Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung des Grundstücks zu beurteilen sind (so ausdrücklich BFH v. 7.12.2010 – IX R 46/09, BStBl. II 2012, 310, für verlorene Baukostenzuschüsse). Dies gilt auch, wenn ein Dritter die Gegenleistung erbringt. Eine Verrechnung über eine Verminderung der Abschreibungsgrundlage ist in diesem Fall nicht zulässig (BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161; s. differenzierend auch R 21.5 Abs. 1 EStR).
- ▶ *Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln oder private Zuschüsse, die keine Mieterzuschüsse sind*, sind bei fehlendem Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung keine Einnahmen aus VuV (zB Zuschuss einer Flughafengesellschaft für den Einbau von

Lärmschutzfenstern). Handelt es sich bei den bezuschussten Aufwendungen um HK, sind ab dem Jahr der Bewilligung die AfA, erhöhten AfA und SonderAfA nach den um den Zuschuss geminderten HK zu bemessen (vgl. BFH v. 7.12.2010 – IX R 46/09, BStBl. II 2012, 310; zu weiteren Einzelheiten s. R 21.5 Abs. 1 EStR; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 74d f. [7/2003]).

(3) Verzicht auf Ersatz- oder Erstattungsleistungen

92

Grundsatz: Nach hM steht der Verzicht eines Stpfl. auf die Geltendmachung eines Ersatz- oder Erstattungsanspruchs der Aufwundungseigenschaft der zugrunde liegenden Beträge und dem WKAbzug nicht entgegen; entsprechend den allgemeinen Grundsätzen setzt die Berücksichtigung als WK lediglich eine erwerbsbezogene Veranlassung der Aufwendungen voraus. Dem Stpfl. kann nicht entgegengehalten werden, er hätte die Höhe der Aufwendungen vermindern können; die Vermeidbarkeit von Vermögensminderungen ist kein Kriterium des Aufwundungsbegriffs (vgl. ua. BFH v. 15.12.1967 – VI R 151/67, BStBl. II 1968, 375; v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668; FG Saarl. v. 14.10.1993 – 1 K 49/93, EFG 1994, 238, rkr.; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 188 [10/2013]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 75; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 75 [7/2003]).

Der WKAbzug wird auch nicht durch den Umstand beeinflusst, dass der Stpfl. auf die Inanspruchnahme kostenfreier Leistungen (zB kostenfreie Übernachtungsmöglichkeit auf einer Dienstreise, s. hierzu FG Saarl. v. 14.10.1993 – 1 K 49/93, EFG 1994, 238, rkr.) verzichtet, die das Entstehen von WK verhindert hätten (LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 75; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 76 [7/2003]).

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. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 75; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 188 [10/2013]).

Eine solche allgemeine Rechtsaussage ist uE unzutreffend, da die Beweggründe des Stpfl. für den Verzicht auf Einnahmen mangels einer tatsächlichen Realisation stl. unbeachtlich sind. Lediglich im Anwendungsbereich von § 12 Nr. 2 (Abzugsverbot für verschiedene Zuwendungen, insbes. zwischen unterhaltsberechtigten Personen) können sich Ansatzpunkte für eine Versagung des WKAbzugs ergeben; dies dürfte jedoch im Ergebnis uE regelmäßig daran scheitern, dass der Verzicht auf Kompensationsansprüche nicht zur Fingierung zuwendungsfähiger Einnahmen führt und zudem ein erkennbarer Erwerbsbezug der Aufwendungen beim Stpfl. vorliegt. Es verbleibt uE also bei dem o.g. Grundsatz ohne Berücksichtigung der Gründe für den Verzicht, auch im Bereich des § 12 Nr. 2 (so auch VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 77 ff. [7/2003], insbes. B 79 und B 82).

Einstweilen frei.

93–94

c) Weitere Abgrenzungsfragen

95 aa) 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 sog. Grundsatzes der stl. Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre beantwortet; maßgebend für die Abgrenzung ist das Veranlassungsprinzip (ausf. s. Anm. 185).

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

Keine Bedeutung des Aufwendungsbegriffs für die Abgrenzung: Der in Umkehrung von § 8 Abs. 1 definierte Aufwendungsbegriff hilft bei der Lösung der Zuordnungsfrage Erwerbs-/Vermögenssphäre uE nicht weiter. Auch stl. nicht abzichbare Vermögensaufwendungen erfüllen uU die Kriterien des Aufwendungsbegriffs. So ist beispielsweise die Anschaffung oder Herstellung sowohl von ertragbringenden abnutzbaren als auch von nicht abnutzbaren WG mit beim Stpfl. abfließenden Ausgaben verbunden (Minderung des übrigen Vermögens); der WKAbzug kommt allerdings nur bei den abnutzbaren Vermögensgegenständen im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 (= aufwandwirksame Verteilung wegen des nutzungsbedingten Wertverzehr) als *lex specialis* in Betracht. Auch der zB insolvenzbedingte Ausfall einer zinsbringenden Darlehensforderung ist als Aufwendung im Sinne 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 steuersystematischen Besonderheiten. Dies ergibt sich nicht zuletzt auch daraus, dass der BABegriff gem. § 4 Abs. 4 von Aufwendungen spricht und dabei in vollem Umfang den betrieblichen Vermögensbereich mitumfasst.

96–99 Einstweilen frei.

100 bb) 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. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 3, unter Hinweis auf BFH v. 19.4.2012 – VI R 7/92, BStBl. II 2013, 699, betr. Mietenschädigung gem. § 8 Abs. 3 BUKG; kein WKAbzug auch für Aufwendungen zur Ermittlung fiktiver Einnahmen, s. BFH v. 20.11.2012 – VIII R 29/10, BStBl. II 2013, 344; vgl. auch VON BORNSHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 22–B 28 [7/2003], mit Beispielen aus der Rspr.).

Auch sind Abzüge unter dem Gesichtspunkt kalkulatorisch zu berücksichtigender Eigenleistungen oder eines Einnahmeverzichts nicht zulässig (vgl. RFH v.

7.7.1927, RStBl. 1927, 198, betr. die Aufzehrung von Arbeitskraft; BFH v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160, betr. Abzinsung von Kaufpreislöhnen; BFH v. 1.10.1985 – IX R 58/81, BStBl. II 1986, 142, betr. eigene Arbeitsleistungen für Hausverwaltung; FG Brandenb. v. 11.4.2001 – 2 K 1991/99, EFG 2001, 886, rkr.). Es gilt grds. das Verbot der einkunfts mindernden Berücksichtigung fiktiver Aufwendungen (vgl. anschaulich Nds. FG v. 13.2.1986 – XII 499/85, EFG 1986, 397, rkr., mit Hinweis auf BFH v. 30.6.1955 – IV 695/54 U, BStBl. III 1958, 238, und Nds. FG v. 25.9.1980 – VII 96/77, EFG 1981, 231, rkr.; 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 abschneidenden 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 LBP, § 9 Rn. 16 [11/2003]). Gleiches gilt uE für die besonderen gesetzlichen Entfernungspauschalen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 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 LBP, § 9 Rn. 16 [11/2003]).

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 LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 3). Zu weiteren Besonderheiten im Zusammenhang mit dem Abzug fiktiver Aufwendungen s. BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766, betr. Arbeitslohn aufgrund Verzichts auf Schadensersatz bei Schadensfahrt unter Alkoholeinfluss; v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151, betr. Übernahme von Geldbußen und Geldauflagen als Arbeitslohn; v. 15.1.2009 – VI R 37/06, BStBl. II 2010, 111, betr. Übernahme von Schadensersatz (Bewährungsaufgabe) durch den ArbG.

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

Zum fiktiven WK-Abzug bei der Übernahme von Schadensersatz (Bewährungsaufgabe), den der ArbG für den ArbN übernimmt, s. FG München v. 18.12.2005 – 13 K 1078/03, EFG 2006, 1666, rkr.

Einstweilen frei.

101–103

d) 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. Ausländisches Geld aus Ländern, die nicht an der europäischen Währungsunion teilnehmen, ist mit

dem zum Abflusszeitpunkt geltenden Tageskurs in Euro umzurechnen (vgl. BFH v. 3.12.2009 – VI R 4/08, BFH/NV 2010, 727: Umrechnungsmaßstab ist – soweit vorhanden – der auf den Umrechnungszeitpunkt bezogene Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank); aus Vereinfachungsgründen sollte uE die Umrechnung nach durchschnittlichen Monatskursen unbeanstandet bleiben.

Sachgüter: Bei erwerbsbezogenen Sachaufwendungen (s. Anm. 65) fehlt eine spezielle estl. Bewertungsvorschrift. Die Bewertung bezogen auf den Realisationsstichtag erfolgt uE primär mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts (§ 8 Abs. 2 analog betr. Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge), subsidiär mit dem gemeinen Wert gem. § 1 iVm. § 9 BewG (= gewöhnlicher Einzelveräußerungspreis), soweit dem nicht die allgemeinen Rechtsanwendungsmethoden im Einzelfall widersprechen (zB das Verbot steuerverschärfender Analogie). Da der 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 U. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 350; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 81 [2/2012]; so auch ausdrücklich STARK in LBP, § 9 Rn. 18 [11/2003]). 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 in LBP, § 9 Rn. 18 [11/2003]). 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 AHK abzüglich der bis zu diesem Zeitpunkt vorgenommenen Abschreibungen; uE gilt dies nur im Anwendungsbereich der Absetzungsregelung gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 (zB für eine AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 6). Bei Sachleistungen im Rahmen der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 erfolgt die Bewertung der Vermögenseinbuße dagegen mit den örtlichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts bzw. dem gemeinen Wert (str.; s. Anm. 81 betr. negative Einnahmen).

Für den Fall, dass ein als Einnahme versteuerter und nach § 8 Abs. 2 zu bewertender Nutzungsvorteil zur Erzielung von Überschusseinkünften verwendet wird (s. BFH v. 4.6.1996 – IX R 70/94, BFH/NV 1997, 20; Nds. FG v. 16.1.2013 – 2 K 239/12, EFG 2013, 785, nrkr., Az. BFH VI R 8/13), erscheint es uE sachgerecht, den versteuerten Wert als WK anzusetzen (nach STARK in LBP, § 9 Rn. 18 [11/2003], zwingend).

3. Einnahmen als Bezugspunkt der Aufwendungen

105 a) Begriff der Einnahmen und Erwerbsbezug

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.

Die Definition ist uE 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 Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 zufließen (zu Einzelheiten s. § 8). Es kann sich um geplante, laufende oder zurückliegende Einnahmen handeln.

Erwerbsbezug: Das Fehlen jeglicher dem Stpfl. zuzurechnender Einnahmen oder zumindest der nachhaltigen Einnahmeerzielungsabsicht (uE richtiger Einkunftserzielungsabsicht = Erwerbsbezug; s. Anm. 110) schließt die Geltendmachung von WK aus, da kein unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 fallender Tatbestand vorliegt (vgl. 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; v. 24.10.2012 – IX R 24/11, BFH/NV 2013, 1228). Ob es sich um stpfl. oder lediglich stbare Einnahmen handeln muss, konkretisiert § 9 nicht (s. Anm. 107). Zumindest im Inland stbare Einnahmen müssen allerdings geplant sein, da es ansonsten an einem steuerrelevanten Tatbestand fehlt (s. auch KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 53 f.). Einen Bezug zu einer bestimmten Einkunftsart oder Einkunftsquelle fordert Abs. 1 Satz 1 seinem Wortlaut nach nicht (anders die Rechtsfolgeanordnung des Abs. 1 Satz 2 und Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 betr. Schuldzinsen). Wegen teiltgeltlicher Rechtsgeschäfte s. Anm. 112.

Einstweilen frei.

106

b) Steuerbare oder steuerpflichtige Einnahmen

107

Herrschende Meinung: Üblicherweise wird in Rspr. und Schrifttum festgestellt, dass Aufwendungen nur dann als WK in Betracht kommen, wenn sie mit stpfl. Einnahmen bzw. Einkünften (s. Anm. 110) im Zusammenhang stehen. Das Erfordernis stpfl. Einnahmen wird dabei teilweise aus dem Umstand geschlossen, dass § 9 Abs. 1 Satz 1 auf den Begriff der Einnahmen in § 8 Abs. 1 Bezug nimmt (so VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 144 [7/2003]). Die Einnahmen dürfen nicht stbefreit sein (zB gem. §§ 3, 3b oder aufgrund von DBA); dabei wird auf § 3c verwiesen.

Vgl. zB BFH v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199; v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2002, 668; v. 2.3.2005 – VI R 36/01, BFH/NV 2006, 33, betr. abstraktes Schuldanerkenntnis; v. 7.12.2005 – I R 34/05, BFH/NV 2006, 1068; v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756, betr. vorab veranlasste Kosten im Zusammenhang mit ausl. Tätigkeit; v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553, betr. vorweggenommene WK bei später auch im Ausland ausgeübter Tätigkeit; FG Hamb. v. 9.3.2007 – 6 K 96/05, EFG 2007, 1440, rkr., betr. im Ausland getätigte Aufwendungen; s. auch LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 4; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 144–B 151 (7/2003); STARK in LBP, § 9 Rn. 87 (11/2003); LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 52 (5/2013); VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 18.

Stellungnahme: Steuersystematisch betrachtet lässt uE die hM außer Acht, dass die StFreiheit von Einnahmen bzw. Einkünften lediglich zu einem Abzugsverbot führt, nicht jedoch die grundqualifikatorische Eigenschaft der Aufwendungen als WK beeinträchtigt. Begrifflich können auch insoweit WK vorliegen, als sie nicht bei der entsprechenden Einkunftsart abgezogen werden können (sog. nicht abziehbare WK). Für die Grundqualifikation von Aufwendungen als WK genügt daher uE ein Zusammenhang mit stbaren Einkünften, dh. präziser mit einer auf stbare Einkunftserzielung ausgerichteten Erwerbsleistung (glA KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 53; KREFT, FR 2002, 657 [664]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 112 [10/2013]; U. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung,

1984, 58, 203; wohl auch WASSERMEYER, *StuW* 1982, 352 [355 f.]). Als stbar können solche Bezüge bezeichnet werden, die nach den Wertungen des Gesetzgebers im steuerverhafteten Einkünftebereich anfallen. Wenngleich sowohl bei gänzlich fehlendem steuerrelevanten Erwerbsbezug als auch bei einem Zusammenhang mit stfreien Einkünften im Ergebnis gleichermaßen ein Abzug der Aufwendungen bei der Einkunftsermittlung ausscheidet, ist die o.g. Differenzierung zumindest aus rechtsmethodischen Gründen sinnvoll und erforderlich.

108–109 Einstweilen frei.

110 c) 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 120/01, FR 2003, 195; BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BFH/NV 2010, 101; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 6; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 17; KRUSE, FR 1981, 473; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 144 [7/2003]; VON BORNHAUPT, FR 1982, 313 [314]) oder vielmehr auf die Einkünfte (so zB BFH v. 2.3.1962 – VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192: „Betriebsausgaben und Werbungskosten sind ihrer Art nach gemeinsam Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften“; BFH v. 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510; BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553: „Zusammenhang mit beabsichtigter Einkünfteerzielung“) beziehen müssen, ist str.

Stellungnahme: Abs. 1 Satz 1 verlangt uE 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 StPflcht nur eintritt, wenn auf eine größere Zahl von Jahren gesehen positive Einkünfte erzielt werden (anderenfalls liegt uU eine nicht stpfl. Liebhaberei vor), sollte anstelle von „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 Erwerbsaufwendungen (WK und BA) von den Kosten der Lebensführung gerichtet sein muss.

Die finale Ausrichtung und die Begriffe „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung“ sind zu eng; Aufwendungen sind zwar von den Einnahmen abzuziehen, sie stehen aber nicht in einem so engen Zusammenhang, wie es Abs. 1 glauben macht, vielmehr ist Bindeglied die auf 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 keine allzu große Bedeutung haben, da Aufwendungen letztlich nur im Rahmen der Einkunftsarten der § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 als WK abgezogen werden können.

Einstweilen frei.

111

d) 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. WK-Kappung, 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 Einnahmehöhe handeln.

Bei nur eingeschränkter Nutzung einer Einkunftsgrundlage können sich Probleme bei der Aufwendungszuordnung 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. 16.4.2002 – IX R 65/98, BFH/NV 2002, 1154; v. 9.7.2002 – IX R 65/00, BStBl. II 2003, 389; v. 25.3.2003 – IX R 22/01, BStBl. II 2004, 348; v. 10.3.2008 – IX B 232/07, BFH/NV 2008, 1145; v. 24.6.2008 – IX R 26/06 BFH/NV 2008, 1482).

Auch die Fälle der Ferienhausvermietung bei tatsächlicher oder nur vorbehaltenen Selbstnutzung sollten uE über eine Aufteilung der WK gelöst werden (anders jedoch BFH v. 16.4.2013 – IX R 22/12, BFH/NV 2013, 1552; v. 16.4.2013 – IX R 26/11, BStBl. II 2013, 613, der auch bei überdurchschnittlichen Vermietungstagen hier eine Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht vornimmt).

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

Für den Bereich der Einkünfte aus VuV hat der Gesetzgeber in § 21 Abs. 2 mit Wirkung ab dem VZ 2012 für eine auf Dauer angelegte verbilligte Wohnungsüberlassung angeordnet, dass die Grenze für die Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil bei 66 % der ortsüblichen Marktmiete liegt;

darüber gilt die Vermietung kraft Gesetzes als entgeltlich. Bei Erreichen dieser Grenze ist aus Vereinfachungsgründen nach dem Willen des Gesetzgebers ein ungekürzter WKAbzug zuzulassen (BTDrucks. 17/5125 v. 21.3.2011). Wird der Schwellenwert von 66 % nicht erreicht, sind die unüblich niedrigen Einnahmen in voller Höhe anzusetzen und die WK nur in der Höhe abzugsfähig, die dem Verhältnis zwischen Entgelt und ortsüblicher Miete entspricht (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 123). Zur Notwendigkeit einer Überschussprognose in Fällen verbilligter Vermietung s. FG Hamb. v. 19.9.2013 – 3 K 211/12, nv., nrkr., NZB Az. BFH IX B 154/13).

Zur Abzugsfähigkeit eines überhöhten Arbeitslohns im Rahmen von Ehegattenarbeitsverhältnissen s. Nds. FG v. 7.1.2014 – 9 K 135/12, EFG 2014, 822, rkr.; s. auch BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015, zur Problematik unbezahlter Mehrarbeit.

Bei einem Teilentgelt von völlig untergeordnetem Charakter (üblicherweise 10% der realisierbaren Markteinnahmen) ist uE nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz der WKAbzug gänzlich zu versagen. So auch der BFH in Fällen von Arbeitsverträgen zwischen nahen Angehörigen, in denen eine vereinbarte Vergütung im Verhältnis zur Arbeitsleistung so niedrig ist, dass sie schlechterdings nicht mehr eine Gegenleistung für die Tätigkeit des Angehörigen sein kann und deshalb angenommen werden muss, dass die Beteiligten sich nicht rechtsgeschäftlich haben binden wollen (vgl. BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015).

113–114 Einstweilen frei.

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

a) Gesetzeswortlaut des Abs. 1 Satz 1

115 aa) Steuergesetzliche Unschärfen und Interpretationsvielfalt

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

sammenhang 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. U. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 53–62). Es muss daher vor allem auf den Gesetzeszweck als Auslegungsmaßstab zurückgegriffen werden (s. 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 steuersystematischen Grundverständnis teilweise zu unterschiedlichen Ergebnissen; diese Unterschiede sollten allerdings für die Besteuerungspraxis nicht überbewertet werden (vgl. auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 6 ff.; grundlegend zum Theorienstreit RAUCH, Nachträgliche Werbungskosten – Zu späte Aufwendungen?, 1996, 32 ff.):

► *Strenger und erweiterter finaler Werbungskostenbegriff:* Aus dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 („zur Erwerbung ... der Einnahmen“) folgte 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 1960er Jahre nicht mehr festgehalten (s.u.). Bis heute wird jedoch im strechtl. 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. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 152 ff. [7/2003]) durch das Kriterium der Veranlassung erweitert (sog. erweiterter finaler WKBegriff: zB KRUSE, FR 1981, 473; KRUSE, FS Ritter, 1997, 413 [416 ff.]; STAPPERFEND, FS Kruse, 2001, 533 [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 VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 171 [7/2003], der jedoch eine ausreichende Basis darin sieht, dass der BFH bewusst oder unbewusst die Regelungslücken im Wege der richterlichen Rechtsfortbildung geschlossen hat).

► *Veranlassungsorientierter Werbungskostenbegriff:* Die 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 BA (§ 4 Abs. 4) werden dem Grunde nach als deckungsgleich beurteilt.

Vgl. geänderte BFH-Rspr. ab BFH v. 2.3.1962 – VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192; zB BFH v. 1.7.1994 – VI R 67/93, BStBl. II 1995, 273; v. 27.6.1995 – IX R 29/90, BFH/

NV 1996, 28; v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2002, 668; v. 4.2.2009 – VI B 77/08, BFH/NV 2009, 760, allg. zu WKBegriff; v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863; v. 11.7.2013 – VI R 37/12, BStBl. II 2013, 815; zB VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 172 (7/2003); LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 7; OFFERHAUS, BB 1979, 617 (620 f.); THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 114 (10/2013); KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 49 ff.; KREFT, FR 2002, 657 (665); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 230 ff.; LANG/SEER, FR 1994, 521 (524); U. PRINZ, StuW 1996, 267.

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

bb) Leistungsverhältnis als fehlendes Verknüpfungselement

116 (1) 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 steuerrelevante Einnahmeerzielung (richtiger Einkünfteerzielung, s. Anm. 110) regelmäßig ein Handeln des Stpfl. (Tun, Dulden, Unterlassen) oder ein Rechtsverhältnis (zB eine Mietüberlassung) voraussetzt, durch das die Aufwendungen ausgelöst werden.

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

So auch ua. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 206 ff.: „finale Handlungslehre“; TIPKE, StuW 1979, 193 (200 f.); PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 219–221; U. PRINZ, StuW 1996, 267 (270): „Veranlassung durch eine konkrete, der Einkunftserzielung dienende Erwerbsleistung“; KREFT, FR 2002, 657 (664); zur Erwerbstätigkeit als Einkommensgegenstand generell BAYER, BB 1988, 1, 141 (213).

Der allgemeine 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 Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit oder einer sonstigen Leistung iSd. § 22 fordert.

Vgl. etwa BFH v. 5.5.1993 – X R 128/90, BStBl. II 1993, 867, zu § 22; v. 27.6.1995 – IX R 29/90, BFH/NV 1996, 28; v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BFH/NV 2001, 1175, zu § 20; v. 4.2.2009 – VI B 77/08, BFH/NV 2009, 760, zu § 19; v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863; v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236; v. 1.8.2012 – IX R 8/12, BStBl. II 2012, 781, zu § 21. Für das Schrifttum gilt Gleiches, etwa VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 171 ff. (7/2003); LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 7; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 114 (10/2013); VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 22; STARK in LBP, § 9 Rn. 71 (11/2003); LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 11 ff. (5/2013).

(2) Zweifache Voraussetzung: Veranlassung durch eine Erwerbsleistung (Einkunftsquelle), die der Einkunftserzielung dient 117

Folgt man mit der hM einem veranlassungsbezogenen (statt einem finalen) WK-Begriff und erkennt man, dass Aufwendungen und Einnahmen nicht in einer direkten Beziehung zueinander 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 steuerrelevantes Leistungsverhältnis (dh. berufliche Tätigkeit, Vermietung, Rechtsverhältnis iSd. § 22; s. Anm. 116) ausgelöst, motiviert oder bewirkt sein (zur Interpretation des Veranlassungsbegriffs s. Anm. 140).
- diese Erwerbstätigkeit muss letztlich der Erzielung von Einkünften im Rahmen der Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 dienen.

Vgl. ähnlich HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 205 ff.; TIPKE in DSStJG 3 (1980), 1 (6–8); PRINZ, StuW 1996, 267 (270); KREFT, FR 2002, 657 (644). Die Rspr. folgt dem regelmäßig, s. Anm. 116 mwN.

Einstweilen frei.

118–120

cc) 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 von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 113 [7/2003]; ausf. Anm. 162–166).
- ▶ *Sicherung* von Einnahmen ist Schutz gegen den Verlust abfließender Bezüge.
- ▶ *Erhaltung* von Einnahmen bedeutet Gewährleistung des Weiterbezugs von Einnahmen der Art und der Höhe nach.
- ▶ *und*: Bei der gesetzlichen Grunddefinition von WK in Abs. 1 Satz 1 werden die Begriffe „Erwerbung, Sicherung, Erhaltung“ adjektivisch mit einem „und“ verknüpft. Dies ist sowohl sprachlich wie inhaltlich ungenau und muss durch ein „oder“ ersetzt werden (vgl. auch OFFERHAUS, BB 1979, 617 [621]; U. PRINZ, FR 1986, 397 [399]; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 117 [7/2003]). Die einzelnen Bedingungskomponenten müssen nicht kumulativ vorliegen, sondern ein alternatives Auftreten ist nach allgemeiner 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, Bd. I, § 16 Rn. 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 (zur Abgrenzung gegenüber der Einkunftserzielung s. Anm. 110).

Vgl. bereits STRUTZ, Kommentar zum EStG 1925, § 16 Rn. 8; s. auch BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, 1974, 9; VON BORNHAUPT in DStJG 3 (1980), 149 (168 f.); VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 116–B 118 (7/2003); RAUPACH in DStJG 3 (1980), 411, spricht anschaulich von einer „topischen“ Bedeutung der Begriffe, dh., es werden bestimmte Zielrichtungen der WK herausgegriffen, da man das allgemeine Rechtsprinzip nicht klar formulieren konnte.

122–129 Einstweilen frei.

b) Allgemeines zum Veranlassungsprinzip

130 aa) Veranlassungsbezogener Werbungskostenbegriff

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

Der veranlassungsbezogene WKBegriff geht auf den Anlass (= auslösendes Moment) der Aufwendungen zurück und umfasst damit auch alle Fälle des finalen WKBegriffs (s. Anm. 138), stellt aber nicht auf die naturwissenschaftliche Kausalität ab (s. Anm. 142); zum Verschulden des 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 rechtl. vor (s. Anm. 153); ein zeitlicher und örtlicher Zusammenhang wird nicht gefordert (s. Anm. 154).

131 Einstweilen frei.

132 bb) Bedeutung des Veranlassungsprinzips

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

Nach einer jahrzehntelang innerhalb der Überschusseinkunftsarten schwankenden Rspr. und intensiven Diskussionen im Schrifttum (vgl. vor allem die verschiedenen Beiträge in DStJG 3 [1980]) wird heute vom BFH allgemein das Veranlassungsprinzip als steuersystematisch gebotener Ansatz zur Interpretation des WKBegriffs, zumindest zur Schließung seiner verdeckten Regelungslücken ange-

sehen (vgl. BFH v. 4.2.2009 – VI B 77/08, BFH/NV 2009, 760; v. 6.2.2014 – VI R 34/13, BFH/NV 2014, 691). Dies gilt einheitlich für sämtliche Überschusseinkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 und bewirkt dem Grunde nach die Deckungsgleichheit mit dem BABegriff (eingehend mit Hinweis auf die Grenzen der Gleichstellung Anm. 23). Insofern ist bei der Auslegung des WKBegriffs ein deutlicher Erkenntnisfortschritt zu verzeichnen; sämtliche Fallgestaltungen sind durchgängig auf dieser nunmehr gesicherten dogmatischen Grundlage zu lösen.

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

Vgl. eingehend von BORNHAUPT in DStJG 3 (1980), 149 (185–189); von BORNHAUPT, BB 1981, 773 (774); von BORNHAUPT, DStR 1983, 11 (12–16); von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 171–B 173 (7/2003); U. PRINZ, StuW 1996, 267; enger demgegenüber KRUSE, FR 1981, 473 (474f.). Die methodische Zulässigkeit der erweiternden Auslegung bezweifelt BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, 1974, 62–65; STAPPERFEND, FS KRUSE, 2001, 533 (537): Rechtsfortbildung nur bei den als Regelungslücken anerkannten Fallgruppen der nachträglichen, unfreiwilligen und abwehrenden Aufwendungen; offengelassen bei WANNER, StuW 1987, 302 (304).

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

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

► *Teleologischer Grund:* Werbungskosten und BA erfüllen in unterschiedlichen Einkunftsartensystemen die gleiche Aufgabe; sie dienen beide der Realisierung des objektiven Nettoprinzips, indem Aufwendungen dem Einkunftszielbereich 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. von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 172 [7/2003]). Die äußere Systematik des Gesetzes deutet demzufolge auf eine Vermengung von Zweck und Anlass hin. Da der Veranlassungsgedanke zur Interpretation des WKBegriffs das finale Element vollinhaltlich mitumfasst (vgl. Anm. 141; so auch von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 173 [7/2003]), wird eine Abgrenzung entbehrlich.

► *Historischer Grund:* Werbungskosten und BA weisen in ihrer geschichtlichen Entwicklung eine enge Verzahnung auf (s. Anm. 2, 3). Zum einen ist der BABegriff durch eine Abspaltung aus dem Begriff der WK entstanden, ohne dass da-

durch eine weitreichendere Abzugsmöglichkeit geschaffen werden sollte (s. Begründung 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. U. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 146–178).

Die genannten Gründe verdeutlichen, dass die Interpretation des WKBegriffs unter Zuhilfenahme des Veranlassungsprinzips von der allgemeinen juristischen Rechtsfortbildungsmethodik gedeckt ist, nicht zuletzt im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Darüber hinaus ist das Veranlassungsprinzip ein tragender Grundsatz des EStG überhaupt, der in die verschiedensten Regelungsbereiche Eingang gefunden hat (vgl. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 178 [7/2003]; s. auch U. PRINZ, StuW 1996, 267: „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 BABegriff angeglichen und steuersystematisch einheitlich für alle Überschusseinkunftsarten auf eine neue und tragfähige Grundlage gestellt. Auch wenn das Veranlassungsprinzip bedingt durch die darin eingeschlossenen Zuordnungswertungen keine bei der Einkünfteermittlung völlig problemlose Abgrenzung zwischen abziehbaren und nicht abziehbaren Aufwendungen ermöglicht, besitzt es bei rechtssystematisch sauberer Anwendung eine ausreichende Trennschärfe, um auch in Grenzfällen zu überzeugenden und vorhersehbaren Ergebnissen zu gelangen (so ausdrücklich U. 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). Der Rechtsanwender sollte sich uE teleologisch stärker am objektiven Nettoprinzip ausrichten und den rein verfahrensrechtl. 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, 21; zur Typisierung allgemein s. Anm. 54).

133–134 Einstweilen frei.

cc) Geltungsbereich des Veranlassungsprinzips

135 (1) Einheitliches Veranlassungsprinzip für Betriebsausgaben und Werbungskosten

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

136 (2) Einheitliches Veranlassungsprinzip bei allen Überschusseinkunftsarten

Einheitliche Geltung für Überschusseinkünfte: Der allgemeine WKBegriff auf Basis des Veranlassungsprinzips ist in § 9 Abs. 1 Satz 1 für alle Überschuss-

einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 einheitlich festgelegt; er gilt folglich mit identischem rechtl. Inhalt für

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19),
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20; seit VZ 2009: WKAusschluss gem. § 20 Abs. 9),
- Einkünfte aus VuV (§ 21) sowie
- sonstige Einkünfte iSd. §§ 22, 23.

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

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

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

Einstweilen frei.

137

dd) Verhältnis zum finalen Werbungskostenbegriff der Gesetzesfassung

(1) Kein bloß erweiterter finaler Werbungskostenbegriff

138

Das Veranlassungsprinzip bezweckt eine über den Wortlaut hinausgehende Erweiterung des finalen WKBegriffs (s. Anm. 120). Es umfasst aber das subjektive Finalitätskriterium vollinhaltlich mit (so auch VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 173 [7/2003]); 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, 473 [474 f.]; STAPPERFEND, FS Kruse, 2001, 533 [537]). Die Rechtsauffassung vom erweiterten finalen WKBegriff (vgl. Anm. 115), die wohl vornehmlich auf rechtsmethodisch geprägten Vorsichtsüberlegungen beruht (s. KRUSE, JbFfSt. 1981/82, 251), würde vielmehr zu ständigen gedanklichen Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Anlass und Zweck führen, ohne dadurch materiell-rechtl. unterschiedliche Ergebnisse zu bewirken (vgl. U. PRINZ, FR 1986, 397 [402]).

139 (2) Durch den (aufgrund des Veranlassungsprinzips) erweiterten Werbungskostenbegriff erfasste 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 LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 7; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 152–B 156 [7/2003]; zust. KRUSE, FR 1981, 473 [474]) zu vier Gruppen zusammenfassen:

Aufwendungen bei gesicherten Einnahmen: Stehen die aus einem steuerrelevanten Leistungsverhältnis resultierenden Einnahmen unabhängig davon fest, ob vom Stpfl. Aufwendungen 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“ (VON BORNHAUPT in DSjG 3 [1980], 149 [176]). Wegen des engen wirtschaftlichen Zusammenhangs mit einer einkunftserzielungsorientierten Tätigkeit kommt dennoch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten ein WKAnsatz in Betracht.

Beispiel 1: Steuerberatungshonorare, die der Eigentümer eines Mietshauses für die Ermittlung seiner Vermietungseinkünfte zahlt, bilden trotz fehlender Einflussnahme auf die Höhe der Einnahme WK (BFH v. 30.4.1965 – VI 207/62 S, BStBl. III 1965, 410). Gleiches gilt für nachweisbar beruflich motivierte Aufwendungen eines unkündbaren ArbN in der höchststen für ihn erreichbaren Gehaltsstufe zB betr. Nutzung eines Arbeitszimmers, Fortbildungsmaßnahmen usw.

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

Beispiel 2: Schuldzinsen nach Veräußerung der vermieteten Immobilie (BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275; v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BFH/NV 2014, 1151); Abbruchkosten eines zuvor vermieteten Gebäudes (BFH v. 31.7.2007 – IX R 51/05, BFH/NV 2008, 933); Kosten für Abwicklungsmaßnahmen (BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043); Zahlung einer Vertragsstrafe an den früheren ArbG wegen wettbewerbswidrigen Verhaltens (RFH v. 27.8.1930, RStBl. 1931, 20); abschließende Grundsteuerzahlungen nach Veräußerung eines Mietwohnhauses; Rückzahlung früherer Mieteinnahmen (evtl. sog. negative Einnahmen). Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 170 f.

Unfreiwillige Aufwendungen bzw. Zwangsaufwendungen, die beim Stpfl. ohne oder gegen seinen Willen im Zusammenhang mit einem Erwerbseingagement anfallen, kommen uU auch dann als WK in Betracht, wenn 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.

Beispiel 3: Darlehensverlust eines ArbN (BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48); Zahlungen aufgrund einer Haftungsinanspruchnahme (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641); Aufwendungen infolge eines Unfalls, der sich während einer beruflichen Fahrt ereignet und nicht auf eine private, der Lebensführung des Stpfl. zuzurechnende Veranlassung zurückzuführen ist, bilden WK (vgl. etwa BFH v. 3.8.1984 – VI R 8/81, BStBl. II 1984, 800). Dies gilt ebenfalls für den bei einem Vermieter auftretenden Verlust, der durch Mietgeldveruntreuungen eines eingesetzten Hausverwalters bewirkt wird (FG Bremen v. 13.11.1997 – 495141 K 5, EFG 1998, 1052 Fundstelle stimmte nicht, bitte überprüfen., 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 Dienstreife s. BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744. Weitere Beispiele aus der Rspr. bei STARK in LBP, § 9 Rn. 78 f. (11/2003); s. auch Anm. 190 ff. zu Vermögensverlusten.

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

Beispiel 4: 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. 16.4.2013 – IX R 5/12, BStBl. II 2013, 806)); 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 AK qualifiziert).

c) Veranlassung

aa) Begriff der Veranlassung

140

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

Anlass bezeichnet das aus einem Faktorenbündel herauszukristallisierende innere oder äußere auslösende Moment (Motiv, Beweggrund, Anstoß) für eine Auf-

wendungen bewirkende Handlung oder sonstige Zustandsveränderung; dieser Handlung bzw. Leistung im Rahmen eines Gesamtengagements muss letztlich eine steuerrelevante Überschusserzielungsabsicht zugrunde liegen. Es kommt somit auf die Umstände an, die den Stpfl. im Wesentlichen bewegen haben, die Aufwendungen zu tätigen oder etwa einen Vermögensschaden zu erdulden; der solchermaßen im Rahmen einer steuerjuristischen Wertung festgestellte Anlass der Zustandsveränderung muss mit der steuerrelevanten Tätigkeit oder Leistung in wirtschaftlichem Bezug stehen. Der Veranlassungsbegriff wird folglich idR herkunftszugeordnet, nicht dagegen auswirkungsbezogen definiert.

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

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

141 bb) Abgrenzung der Veranlassung vom Zweck

Obleich die Begriffe „Anlass“ und „Zweck“ verschiedenen gedanklichen Kategorien angehören und theoretisch unterscheidbar sind (vgl. TIPKE in DStJG 3 [1980], 1 [6]), verwischen sich die Grenzen bei der einzelfallbezogenen Rechtsanwendung häufig. Teilweise werden den Begriffen unterschiedliche Bezugspunkte zugeordnet (vgl. TIPKE, StuW 1979, 193 [201]; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 206: Aufwendungen beruhen ursächlich auf einem Handeln zu Erwerbs- oder Privatzielen); uE ergibt sich diese unterschiedliche Bezugsbasis bereits aus dem steuerrelevanten Leistungsverhältnis als Verknüpfungselement von Aufwendungen und Einnahmen (s. Anm. 116; ähnlich auch KRÖNER, StuW 1985, 115 [126 f.], mit Hinweis auf eine mehrstufige Betrachtung).

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. WASSERMEYER, StuW 1982, 352 [360–362]; KRÖGER, StuW 1978, 289 [291]). Das in Betracht kommende Veranlassungsspektrum muss unter dem steuerspezifischen Maßstab des objektiven Nettoprinzip 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 wertender Betrachtung durch den Rechtsanwender – im Wesentlichen aufgrund erwerbsbezogener Tätigkeit erbracht wird; insoweit gebietet das objektive Nettoprinzip die Qualifikation als Erwerbsabzug. Das Veranlassungsprinzip geht folglich über den engeren Finalitätszusammenhang hinaus, umfasst aber die unter einen finalen WKBegriff fallenden Aufwendungsarten vollständig mit (glA PRINZ, FR 1986, 397 [402]; WASSERMEYER in DSTJG 3 [1980], 408; KRÖGER, StuW 1978, 289 [290 f.]). Zur Abgrenzung Veranlassung/Zweck s. auch § 4 Anm. 797.

cc) Abgrenzung der Veranlassung von der Verursachung

142

Auch wenn sich heute die Anwendbarkeit des Veranlassungsprinzips bei der Auslegung des WKBegriffs weitestgehend in Rspr. und Schrifttum durchgesetzt hat, so besteht gleichwohl Uneinigkeit darüber, wie der Veranlassungsbegriff im Einzelnen auszufüllen ist. In diesem Zusammenhang ist insbes. streitig, 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 Kruse, 2001, 533 [539 ff.]).

Kausale Veranlassungstheorie: Die Vertreter der sog. kausalen Veranlassungstheorie (zB SÖHN, StuW 1983, 193; WANNER, StuW 1987, 302; LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 11 ff. [5/2013]; s. auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 205 ff.: Problematik der Zuordnung von Bezügen und Aufwendungen ist kausalrechtl. Art) setzen den Begriff der Veranlassung mit dem der Verursachung gleich (zu weiteren Einzelheiten dieser Auffassung s. § 4 Anm. 790). Ähnlich Vorlagebeschluss des BFH v. 10.1.2008 (VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234), der die private Mitveranlassung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit folgender Begründung ablehnt: „Die Fahrtaufwendungen stehen in ausschließlicher Kausalrelation zum Beruf und nicht zum Wohnen. Durch die Fahrt zur Arbeitsstätte wird jeweils eine nur berufliche Ursachenkette in Gang gesetzt, die zur Verdrängung anderer Ursachen führt.“ Auch BVerfG v. 9.12.2008 (2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BFH/NV 2009, 338, zur sog. Pendlerpauschale) spricht im Zusammenhang mit dem WKAbzug von einer „verfassungsrechtlich zulässigen gesetzgeberischen Bewertung und Gewichtung multikausaler und multifinaler Wirkungszusammenhänge, die für die unterschiedlichen Lebenssachverhalte im Schnittbereich zwischen beruflicher und privater Sphäre kennzeichnend sind“.

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

Stellungnahme: Eine Gleichsetzung von Veranlassung und Verursachung ist uE sowohl sprachlich als auch steuersystematisch ungenau (glA GÖRLICH, DB 1979, 711 [712]; OFFERHAUS, BB 1979, 617 [620]; KRÖGER, StuW 1978, 289 [291]; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 61 ff., mit einer ausführlich Auseinandersetzung mit dem Theorienstreit; s. auch STARK in LBP, § 9 Rn. 69 [11/2003]). Die Untersuchung naturgesetzlicher Ursachenzusammenhänge (Kausalketten) ist für die Zuordnung von Aufwen-

dungen zur Erwerbs- oder Privatsphäre wegen der Vielzahl logisch denkbarer und zu bewertender Kausalfaktoren weder erforderlich noch geeignet (zu Veranlassungsprinzip und Kausalität s. ausführlich von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 185 ff. [7/2003]). Das auslösende Moment für eine Leistungshandlung kann vielmehr von deren eigentlicher Ursache abweichen, wenngleich regelmäßig eine enge Verbindung besteht, zumindest klar unterscheidbare Konturen für den Einzelfall meist nicht vorhanden sind (zB Anlass eines Unfalls ist eine Berufsfahrt, Unfallursache ist etwa ein Defekt an den Bremsen; s. OFFERHAUS, BB 1979, 617 [620]). Der dargestellte Theorienstreit mag zwar nur in wenigen Fällen praktisch bedeutsam sein; gleichwohl kommen die Theorien – zumindest bei konsequenter Anwendung – bei der Frage der Abziehbarkeit gemischter Aufwendungen wohl auch zu unterschiedlichen Ergebnissen (vgl. § 4 Anm. 793; s. hierzu aber ausführlich HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 239 ff.).

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

143 **dd) 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 (FG Münster v. 5.12.2012 – 11 K 4517/10 E, EFG 2013, 425, rkr., betr. Rechtsanwalts- und Gerichtskosten für ein Straf- und Disziplinarverfahren). Auch ein grob fahrlässiger oder vorsätzlicher Verstoß gegen Verkehrsvorschriften ist für die Abziehbarkeit der dadurch entstandenen Aufwendungen (zB Unfallkosten) als WK daher unschädlich (vgl. BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766; s. auch BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441, und BFH 16.4.2013 – IX R 5/12, BStBl. II 2013, 806, betr. beruflich veranlasste Strafverteidigungskosten).

Das steuerspezifische Leistungsfähigkeitsprinzip ist wertneutral, zumal es auf verschuldensbedingte Kausalzusammenhänge nicht ankommt. Der WK-Abzug sollte allerdings aus rechtspolitischen Gründen den in anderen Teilen der Rechtsordnung zu findenden Grundwertungen nicht zuwiderlaufen (vgl. FELIX, KÖSDI 1985, 5938 [5941]; WALZ, StuW 1986, 21 [43]: Rücksichtnahme auf die Einheit des *ordre public*). Ausfluss derartiger steuergesetzlich geschaffener Wertkongruenzen sind etwa das Abzugsverbot des § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 (betr. gerichtlich festgesetzte Geldbußen) sowie § 12 Nr. 4 (betr. Geldstrafen uÄ). Der steuerrelevante Veranlassungszusammenhang wird allerdings durchbrochen, falls das schuldhaftes 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 WK-Abzug gänzlich ausscheidet (BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766: zB durch Alkoholenuss herbeigeführter Unfall auf einer Berufsfahrt führt nicht zu WK, und zwar unabhängig davon, ob es sich

um eine berufliche oder private Feier handelt; vgl. auch BFH v. 18.9.1987 – VI R 121/84, BFH/NV 1988, 353, betr. Schadensersatzzahlungen bei bewusster Schädigung des ArbG: kein WKAbzug).

Einstweilen frei.

144

d) Veranlassungszusammenhang

aa) Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendung und Erwerbsleistung

145

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 Einkünfteerzielung dienende Tätigkeit oder sonstige Leistung, die eine „Einkunftsquelle“ im Sinne der Überschusseinkunftsarten bildet (nichtseltständige Tätigkeit, VuV, 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:

- Streitig 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 rechtl. Zusammenhang (s. Anm. 153).
- Weder ein zeitlicher noch ein örtlicher Zusammenhang sind zu fordern (s. Anm. 154).

bb) Objektiver und subjektiver Zusammenhang als Elemente des Veranlassungsprinzips

(1) Meinungsstreit über die Maßgeblichkeit objektiver und subjektiver Kriterien

146

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

Im Wesentlichen ist in diesem Zusammenhang die Maßgeblichkeit „subjektiver“ und/oder „objektiver“ Kriterien streitig. 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).

(2) 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. 7.2.2008 – VI R 75/06, BFH/NV 2008, 863, mwN; v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198; v. 11.7.2013 – VI R 37/12, BStBl. II 2013, 815. Das reichhaltige Schrifttum hat sich der vorstehenden BFH-Rspr. – bei unterschiedlicher Begründung im Detail – im Ergebnis ganz überwiegend angeschlossen (vgl. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 174 [7/2003]; STAPPERFEND, FS Kruse, 2001, 533 [542]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 114 [10/2013]; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 252 [8/2013]; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 21; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 7; SEER/LANG, FR 1994, 521 [524], jeweils mit weiteren umfangreichen Nachweisen).

148 (3) Abweichende Auffassung

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

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

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

149 (4) Eigene Auffassung

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

Der von der Rspr. und im Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung (s. Anm. 147) ist uE im Ergebnis zu folgen. Allerdings liegt die Relevanz der sub-

jektiven Kriterien uE auf anderer Ebene. Die Bedeutung objektiver und subjektiver Kriterien wird sichtbar, wenn man den Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendung und Erwerbstätigkeit in zwei gedanklichen Schritten untersucht: die Beziehung zwischen Aufwendung und Anlass einerseits und die 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. Grundsätzlich wird man sagen können, dass es dem Entschluss des Stpfl. überlassen ist, ob er einen Umstand zum Anlass für eine Verausgabung nimmt (so auch WASSERMAYER, *StuW* 1982, 352 [359]; KREFT, *Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht*, 2000, 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); dies meint wohl auch HEY in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 217, wenn ausgeführt wird, „nur der Mensch kann etwas veranlassen“ oder „Einkünfte entstehen durch planmäßiges Wirtschaften“. Dabei ist nicht entscheidend, dass der Umstand, den der Stpfl. zum auslösenden Moment macht, in der Gegenwart liegt. Auslöser kann auch ein zukünftiges Ereignis sein, zB Vorbereitungskosten für eine geplante Erwerbstätigkeit. Festzuhalten ist, dass also der Stpfl. die „Brücke“ zwischen auslösendem Moment und Aufwendung spannt, was insbes. bei äußerlich neutralen Aufwendungen von Bedeutung ist. In der Bestimmung des auslösenden Moments liegt die wesentliche Bedeutung des subjektiven Elements des Veranlassungszusammenhangs (vgl. KREFT, *Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht*, 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*, 2001, 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. HEINICKE in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 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 die Abzug von WK (und gleichermaßen für BA) und hat insbes. Bedeutung für die Abgrenzung zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung (so auch VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 177 [7/2003]; HEINICKE in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 4 Rn. 30; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 69 f.; s. auch § 4 Anm. 807: „Objektiver Zusammenhang als Korrektiv“).

150–151 Einstweilen frei.

cc) Weitere Kriterien zur Kennzeichnung des Zusammenhangs

152 (1) Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang

Wegen der Deckungsgleichheit von BA und WK sowie der einheitlichen Geltung des Veranlassungsprinzips setzt der WK-Begriff 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 Unmittelbarkeits Erfordernis würde die Gefahr einer Rückkehr zum dogmatisch überwundenen, da zu engen rein finalen Verständnis des WK-Begriffs in sich bergen (dazu eingehend Anm. 120–125). Nach der höchstrichterlichen Rspr., der das Schrifttum folgt, genügt für den WK-Abzug vielmehr ein mittelbarer, dh. über Zwischenstufen bestehender Zusammenhang (idR mit einer bestimmten Einkunfts- und Einnahmeart), der allerdings im Einzelfall entsprechend den objektiven Kriterien des Veranlassungsprinzips nicht allzu lose und entfernt sein darf.

Beispielsweise 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“; v. 17.7.2007 – IX R 2/05, BStBl. II 2007, 941: „Eine ‚direkte‘ oder unmittelbare Veranlassung ist nicht erforderlich, eine mittelbare Veranlassung genügt“. Aus dem Schrifttum: VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 193 ff. (7/2003); STARK in LBP, § 9 Rn. 73 (11/2003); THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 115 (10/2013); LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 8, mit einer ausführlich 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 (2) Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang

Wirtschaftlicher Zusammenhang: Zur Begründung des WK-Abzugs 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 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. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761; v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 115 [10/2013]; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 8; s. auch Anm. 149 zur Bedeutung objektiver Kriterien). Diese Voraussetzung ist zB nicht erfüllt bei

Aufwendungen im Zusammenhang mit einer nicht stbaren Veräußerung eines Vermietungsobjekts (vgl. BFH v. 24.1.2012 – IX R 16/11, BFH/NV 2012, 1108).

Rechtlicher Zusammenhang: Da der für die WKQualifikation erforderliche Veranlassungszusammenhang durch wirtschaftliche Gegebenheiten geprägt und bestimmt ist, genügt eine rein rechtl. Verbindung zwischen Einnahmen und Aufwendungen bei abweichendem wirtschaftlichen Zusammenhang nicht zur Begründung des WKAbzugs. Auf bestehende rechtl. Zusammenhänge oder einen zufällig auftretenden Erwerbsbezug (zB private Aufwendungen und steuerrelevante Einnahmen entstehen zeitgleich) kommt es nicht an (allgemeine Meinung, zB BFH v. 27.10.1998 – IX R 44/94, BStBl. II 1999, 676; v. 23.10.2001 – IX R 65/99, BFH/NV 2002, 342, mwN; STARK in LBP, § 9 Rn. 74 [11/2003]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 118 [10/2013]). Dies gilt sowohl für den Zusammenhang von Aufwendungen mit einer bestimmten Einkunftsart als auch für die Zuordnung innerhalb eines Einkünftebereichs zu einer bestimmten Einkunftsquelle. So begründet zB die dingliche Belastung eines Grundstücks mit einer Hypothek für sich allein noch keinen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den die Hypothek betreffenden Aufwendungen und den mit dem WG erzielten Einnahmen.

(3) Zeitlicher und örtlicher Zusammenhang

154

Zeitlicher Zusammenhang: Die stl. Beurteilung von Aufwendungen als WK gem. Abs. 1 erfolgt unabhängig von zeitlichen Zusammenhängen. Notwendige materielle Bedingung für den Ansatz von WK ist allein, dass die Vermögensminderungen mit der auf stbare Einkunftserzielung ausgerichteten Erwerbsleistung in einem erkennbaren wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang stehen (s. eingehend Anm. 149). Auch Aufwendungen, die in einem VZ vor der geplanten Einkunftserzielung oder nach Beendigung des Einnahmezufusses 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; v. 11.8.2010 – IX R 3/10, BStBl. II 2011, 166, betr. Einkünfteerzielungsabsicht bei langjähriger Renovierung). 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. 29.10.2002 – VIII B 125/01, BFH/NV 2003, 314; v. 6.9.2006 – IX R 13/05, BFH/NV 2007, 406).

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

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

Einstweilen frei.

155–159

e) Abgrenzungsfunktion des Veranlassungsprinzips**160 aa) Vorbemerkung**

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

► *in zeitlicher Hinsicht* (s. Anm. 161):

- bei Abzug vorab veranlasster WK (s. Anm. 162–166),
- – bei Abzug von WK im Fall der Unterbrechung der Einkunftserzielung (s. Anm. 167),
- – bei Abzug nachträglicher WK (s. Anm. 170–172);

► *bei gemischten Aufwendungen* (s. Anm. 175), die sowohl Erwerbszwecken als auch der Lebensführung dienen oder mit mehreren Einkunftsarten in Zusammenhang stehen:

- in gesetzlich geregelten Fällen (s. Anm. 176),
- bei Abzug nach dem sog. Wesentlichkeitsprinzip: voller Abzug gemischter Aufwendungen nur bei weitaus überwiegendem Erwerbsbezug (s. Anm. 177),
- bei Aufteilung gemischter Aufwendungen, ggf. im Schätzungswege (s. Anm. 178),
- soweit nicht das Aufteilungs- und Abzugsverbot für Aufwendungen der Lebensführung eingreift (s. Anm. 179);
- *bei Aufwendungen auf die Vermögenssphäre*, und zwar
 - bei substanzbezogenen Aufwendungen (s. Anm. 185–188) und
 - bei Vermögensverlusten (s. Anm. 190–195).

bb) 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 abzichbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, StuW 1991, 372; LAMMINGER/TRAXEL, Nachträgliche Werbungskosten und Leistungsfähigkeitsprinzip, DStZ 1995, 429; MÜNCH, Vergebliche Aquisitionskosten im Inland in bezug auf erhoffte Aufträge im Ausland, StBp. 1995, 54; RAUCH, Nachträgliche Werbungskosten – zu späte Aufwendungen?, Diss. Frankfurt 1996; APITZ, Aufwendungen während der Zeit der Arbeitslosigkeit, DStZ 1997, 145; BALKE, Aus- und Fortbildung – Abschied von der herkömmlichen Unterscheidung nach „Berufskästchen“ im Einkommensteuerrecht, NWB 1997, 1269; FLIES, Überlegungen zur Abgrenzung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungskosten, DStR 1997, 725; KIETHE, Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1997, 597; VON BORNHAUPT, Erhaltungsaufwand nach Auszug des Mieters als nachträgliche Werbungskosten, BB 1998, 136; FLIES, Nachträgliche Schuldzinsen nach Beendigung der Erzielung von Überschusseinkünften, DB 1998, 2438; DRENSECK, Studium und Berufsausbildung im Einkommensteuerrecht, StuW 1999, 1; DENDL, Rückzahlung von Studienkosten eines Berufssoldaten als nachträgliche Werbungskosten, DStR 2000, 1253; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Diss. Berlin ua. 2000; STAPPERFEND, Über Werbungskosten und Betriebsausgaben, in DRENSECK/SEER (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 533; KREFT, Studienkosten als (vorab veranlasste) Erwerbsaufwendungen, FR 2002, 657; SÖHN, Berufsausbildungskosten und Fortbildungskosten, StuW 2002, 97; BARTONE, Zur Abgrenzung von laufenden Betriebsausgaben, Kosten der Betriebsausgabe und nachträglichen Betriebsausgaben, Inf. 2002, 105; BERGKEMPER/KREFT, Anm. zu den BFH-Urt. v. 4.12.2002 (VI R 120/01) und v. 17.12.2002 (VI R 137/01), FR 2003, 202; GEBHARD, Nachträgliche Aufwendungen im Steuerrecht, EStB 2004, 423; HEIDRICH, Sonderausgabenabzug nach dem Alterseinkünftegesetz, FR 2004, 1321; NAGEL, Nachträgliche Geltendmachung von

Studienkosten, EStB 2004, 122; SCHELL, Nachlaufende Schuldzinsen und Vorfälligkeitsentschädigungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, FR 2004, 506; BALKE, Rentenversicherungsbeiträge als vorab veranlasste Werbungskosten bei Alterseinkünften, Consultant 2005, 43; U. PRINZ, Bildungsaufwendungen im Ertragsteuerrecht: Koordinatenverschiebungen durch den BFH, Rechtsprechungsbruch durch den Gesetzgeber, FR 2005, 229; STUHRMANN, Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 2005, 726; PAUS, Zinsaufwand nach Wegfall der Einkunftsquelle, DSzZ, 2006, 800; GÜNTHER, Vorweggenommene und vergebliche Werbungskosten, EStB 2009, 318; GÜNTHER, Vorweggenommene Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung, GStB 2010, 215; PÜTTNER, Vergebliche Aufwendungen bei Verfall von Optionsscheinen, NWB-EV 2010, 186; PAUS, Erstmalige Berufsausbildung und Erststudium, EStB 2011, 373; GESERICH, Erstmalige Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Erststudium nach dem Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz, SteuK 2011, 513; GESERICH, Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, NWB 2012, 3304; B. MEYER/BALL, Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 2012, 2260; SCHALLMOSE, Neues zu Immobilien im Einkommensteuerrecht, DStR 2013, 501; SCHMIDT, Aufwendungen für ein Arbeitszimmer während der Elternzeit, NWB 2013, 1294; BRUSCHKE, Nachträgliche Schuldzinsen auch bei Überschusseinkünften abzugsfähig?, StC 2013, Nr. 4, 14; HUTMACHER, Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten der Einkünfte aus Kapitalvermögen, ZNotP 2013, 177; NACKE, Nachträgliche Schuldzinsen bei Vermietung und Verpachtung auch außerhalb der Spekulationsfrist abziehbar?, GStB 2013, 392; GREBE, Nachträglicher Schuldzinsenabzug bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung, StW 2013, 63; PAUS, Nachträgliche Zinsen bei Vermietungseinkünften, EStB 2013, 354; SCHMITZ-HERSCHEIDT, Die Surrogationsbetrachtung des BFH beim Schuldzinsenabzug nach nicht steuerbarer Veräußerung einer zuvor vermieteten Immobilie, FR 2014, 625.

(1) Grundsätzliche Bedeutung des Zeitmoments

161

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

Zeitlicher Zusammenhang mit der Erwerbsleistung: Da Erwerbsaufwendungen in unterschiedlichen zeitlichen Phasen eines steuerrelevanten Engagements anfallen und dabei hinsichtlich der Konkretisierung sowie des Nachweises eines Veranlassungszusammenhangs besondere Probleme auftreten können, ist eine Differenzierung durch Heranziehung des Zeitmoments sowohl aus praktischer als auch aus steuersystematischer 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). Werbungskosten können nach § 11 Abs. 2 grds. nur in demjenigen VZ abgezogen werden, in dem sie geleistet wurden, dh. abgeflossen sind (s. zu dieser Rechtsfolge und ihren Ausnahmen Anm. 220–222; zum Verhältnis von § 9 zu § 11 s. Anm. 28); dies ist

materiell-rechtl. unabhängig vom Zufluss der Einnahmen. Wegen der Unterscheidung vorausgezahlter und nachgezahlter WK von den vorab veranlassenden und nachträglichen WK s. Anm. 222.

162 (2) Vorab veranlassete Werbungskosten

In stRSpr. (zB BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, FR 2003, 195; v. 20.7.2006 – VI R 26/05, BStBl. II 2006, 764; v. 7.2.2008 – VI R 41/05, BFH/NV 2008, 1136; v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863; v. 10.1.2012 – VI B 80/11, BFH/NV 2012, 782; v. 9.7.2013 – IX R 48/12, BStBl. II 2013, 693) ist einheitlich für alle vier Überschusseinkunftsarten anerkannt, dass abziehbare WK schon zu einem Zeitpunkt bzw. in einem VZ entsprechend dem Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2 anfallen können, in dem mit den Aufwendungen zusammenhängende Einnahmen noch nicht erzielt werden bzw. mit der auf die Erzielung stpfl. Einnahmen gerichteten Tätigkeit noch nicht begonnen wurde. Dies ist auch die allgemeine Meinung im strechtl. Schrifttum (zB LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 35; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 124 [7/2003]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 160 [10/2013]; STARK in LBP, § 9 Rn. 82 [11/2003]; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 23).

Begriff der vorab veranlassenden Werbungskosten: Zur Kennzeichnung der Gruppe der Erwerbsaufwendungen, die entstehen, wenn der Stpfl. mit der eigentlichen, auf Einnahmenerzielung gerichteten Tätigkeit (zB Beruf, Vermietung) noch nicht begonnen hat, wurde in der älteren Rspr. (soweit ersichtlich zuerst RFH v. 5.11.1930, StuW 1931, Nr. 94; zB BFH v. 20.10.1978 – VI R 132/76, BStBl. II 1979, 114) und im älteren Schrifttum (zB VANGEROW, StuW 1962, Sp. 378; FALK in BLÜMICH, 9. Aufl. 1971, § 9 Rn. 3) zunächst der Begriff „vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben“ verwendet (teilweise bis heute: zB GÜNTHER, GSTB 2010, 215). Nicht zuletzt wohl aufgrund der kritischen Anm. von LITTMANN (Einkommensteuerrecht, 9. Aufl. 1969, § 9 Rn. 18: „Es handelt sich nicht darum, etwa erst später entstehende Werbungskosten bereits zu einem früheren Zeitpunkt zu berücksichtigen. Die Frage ist vielmehr, ob Aufwendungen, die vor der Erzielung von Einnahmen, ja vor Schaffung der Quelle, aus der die Einnahmen erzielt werden sollen, erwachsen, Werbungskosten sein sollen“) bemühte sich der BFH um eine neue Begriffsbestimmung und verwandte erstmals im Urteil 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 WK, WK in der Vorbereitungsphase, s. Nachweise bei KREFT, FR 2002, 657 [664]) und einer uneinheitlichen Terminologie in der Rspr. (zB BFH v. 15.12.1981 – VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495; vorweggenommene WK; Nds. FG v. 25.3.1998 – IV 664/94, EFG 1999, 19, rkr.: vorweggenommene WK; FG Rhld.-Pf. v. 19.9.1985 – 3 K 274/82, EFG 1986, 71, rkr.: vorweg entstandene WK) nicht durchgesetzt zu haben. Teilweise spricht der BFH heute noch von vorweggenommenen WK (BFH v. 5.3.2008 – X R 48/06, BFH/NV 2008, 1463; v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863; v. 10.1.2012 – VI B 80/11, BFH/NV 2012, 782; v. 17.4.2013 – X R 18/11, BStBl. II 2014, 15; v. 18.2.2014 – III B 118/13, nv.).

Es sollte deshalb die terminologische Frage nochmals überdacht werden. Der Begriff „vorab veranlassende 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. Aus diesem Grund sollte uE 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. auch STARK in LBP, § 9 Rn. 82 [11/2003]; zust. Nds. FG v. 8.12.2000 – 7 K 232/97, nv., rkr.). Denn wie SCHICK (StRK-Anm. EStG § 4 BetrAusg. R. 96 und EStG § 9 [Abs. 1] Ziff. 1 R. 38) zutreffend ausführt, ist eine unklare Terminologie immer verräterisch, so wie eine klare Terminologie eine Voraussetzung für überzeugende Lösungen darstellt.

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

Streitig ist im Einzelnen, welche Anforderungen an den Abzug vorab veranlasster WK zu stellen sind:

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

ZB BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFH/NV 2009, 1875; v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863; v. 10.1.2012 – VI B 80/11, BFH/NV 2012, 782; v. 11.12.2012 – IX R 14/12, BStBl. II 2013, 179; v. 9.7.2013 – IX R 48/12, BStBl. II 2013, 693; v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284.

Ein Zusammenhang der Aufwendungen mit der beabsichtigten Erwerbstätigkeit innerhalb einer Einkunftsart ist danach nicht gegeben, wenn die Vorbereitungen in einem so frühen Stadium steckengeblieben sind, dass für den Stpfl. noch alle Möglichkeiten offen bleiben, Tätigkeiten auszuüben, die verschiedenen Einkunftsarten zugeordnet werden können (so noch 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 Einkünfterzielungsabsicht bei leerstehender Wohnung: neben der Vermietungsabsicht bestehende Verkaufsabsicht uU unschädlich). Ein ausreichender wirtschaftlicher Zusammenhang ist auch ausgeschlossen, wenn sich nicht absehen lässt, ob und ggf. wann Einnahmen erzielt werden (so zB BFH v. 19.9.1990 – IX R 5/86, BStBl. II 1990, 1030; vgl. hierzu auch BFH v. 5.3.2008 – X R 48/06, BFH/NV 2008, 1463: Kein WK-Abzug in der Zeit der Ungewissheit der Nutzung; BFH v. 11.8.2010 – IX R 3/10,

BStBl. II 2011, 166, betr. langjährige Renovierung des Vermietungsobjekts). 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). In seiner aktuellen Rspr. – insbes. zu Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Erststudium – hat der VI. Senat des BFH aber für den Abzug als vorab veranlasste WK ausreichen lassen, dass sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen stbaren Einnahmen aus einer (uE gemeint wohl irgendeiner) beruflichen Tätigkeit stehen (vgl. etwa BFH v. 20.7.2006 – VI R 26/05, BStBl. II 2006, 764).

► *Teile des Schrifttums* sind dieser Auffassung gefolgt (zB VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 127 [7/2003], mwN in Fn. 264; VON BORNHAUPT, FR 1982, 313 [317]; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 23). Zur Begründung wird angeführt, dass eine Berücksichtigung von Aufwendungen, die sich noch keiner Einkunftsart zurechnen lassen, nach dem System des EStRechts nicht möglich sei. Werbungskosten könnten nur im Rahmen der in § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 genannten Überschussrechnung angesetzt werden, die für jede der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 gesondert durchzuführen sei (so VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 128 [7/2003]). Aufwendungen seien selbst dann nicht abziehbar, wenn noch nicht feststehe, ob sie den WK oder den BA zuzuordnen seien (VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 128 [7/2003]).

► *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 THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 162 [10/2013]; KRUSE, FR 1981, 473; STAPPERFEND, FS Kruse, 2001, 533 [547]; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 116; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 35; STARK in LBP, § 9 Rn. 86 [11/2003]; LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 28 [5/2013]; so jetzt auch BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, FR 2005, 497, mit Anm. BERGKEMPER; BFH v. 20.7.2006 – VI R 26/05, BStBl. II 2006, 764: hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit künftigen stbaren Einnahmen). Dies gelte wegen der erforderlichen Gleichbehandlung selbst dann, wenn noch nicht feststehe, ob es sich bei der Einkunftsart um eine Gewinneinkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 oder um eine Überschusseinkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 handle (vgl. STAPPERFEND, FS Kruse, 2001, 533 [548]). Zur Begründung führen die Kritiker weiter an, dass ein von der Rspr. geforderter Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart im Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 keine Stütze finde (vgl. STARK in LBP, § 9 Rn. 86 [11/2003]; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 39). Zudem sei eine Abziehbarkeit auch bei ungewisser Einkunftsart aufgrund des objektiven Nettoprinzips geboten (vgl. KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 42; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 36).

► *Stellungnahme*: Das Erfordernis eines hinreichend konkreten Zusammenhangs mit einer bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsart ist als Sonder Voraussetzung für vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen abzulehnen. Materiell-rechtliche Fragen werden vielmehr mit verfahrensrechtl. 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 Überschusseinkunftsarten nicht

feststeht (so auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 36). Hinsichtlich der grundqualifikatorischen Voraussetzung gem. Abs. 1 Satz 1 dürfen keine anderen Abzugsvoraussetzungen gelten als für normale WK. Etwas anderes lässt sich auch nicht aus dem Wortlaut herleiten, denn Abs. 1 Satz 2, der den Abzug der WK in einer Einkunftsart vorgibt, hat insoweit keinen rechtsbegründenden Charakter. Die Anwendung der Veranlassungsgrundsätze gewährleistet darüber hinaus eine ausreichende Abgrenzung zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung. Auch die neuere Rspr., insbes. des VI. Senats des BFH (zB im Bereich der Bildungsaufwendungen), scheint nun diese Linie zu verfolgen. Danach ist entscheidend, ob die Tätigkeit (zB das Studium) auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist und – in Abgrenzung dazu – nicht „ins Blaue hinein“ oder aus anderen privaten Gründen aufgenommen wird (so BFH v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796). Andererseits fordert insbes. der IX. Senat des BFH auch in neueren Entscheidungen immer noch einen Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart (BFH v. 30.10.2006 – IX B 56/06, BFH/NV 2007, 666, betr. Aufwand für den Erwerb des Anwartschaftsrechts auf die Nacherbschaft; BFH v. 11.8.2010 – IX R 3/10, BStBl. II 2011, 166, betr. vorab entstandene WK bei langjähriger Renovierung einer Vermietungsimmobilie).

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

- ▷ *Materiell-rechtliche Hinsicht:* Die problematische Frage ist in materiell-rechtl. Hinsicht, wann bei Tätigen einer Aufwendung ein ausreichend konkreter Erwerbsbezug vorliegt. Dies ist uE der Fall, wenn das die Aufwendung auslösende Moment in einem objektiv wirtschaftlichen Zusammenhang mit zumindest der Vorbereitungsphase der geplanten Erwerbstätigkeit steht (ähnlich für die BA STAPPERFEND, FS Kruse, 2001, 533 [545], der die mit den ersten Vorbereitungshandlungen anfallenden Aufwendungen bereits durch den entstehenden Betrieb veranlasst sieht; s. auch § 4 Anm. 817). Eine solches Erfordernis setzt voraus, dass der Beginn der Vorbereitungsphase anhand möglichst allgemeingültiger Kriterien festgemacht werden kann. Das Problem des Feststellens eines konkreten Erwerbsbezugs wird sich größtenteils decken mit der Frage, wann eine steuerrelevante Tätigkeit bzw. die Erwerbssphäre beginnt. Denn Erwerbsaufwendungen können steuersystematisch 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 (FS Kruse, 2001, 533 [545], der davon ausgeht, dass im Unterschied zu den BA – hier sind bereits Vorbereitungshandlungen durch den entstehenden Betrieb veranlasst – eine Tatbestandsverwirklichung erst eintritt, wenn der Stpfl. mit der eigentlichen Erwerbstätigkeit beginnt), keine Unterschiede in der Beurteilung von WK und BA. Auch im Bereich der WK beginnt die Erwerbssphäre mit den ersten Vorbereitungshandlungen, die für Dritte erkennbar auf die Begründung irgendeiner Erwerbstätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 hindeuten und sich bereits als eine nachhaltige und von Einkünfteerzielungsabsicht getragene Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr (oder auch allgemeinen Marktgeschehen) darstellen (so wohl auch SCHICK, StRK-Anm. EStG § 4 BetrAusg. R. 96: Spätestens mit den ersten Aufwendungshandlungen muss irgendeine Einkunftsart begründet sein; vgl. ausführlich KREFT, Vorab ver-

anlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 84 ff.; KREFT, FR 2002, 657 [664 f.]). Ab diesem Zeitpunkt sind vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen denkbar (ähnlich LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 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 Verausgabung ein konkreter Erwerbsbezug gegeben ist, ist der Abzug zu versagen. Da einige der für die Bestimmung des Beginns der Erwerbsphase aufgestellten Kriterien nur einer zeitraumbezogenen Betrachtung zugänglich sind und uU erst durch die Zusammenschau mehrerer Umstände eine zuverlässige Beurteilung möglich ist, besteht in Zweifelsfällen die Notwendigkeit eines längeren Beurteilungszeitraums und einer Rückbetrachtung. Diese Probleme könnten unter Ausschöpfung des bestehenden Verfahrensrechts (insbes. die vorläufige Veranlagung gem. § 165 AO; ggf. Anscheinsbeweissgrundsätze, s. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 133 [7/2003]) gelöst werden (ähnlich BFH v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355; v. 26.1.2005 – VI R 71/03, FR 2005, 497).

163 (3) Weitere Abzugsvoraussetzungen

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

Kein Abzug von Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Die Aufwendungen dürfen nicht den AHK eines 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; v. 22.4.1999 – VIII B 81/98, BFH/NV 1999, 1328, betr. Anschaffungsnebenkosten; vgl. LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 35); Besonderheiten gelten für immobilienbezogene Fehlaufwendungen, s. Anm. 166. Die Zuordnung ist uE 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 WKAbzug aus.

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

Allein die Möglichkeit, dass eine Erwerbstätigkeit später auch im Ausland ausgeübt werden könnte, begründet noch keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang iSd. § 3c Abs. 1 Halbs. 1 zwischen den Aufwendungen und später tatsächlich erzielten stfreien Auslandseinkünften (BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553, betr. vorweggenommene WK bei später auch im Ausland ausgeübter Tätigkeit). Nur solche Aufwendungen sind vom Abzug ausgeschlossen, die nach ihrer Entstehung oder Zweckbestimmung mit den stfreien Einnahmen in einem unlösbaren Zusammenhang stehen, dh. ohne diese nicht angefallen wären (BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823).

Aufwendungen, die einem im Ausland wohnenden, noch nicht stpfl. ArbN in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit künftigen inländ. Einkünften entstanden sind, sind dagegen trotz des Auslandsbezugs als vorab veranlassete WK abziehbar (so zutr. FG München v. 27.7.2007 – 8 K 3952/05, EFG 2007, 1677, rkr.).

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

Zum WKAbzug von Aufwendungen mit Auslandsbezug bei der Ermittlung des Steuersatzeinkommens s. BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 151 (7/2003); LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 37.

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

► *Aufgrund erheblicher Kritik im steuerlichen Schrifttum* (zB VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 226 [7/2003]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 45; RAUCH, Nachträgliche Werbungskosten – zu späte Aufwendungen, 1996, 98 f.; KREFT, Vorab veranlassete Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 43 f. [54]) hat sich diese Rspr. scheinbar gelockert (s. BFH v. 8.9.1998 – IX R 75/95, BStBl. II 1999, 20, betr. Kosten für ein nicht errichtetes Gebäude als WK; v. 5.11.2001 – IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144, betr. Abzug von Schuldzinsen für ein gescheitertes Bauvorhaben; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 226 [7/2003], spricht sogar von Aufgabe der bisherigen BFH-Rspr.). Nunmehr nimmt auch der BFH in seiner neueren Rspr. an, dass nach Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht vorab veranlassete (vergebliche) WK abziehbar sein können, wenn der Stpfl. sie tätigt,

um sich aus einer gescheiterten Investition zu lösen. Danach wirkt der durch die Absicht zum Erzielen von Einkünften begründete Veranlassungszusammenhang so lange fort, wie er nicht durch eine der Vermögenssphäre zuzuweisende neue Veranlassung überlagert wird (vgl. etwa BFH v. 15.11.2005 – IX R 3/04, BStBl. II 2006, 258; v. 7.6.2006 – IX R 45/04, BStBl. II 2006, 803).

► *Stellungnahme:* Unter Veranlassungsgesichtspunkten ist die ältere BFH-Rspr. auch bei Berücksichtigung des Vermögensneutralitätsgrundsatzes uE als zu eng abzulehnen. Abweichend davon können Aufwendungen, die auf die Einstellung eines geplanten steuerrelevanten 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). Der Zusammenhang mit der beabsichtigten Einkunftserzielung wirkt also so lange fort, bis er von einem neuen – privaten – Veranlassungszusammenhang verdrängt wird (so zutr. HEUERMANN, Inf. 2006, 809; so auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 163 [10/2013]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 45). So sind zB Aufwendungen für ein unbebautes Grundstück so lange als vorab entstandene WK abziehbar, als ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Bebauung des Grundstücks und einer anschließenden Vermietung des Gebäudes besteht (BFH v. 19.12.2007 – IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300). Lässt sich eine ursprünglich vorhandene Vermietungsabsicht nicht verwirklichen, weil zB die Gemeinde die erforderlichen planungsrechtl. Änderungen ablehnt, spricht die fehlende Bebaubarkeit zumindest indiziell gegen einen wirtschaftlichen Zusammenhang von vorab veranlassten Grundstücksaufwendungen mit etwaigen späteren Einkünften aus VuV. Dies entspricht uE den Grundsätzen der Leistungsfähigkeitsbesteuerung. Die Auffassung des BFH in der älteren Rspr. wurzelt dagegen noch im bereits überwundenen, dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 verhafteten Finalitätskonzept (s. Anm. 115) und steht daher zur allgemeinen Rechtsprechungsentwicklung im Widerspruch. Schließlich kann die materiell-rechtl. Beurteilung von Beendigungs- oder Verhinderungsaufwendungen nicht von der zeitlichen Phase der Aufwendungsentstehung abhängen (so aber BFH v. 15.12.1981 – VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495; v. 29.11.1983 – VIII R 160/82, BStBl. II 1984, 307); mit Schwierigkeiten im Beweisbereich lässt sich die Argumentation der Rspr. uE nicht rechtfertigen.

164 (4) Anwendungsbeispiele für vorab veranlasste Werbungskosten

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19):

- Fahrtkosten im Rahmen eines Vollzeitstudiums (BFH v. 9.2.2012 – VI R 44/10, BStBl. II 2013, 234).
- Fahrt- u. Unterkunftskosten eines Studenten, der bereits über eine erste Berufsausbildung verfügt (BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284).
- Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung (BFH v. 28.7.2011 – VI R 8/09, BFH/NV 2011, 2038; s. aber BFH v. 5.11.2013 – VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165, zu § 4 Abs. 9).
- Ausgleichszahlungen an den auf den Versorgungsausgleich verzichtenden Ehegatten (BFH v. 8.3.2006 – IX R 107/00, BStBl. II 2006, 446; v. 17.6.2010 – VI R 33/08, BFH/NV 2010, 2051; aA BFH v. 15.6.2010 – X R 23/08, BFH/NV 2010, 1807).

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

Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20):

- Erwerb gebrauchter Lebensversicherungen (BFH v. 24.5.2011 – VIII R 46/09, BStBl. II 2011, 920, betr. bis zum Erwerbszeitpunkt aufgelaufenen außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen als vorab veranlasste WK).
- 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):

- Erstattetes Disagio als WK (BFH v. 12.5.2009 – IX R 40/08, BFH/NV 2009, 1629).
- Sonderabschreibungen, mit denen AK einer zur Erzielung von Einkünften aus VuV vorgesehenen Immobilie im Rahmen der Einkünfteermittlung berücksichtigt werden sollen (BFH v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863).
- Aufwendungen für eine leerstehende Wohnung können als vorab veranlasste WK abziehbar sein, wenn der Stpfl. sich endgültig entschlossen hat, daraus durch Vermieten Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zu erzielen und diese Entscheidung später nicht wieder aufgegeben hat (vgl. BFH v. 12.5.2009 – IX R 18/08 BFH/NV 2009, 1627; v. 11.12.2012 – IX R 68/10, BStBl. II 2013, 367; v. 11.12.2012 – IX R 14/12, BStBl. II 2013, 279; Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht bei langem Leerstand; objektbezogene Prüfung). Zur Problematik des Nachweises der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer nach Selbstnutzung leer stehenden Wohnung s. BFH v. 28.10.2008 – IX R 1/07, BStBl. II 2009, 848. Aufwendungen auf eine Immobilie, die während einer Eigennutzung anfallen, scheiden für einen Abzug als vorab veranlasste WK bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus (BFH v. 9.7.2013 – IX R 21/12, BFH/NV 2013, 1778).
- Vom Eigentümer eines mit einem Vorbehaltsnießbrauch belasteten Grundstücks getragene Aufwendungen können ausnahmsweise vorab veranlasste

WK bei den Einkünften aus VuV sein, wenn er sie im eigenen Interesse als zukünftiger Nutzer des Hauses gemacht hat und der Nießbrauch nach den zugrunde liegenden Vereinbarungen zeitnah aufgehoben werden soll (BFH v. 25.2.2009 – IX R 3/07, BFH/NV 2009, 1251).

- Abzug von Finanzierungskosten, die durch den Erwerb eines Bauplatzes entstehen, als vorab veranlasste WK aus VuV setzt voraus, dass schon bei Anschaffung des Grundstücks konkret mit einer Bebauung zum Zweck der Vermietung in abschbarer Zeit zu rechnen war und die Bauabsicht auch nachhaltig verfolgt wird (BFH v. 5.3.2008 – X R 48/06, BFH/NV 2008, 1463).
- Leistet der Käufer eines Mietobjekts an den Verkäufer infolge einer Vertragsaufhebung Schadensersatz, um sich von seiner gescheiterten Investition zu lösen, so kann er seine Aufwendungen als vorab veranlasste (vergebliche) WK absetzen (BFH v. 7.6.2006 – IX R 45/05, BStBl. II 2006, 803).

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

Sonstige Einkünfte (§ 22):

- Erwerbsaufwendungen für verfallene Termingeschäfte (BFH v. 24.4.2012 – IX B 154/10, BStBl. II 2012, 454).
- Geleistete Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen und zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen (Altersvorsorgeaufwendungen) sind ihrer Rechtsnatur nach in erster Linie vorab veranlasste WK bei den sonstigen Einkünften iSd. des § 22. Die gesetzliche Zuweisung der Altersvorsorgeaufwendungen zu den SA in § 10 ist – auch im zeitlichen Anwendungsbereich des Alterseinkünftegesetzes – verfassungsrechtl. jedenfalls nach Auffassung des BFH nicht zu beanstanden (BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BStBl. II 2010, 348). Für einen Abzug als vorab veranlasste WK dagegen HEIDRICH, FR 2004, 1321 (1323 f.); BALKE, Consultant 2005, 43.
- Zu Beiträgen zur freiwilligen Höherversicherung und Anwendung der Öffnungsklausel ab 2005 s. BFH v. 4.2.2010 – X R 58/08, BFH/NV 2010, 1173.

165 (5) 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 AHK – bei bloßem Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung, zB bei mangelhafter Leistung oder überhöhtem Preis). Derartige Aufwendungen werden von der Rspr. entsprechend dem erwerbsbezogenen Veranlassungsprinzip unter grds. gleichen Bedingungen anerkannt wie erfolgreiche.

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

trag und Prozesskosten; v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647, betr. Verfall einer vom ArbG eingeräumten Aktienoption.

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 zulasten des Stpfl., der die Feststellungslast für den WKAbzug trägt (zB BFH v. 9.4.1996 – X B 296/95, BFH/NV 1996, 739, betr. an einen Berater übergebene und von diesem unterschlagene Gelder für die Anschaffung von Anteilen an einem Wertpapier- und Devisenfonds, sofern sich der betriebliche Bezug weder aus der Herkunft der Gelder noch der künftigen betrieblichen Verwendung ergibt).

Bei den fehlgeschlagenen Aufwendungen wird es sich idR um vorab veranlasste vergebliche Aufwendungen handeln (so zB BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610). Sie sind jedoch auch in Form der nachträglichen Aufwendungen denkbar (vgl. STARK in LBP, § 9 Rn. 99 [11/2003], unter Hinweis auf BFH v. 5.11.2001 – X B 92/01, BStBl. II 2002, 144; s. auch BFH v. 15.11.2005 – IX R 3/04, BStBl. II 2006, 258; allgemein zu nachträglichen Aufwendungen s. Anm. 170).

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

166

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

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

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

Vgl. zB BFH v. 14.2.1978 – VIII R 9/76, BStBl. II 1978, 455; v. 25.7.1978 – VIII R 42/76, BStBl. II 1979, 14; v. 9.9.1980 – VIII R 44/78, BStBl. II 1981, 418; v. 29.11.1983 – VIII R 96/81, BStBl. II 1984, 303; v. 29.11.1983 – VIII R 173/81, BStBl. II 1984, 306; v. 28.9.2010 – IX R 37/09, BFH/NV 2011, 36; FG Rhld.-Pf. v. 23.4.1993 – 4 K 3036/90, EFG 1993, 780, rkr.; FG Köln v. 27.11.2013 – 7 K 2413/11, EFG 2014, 527, rkr.; zum Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht, wenn sich eine ursprünglich vorhandene Vermietungsabsicht nicht verwirklichen lässt, s. BFH v. 19.12.2007 – IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300; zust. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 811 (7/2003); VON BORNHAUPT, FR 1981, 497 (500); LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 39 (5/2013); KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 44 f.; GÜMTHNER, EStB 2009, 318.

Diese Auffassung wird teilweise im Schrifttum kritisiert. Nach der Gegenmeinung können bei den Überschusseinkünften die das Vermögen betreffenden Aufwendungen nur dann unberücksichtigt bleiben, wenn mit den Aufwendungen ein nicht abnutzbares WG tatsächlich erworben worden ist, nicht jedoch, wenn sich die geplante Anschaffung nicht realisiert hat (so THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 166 [10/2013]; wohl auch HERRMANN, StuW 1991, 372 [375]; zumindest zweifelnd KNOBBE-KEUK, DStZ 1984, 335 [338]; JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 540 [553]). Teilweise wird die Auffassung der älteren BFH-Rspr. sogar im Hinblick auf die – HK betreffenden – Ausführungen des Großen Senats des BFH in der Entscheidung v. 4.7.1990 (GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) als überholt und der Abzug zur Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips als geboten angesehen (so LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 47; aA BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, BFH/NV 2011, 36).

► *Stellungnahme:* Der herrschenden Auffassung ist uE zu folgen. Es handelt sich wegen des fehlenden planmäßigen Wertverzehr um eine den Grunderfordernissen des WK-Begriffs entsprechende Rechtsfolge. Die Regelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 betrifft nur WG, die einem Wertverzehr unterliegen. Der Verlust des WG als solches kann stl. dagegen – im Unterschied zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich – nicht berücksichtigt werden. Fehlt mithin eine den Substanzverlust berücksichtigende Rechtsnorm für den Bereich der Überschusseinkunftsarten, die mittelbar oder unmittelbar an den WK-Begriff 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 – 4 K 3036/90, EFG 1993, 780, rkr.; BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, BFH/NV 2011, 36). Bei dieser steuersystematisch gebotenen Beurteilung ist auch ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip nicht auszumachen. Danach ist nur die uneingeschränkte Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen zu gewährleisten. Wertveränderungen führen aber – wie gezeigt – im Unterschied zum Wertverzehr bei den Überschusseinkünften gerade nicht zu solchen Erwerbsaufwendungen. Aus diesem Grund führt uE auch die Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 4.7.1990 (GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) zu keiner anderen Beurteilung. Vergebliche Aufwendungen für HK eines abnutzbaren WG unterliegen gerade einer anderen Wertung, da diese Aufwendungen im Erfolgsfall zulässigerweise abgeschrieben werden können. Im Ergebnis gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Beurteilung der fehlgeschlagenen Gründung einer KapGes. (vgl. BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl. II 2004, 597: Beratungskosten bei gescheitertem Anteilserwerb sind AK und nicht WK; aA WEBER-GRELLET, FR 2004, 832; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 47).

Mangels Aktivierungspflicht gilt dieses Abzugsverbot regelmäßig nicht für Schuldzinsen und andere Geldbeschaffungskosten, auch wenn der zugrunde liegende Kredit zur Finanzierung des geplanten Grundstückserwerbs aufgenommen wurde (vgl. LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 39 [5/2013]; 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; v. 12.12.1996 – X R 65/95, BStBl. II 1997, 603; v. 19.12.2007 – IX R 50/07, BFH/NV 2008, 1111; zu „Einbeziehungsgrundsätzen“ s.u.); es handelt sich bei den Fehl aufwendungen somit nicht um estl. unbeachtliche Vermögensverluste. Die zeitliche Geltendmachung der WK erfolgt in dem VZ, in dem sich mit großer Wahrscheinlichkeit herausstellt, dass es zu keiner Verteilung der Aufwendungen im Wege der AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 kommen wird (zB bei endgültiger Aufgabe der Bauabsicht wegen Versagung der Baugenehmigung und Verzicht auf ein Ersatzhaus; vgl. BFH v. 14.2.1978 – VIII R 9/76, BStBl. II 1978, 455).

Diese Ansicht des BFH entspricht der hM im strechtl. Schrifttum (für viele von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 819 [7/2003]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 49; LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 39 [5/2013]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 165 [10/2013]). Auch die aktuelle Rspr. der FG folgt dieser Auffassung: FG Köln v. 27.11.2013 – 7 K 2413/11, EFG 2014, 527, rkr.; FG München v. 25.9.2008 – 15 K 4747/06, nv., juris, rkr.

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 systementsprechend bei VuV als Überschusseinkunftsart nicht in Betracht (s. hierzu KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 45 f.).

Die Ursachen und Motive für das Scheitern der geplanten Erwerbs- oder Baumaßnahme 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 o.Ä.; s. BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758; vgl. auch BFH v. 8.9.1998 – IX R 75/95, BStBl. II 1999, 20, betr. Architektenhonorar für nicht erbrachte Leistungen).

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

Zur streitigen 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 LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 51.

► *Aktivierungspflichtige Gebäudefehlaufwendungen:* Soweit gebäudebezogene Fehl aufwendungen in Anlehnung an die allgemeinen 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 ursprüngliche Planung in irgendeiner Form auch der Neuerrichtung dient (keine messbare Wertbestimmung erforderlich; eine sog. Negativerfahrung reicht aus).

Wird das geplante Gebäude selbst trotz der Fehl aufwendungen vom Stpfl. später fertig gestellt, kommen weder ein sofortiger WKAbzug noch eine AfA in Betracht; ein wirtschaftliches Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegen-

leistung hindert die Aktivierung (mit anschließender planmäßiger Absetzung) nicht.

Vgl. BFH v. 6.3.1975 – IV R 146/70, BStBl. II 1975, 574; v. 29.11.1983 – VIII R 173/81, BStBl. II 1984, 306; Zu den HK eines Einfamilienhauses gehören grds. auch die früheren Planungskosten; v. 29.11.1983 – VIII R 96/81, BStBl. II 1984, 303; Erfahrungen für die Planung und Errichtung des Gebäudes reichen aus, nicht jedoch reine Finanzierungserfahrungen; v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431; Nach Fertigstellung anfallende Aufwendungen zur Baumängelbeseitigung sind HK des Gebäudes; v. 30.8.1994 – IX R 2/90, BFH/NV 1995, 381; Schadenersatzleistung wegen Rücktritts vom Erwerb als HK eines Gebäudeanbaus; BFH 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; v. 3.11.2005 – IX B 110/05, BFH/NV 2006, 295; Vergebliche Planungskosten als HK eines neuen Gebäudes; v. 19.12.2007 – IX R 50/07, BFH/NV 2008, 1111; Planungskosten als Teil-HK.

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 Einkommensteuerrecht, 2000, 46–49).

167 (7) Werbungskosten bei Unterbrechung der Einkunftserzielung

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

Zum Beispiel bei vorübergehend leer stehender Wohnung oder vorübergehender Arbeitslosigkeit, hierzu speziell APITZ, DStZ 1997, 145; allgemeine Meinung, zB BFH v. 14.2.1995 – IX R 74/92, BFH/NV 1995, 1051; v. 31.1.1997 – VI R 84/96, BFH/NV 1997, 648; v. 21.9.2000 – IX B 75/00, BFH/NV 2001, 585; v. 19.8.2004 – VI R 103/01, BFH/NV 2005, 48; v. 12.5.2009 – IX R 18/08, BFH/NV 2009, 1627; v. 11.12.2012 – IX R 68/10, BStBl. II 2013, 367; v. 11.12.2012 – IX R 14/12, BStBl. II 2013, 279; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 60, mit einem Überblick über die verschiedenen von der Rspr. entschiedenen Fallkonstellationen; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 168 (10/2013); STARK in LBP, § 9 Rn. 109 f. (11/2003).

Zum Beispiel besteht bei vorübergehend leer stehender Wohnung der Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen mit der Erwerbstätigkeit fort, wenn sich der Stpfl. ernsthaft und nachhaltig um die Vermietung der Wohnung bemüht, selbst wenn er das Vermietungsobjekt daneben – zB wegen der Schwierigkeiten einer Vermietung – auch zum Erwerb anbietet (BFH v. 9.7.2003 – IX R 102/00, BStBl. II 2003, 940; v. 9.7.2003 – IX R 48/02, BFH/NV 2004, 170). Auch Aufwendungen eines Stpfl. für ein häusliches Arbeitszimmer, das er während des Erziehungsurlaubs für die spätere Wiederaufnahme der beruflichen Tätigkeit vorhält, können vorab veranlasste WK sein (vgl. BFH v. 19.8.2004 – VI R 103/01, BFH/NV 2005, 48). Zu Aufwendungen für ein Arbeitszimmer während der Elternzeit s. SCHMIDT, NWB 2013, 1294.

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

Endgültige Unterbrechung: Eine Versagung des WKAbzugs greift demgegenüber ein, falls anlässlich einer Unterbrechung des Erwerbsengagements die Einkunftserzielungsabsicht gänzlich aufgegeben wird und nicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Fortsetzungszusammenhangs in modifizierter Form, eventuell 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 leer stehendes 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 unabsehbare Zeit leer steht (vgl. BFH v. 19.9.1990 – IX R 5/86, BStBl. II 1990, 1030; v. 16.2.1993 – IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646; v. 29.10.2002 – VIII B 125/01, BFH/NV 2003, 314), das Mietobjekt unentgeltlich an einen Dritten zur Nutzung überlassen wird (vgl. BFH v. 14.12.1994 – X R 1–2/90, BStBl. II 1996, 680) oder die Erwerbstätigkeit des Stpfl. in Liebhaberei umschlägt (vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 60; WEBER/GRELLET, FR 2002, 1228; s. aber BFH v. 15.5.2002 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809, betr. Schuldzinsen nach Betriebsaufgabe als nachträgliche BA, BFH v. 15.11.2006 – IX R 58/04, BFH/NV 2007, 434, mit Anm. WENDT, HFR 2007, 320, betr. Abzug von Schuldzinsen nach Übergang zur „Liebhaberei“). Weder laufende Kosten noch AfA können nach Aufgabe der Erwerbstätigkeit als WK abgezogen werden (vgl. BFH v. 25.9.2002 – IX B 4/02, BFH/NV 2003, 160, betr. AfA für ein ursprünglich für die Vermietung bestimmtes Gebäude nach Aufgabe der Vermietungsabsicht; s. aber BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043: Aufwendungen zwischen Auszug des letzten Mieters und Veräußerung können noch durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sein). Zum Abzug von nachträglichen WK s. Anm. 170.

In „gemischten Unterbrechungsfällen“, in denen das frühere Erwerbsengagement nur noch in einem reduzierten Umfang weitergeführt wird (zB ein ArbN beginnt ein Studium und arbeitet nur noch aushilfsweise in seinem alten Beruf; bisher vermietetes Doppelhaus wird zur Hälfte selbst genutzt oder teilweise unentgeltlich zur Nutzung überlassen), sind die anfallenden Aufwendungen unter wirtschaftlich sachgerechten Gesichtspunkten zuzuordnen bzw. aufzuteilen (vgl. BFH v. 27.10.1999 – IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698; s. auch Anm. 112 zur Aufwendungszuordnung bei teilentgeltlichen Rechtsgeschäften).

► *Stellungnahme:* Die Feststellung der Beendigung eines Einkunftserzielungszusammenhangs ist eine Beweisfrage, deren Lösung in der Besteuerungspraxis häufig Schwierigkeiten bereitet. Der zeitliche Einschnitt wird von der FinVerw. zT aufgegriffen (etwa bei leer stehenden Mietobjekten), um das Fortbestehen des Erwerbsbezugs zu prüfen. Der jeweilige Sachverhalt muss sorgfältig und alle Aspekte berücksichtigend daraufhin untersucht und bewertet werden, ob die Einkunftserzielungsabsicht vom Stpfl. ganz oder teilweise aufgegeben wurde oder ob lediglich eine zeitlich befristete Unterbrechung bzw. Einschränkung des Einnahmestroms vorliegt. Die Dauer des Fehlens von Einnahmen kann dazu nur indizielle Hinweise geben (so ausdrücklich BFH v. 29.12.2002 – VIII B 125/01, BFH/NV 2002, 314).

Einstweilen frei.

168–169

170 (8) **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 dem keine Einnahmen mehr aus einem steuerrelevanten Leistungsverhältnis fließen; entfallen die Aufwendungen dagegen noch auf die Zeit der Einnahmeerzielung, so handelt es sich um WKNachzahlungen, deren stl. Abzug unproblematisch ist (vgl. BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043; v. 18.10.2003 – IX R 18/01, BStBl. II 2004, 263, betr. Erhaltungsaufwendungen vor Abwahl der Nutzungswertbesteuerung, die aber erst im Folgejahr gezahlt werden; s. Anm. 222). Auch Letztere werden von der hM allerdings unter der Kategorie der nachträglichen WK erfasst.

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

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

► *Entsprechend dem Veranlassungsprinzip* ist die Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen tatbestandsmäßig unabhängig von zeitlichen Kriterien bzw. einer zeitlichen Nähe zum Einnahmezuffluss (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 steuerrelevante Erwerbssphäre ein (vgl. BFH v. 21.12.1982 – VIII R 48/82, BStBl. II 1983, 373; v. 9.8.1983 – VIII R 276/82, BStBl. II 1984, 29; Als Rechtsgrundlage wird neben § 9 auch § 24 Nr. 2 aufgeführt).

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

Vgl. allgM: 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; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 167 (10/2013); VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 201 (7/2003); LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 40; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 24.

Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt, wenn die Aufwendungen wie zB beim Ruhestandsbeamten (vgl. FG Sachs.-Anh. v. 25.7.2012 – 8 K 2495/07, rkr., FG Hamb. v. 13.2.2013 – 5 K 50/11, nv., rkr., betr. jeweils Pastoren im Ruhestand) oder emeritierten Professor ohne Verpflichtung aus freien Stücken getätigt werden (vgl. FG Hamb. v. 19.7.2012 – 3 K 33/11, nv., rkr.).

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. U. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 338). Nachträgliche Aufwendungen, die aus der Rückzahlung ursprünglich vereinnahmter Bezüge resultieren, behandelt die Rspr. als negative Einnahmen; dies lässt den ggf. zustehenden WK Pauschbetrag gem. § 9a unberührt (vgl. krit. dazu mwN Anm. 80; § 9a Anm. 20).

Die Abgrenzung zum Vermögensbereich bereitet zT Schwierigkeiten und ist in den Einzelheiten vor allem nachträgliche Schuldzinsen betreffend streitig (s. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 40; GESERICH, NWB 2012, 3304; B. MEYER/BALL, DStR 2012, 2260; SCHALLMOSER, DStR 2013, 501; BRUSCHKE, StC 2013, Nr. 4, 14; HUTMACHER, ZNotP 2013, 177; NACKE, GStB 2013, 392; GREBE, StW 2013, 63; PAUS, EStB 2013, 354):

Nachträgliche Schuldzinsen bei wesentlichen Beteiligungen im Privatvermögen: Nach früherer Rspr. des BFH sollten Schuldzinsen, die auf die Zeit nach Veräußerung einer im PV gehaltenen wesentlichen Beteiligung iSv. § 17 entfallen, keine nachträglichen WK sein. Nach der schnittweisen Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze (ab VZ 1999 auf 10 %; ab VZ 2001 auf 1 %) verbunden mit der Ausweitung der Besteuerung im PV erzielter Veräußerungszuwächse hat der Gesetzgeber dieser Rspr. zur Nichtabziehbarkeit nachträglicher Finanzierungsaufwendungen die Grundlagen entzogen. Sie ist daher uE zu Recht mittlerweile aufgegeben worden. Nach aktueller BFH-Rspr. können – ebenso wie bei den nachträglichen BA – Schuldzinsen, die auf Zeiträume nach Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung oder Auflösung der Gesellschaft entfallen, nunmehr als nachträgliche WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden, soweit die Verbindlichkeiten nicht durch den Veräußerungspreis und die Verwertung von zurückbehaltenen aktiven WG hätten getilgt werden können (vgl. BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787; v. 8.9.2010 – VIII R 1/10, BFH/NV 2011, 223; v. 29.10.2013 – VIII R 13/11, BStBl. II 2014, 251). Diese Rspr. stellt uE zutreffend darauf ab, dass der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang der Finanzierungsaufwendungen durch die Beendigung der Einkunfts-erzielung aus Kapitalvermögen nicht beendet ist. Vielmehr sind die nachträglichen Schuldzinsen weiterhin durch die zur Erzielung von Einkünften aufgenommenen Schulden ausgelöst, soweit diese bei Veräußerung der Beteiligung nicht durch den Veräußerungserlös abgedeckt werden konnten. Gleiches muss für Schuldzinsen zur Finanzierung von nachträglichen AK oder im Rahmen von Umfinanzierungen gelten (vgl. FUHRMANN, NWB 2010, 2942, IV 2). Der Abzug nachträglicher Schuldzinsen kommt auch bei Nichtberücksichtigung eines Veräußerungsverlustes nach § 17 Abs. II Satz 6 und bei Beteiligungen unter 1 % in Betracht (so FUHRMANN, NWB 2010, 2942, IV 2). Zu § 32d s. MORITZ/STROHM, BB 2012, 3107.

Nachträgliche Schuldzinsen nach Veräußerung einer vermieteten Immobilie: Der IX. Senat hat diese Rechtsprechungsänderung des VIII. Senats des BFH konsequent auf den Bereich der Einkünfte aus VuV übertragen, da es auch hier wegen der Verlängerung der Veräußerungsfrist auf zehn Jahre in § 23 zu einem Paradigmenwechsel gekommen ist. Schuldzinsen aus Anschaffungs- oder Herstellungsdarlehen (oder entsprechende Refinanzierungs- oder Umschuldungsdarlehen) sind danach auch bei Veräußerung oder Zwangsversteigerungen von privaten Mietimmobilien als nachträgliche WK abzugsfähig, soweit sie auf Verbindlichkeiten entfallen, die nicht durch den Veräußerungs- oder Versteigerungserlös hätten abgelöst werden können (vgl. BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10,

BStBl. II 2013, 275). Dies gilt selbst dann, wenn die Veräußerung der Immobilie nicht stbar ist (so jetzt uE zu Recht: BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, DStR 2014, 996; so auch SCHALLMOSER, *SteuK* 2013, 115; JACHMANN, *juris PR-SteuerR* 41/2012, Anm. 3; JACHMANN/SCHALLMOSER, DStR 2011, 1245 [1248 f.]; HEUERMANN in BLÜMICH, § 21 Rn. 281 [8/2012]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 40; aA BMF v. 28.3.2013 – IV C 1-S 2211/11/1001:001, BStBl. I 2013, 508; JOCHUM, *DStZ* 2012, 728; HAASE, *BB* 2010, 2871; SCHMIDT-HERSCHEIDT, *FR* 2014, 625). Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, dass der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus VuV allein durch die Veräußerung oder Zwangsversteigerung nicht unterbrochen oder gelöst wird, soweit das Substrat für die Vermietungsimmobilie (Veräußerungs- oder Versteigerungserlös) zur Schuldentilgung eingesetzt wird und nicht ausreicht (sog. Vorrang der Schuldentilgung). Etwas anderes gilt jedoch, wenn die ursprüngliche Einkünfteerzielungsabsicht bereits vor Veräußerung oder Zwangsversteigerung aus anderen Gründen weggefallen ist (BFH v. 21.1.2014 – IX R 37/12, *DB* 2014, 1171, betr. Abzug von Schuldzinsen bei Umqualifizierung von einer Vermietungstätigkeit hin zur Liebhaberei).

Weitere Besonderheiten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung: Neben dem Problembereich des Abzugs von Schuldzinsen als nachträgliche WK sind gerade im Bereich der Einkünfte aus VuV folgende Besonderheiten zu beachten:

► *Typisierter Werbungskostenabzug 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; v. 14.10.2003 – IX R 18/01, BStBl. II 2004, 263; einschränkend aber BMF v. 26.11.2001, BStBl. I 2001, 868, für Maßnahmen, die auf künftige Wohnbedürfnisse des 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. Entstehen dem Stpfl. im umgekehrten Fall Aufwendungen noch während der Zeit der Eigennutzung, aber im Hinblick auf die spätere Vermietung, geht die Rspr. typisierend davon aus, dass die Maßnahmen (zB Reparaturen/Renovierung) durch die Eigennutzung veranlasst sind, auch wenn sie eine zügigere Vermietung befördern sollte (vgl. BFH v. 1.4.2009 – IX R 51/08, *BFH/NV* 2009, 1259; kein Abzug als vorab veranlasste WK; uE bei feststellbarem Veranlassungszusammenhang mit späterer Vermietungstätigkeit bedenklich, so auch KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 21 Rn. 82). Zur Typisierungsbefugnis im Hinblick auf den Überlagerungsgedanken s. HEUERMANN, *StBp.* 2009, 209.

► *Gebäudeabbruch als letzter Akt der Vermietungstätigkeit:* Die Abbruch- und Aufräumkosten für ein Gebäude, das ein Stpfl. zunächst zur Erzielung von Vermie-

tungseinkünften nutzt, das dann aber wirtschaftlich und technisch verbraucht ist, sind idR ebenso wie die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) als WK abziehbar (BFH v. 1.12.1992 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12; v. 31.8.1993 – IX R 79/89, BFH/NV 1994, 232, jeweils mwN). Der Entschluss des Stpfl., ein Gebäude abzubrechen, bringt in diesen Fällen die Tatsache seines wirtschaftlichen Verbrauchs zum Ausdruck, und zwar ohne dass es darauf ankommt, ob an die Stelle des abgebrochenen Gebäudes ein dem gleichen Zweck gewidmeter Neubau tritt (BFH v. 13.3.1998 – IX R 26/96, BFH/NV 1998, 1212). Entscheidend ist, dass der Grund für den Abriss (zB Mängel) in der Zeit der Vermietung vor Aufgabe einer Vermietungsabsicht entstanden ist (vgl. BFH v. 31.7.2007 – IX R 51/05; BFH/NV 2008, 933). Zur Problematik der Abziehbarkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einstellung der Einkunftserzielung s. Anm. 162 und LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 42, 45.

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

► *Schuldzinsen auf ein Darlehen zur Finanzierung von Werbungskosten:* Nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit gezahlte Schuldzinsen sind nach Auffassung des BFH als nachträgliche WK bei den Einkünften aus VuV zu berücksichtigen, wenn mit dem Kredit Aufwendungen finanziert worden sind, die während der Vermietungstätigkeit als sofort abziehbare WK (zB Erhaltungsaufwendungen, laufende Hauskosten) zu beurteilen waren (BFH v. 16.9.1999 – IX R 42/97, BStBl. II 2001, 528). Der BFH v. 12.10.2005 (IX R 28/04, BStBl. II 2006, 407) hat klargestellt, dass es in diesen Fällen nicht darauf ankommt, ob ein bei einer Veräußerung des Objekts erzielter Erlös zur Tilgung des Darlehens ausgereicht hat. Vielmehr bleibt danach der durch die tatsächliche Verwendung des Darlehens zur Finanzierung sofort abziehbarer WK geschaffene Zusammenhang mit der Einkunftsart VuV auch nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit bestehen

(BFH v. 12.10.2005 – IX R 28/04, BStBl. II 2006, 407; so auch BMF v. 3.5.2006 – IV C 3 - S 2211-11/06, BStBl. I 2006, 363). 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. 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.

171 Einstweilen frei.

172 (9) Anwendungsbeispiele für nachträgliche Werbungskosten

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19): Wird ein ehemaliger Geschäftsführer einer GmbH wegen der unterlassenen Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen haftungsmäßig in Anspruch genommen, sind nachträgliche WK anzuerkennen (BFH v. 14.10.1960 – VI 45/60 U, BStBl. III 1961, 20). Gleiches gilt, wenn der GmbH-GesGf. nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (zB wegen Insolvenz der KapGes.) aus einer Bürgschaftsübernahme in Anspruch genommen wird (vgl. FG Köln v. 25.2.1986 – VIII 181/82 E, EFG 1986, 392, rkr.; s. aber BFH v. 5.10.2004 – VIII R 64/02, BFH/NV 2005, 54: Übernahme einer Bürgschaft zu Gunsten der GmbH bei nicht unbedeutender Beteiligung regelmäßig nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst; s. auch BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343). Die Zahlung einer Vertragsstrafe an den früheren ArbG wegen wettbewerbswidrigen Verhaltens durch vorzeitiges Erlangen einer neuen Arbeitsstelle führt ebenfalls zu nachträglichen WK (RFH v. 27.8.1930, RStBl. 1931, 20). Keine nachträglichen WK sind dagegen die Kosten für die Forschungstätigkeit eines emeritierten Professors (BFH v. 5.11.1993 – VI R 24/93, BStBl. II 1993, 238). Zahlungen des GesGf. aufgrund eines Haftungsbescheids des FA (§ 69 iVm. § 35 AO) sind grds. WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, wenn sie durch eine Pflichtverletzung während seiner Tätigkeit als angestellter GesGf. verursacht wurden und ein objektiver Zusammenhang zwischen Pflichtverletzung und der beruflichen Tätigkeit besteht. Dies gilt auch, wenn die Zahlungen vom ehemaligen GesGf. nach Auflösung der Gesellschaft geleistet werden und die Pflichtverletzung während der Tätigkeit als GesGf. verursacht wurde (FG Sachs.-Anh. v. 2.7.2013 – 4 K 1508/09, EFG 2013, 1651, rkr.). Keine nachträglichen WK sind dagegen anzunehmen, wenn die Aufwendungen wie zB beim Ruhestandsbeamten (vgl. FG Sachs.-Anh. v. 25.7.2012 – 8 K 2495/07, nv., rkr., FG Hamb. v. 13.2.2013 – 5 K 50/11, nv., rkr., betr. jeweils Pastoren im Ruhestand) oder emeritierten Professor ohne Verpflichtung aus freien Stücken getätigt werden (vgl. FG Hamb. v. 19.7.2012 – 3 K 33/11, nv., rkr.).

Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20): Da mit der Einführung der Abgeltungsteuer ab VZ 2009 auch der WKAbzug qua Gesetz ausgeschlossen ist (§ 20 Abs. 9 Satz 1), kommt ab diesem Zeitpunkt auch die steuermindernde Berücksichtigung nachträglich veranlasseter WK nicht mehr in Betracht (allgemein zum WKAbzug bei Einkünfte aus Kapitalvermögen: HOLLATZ, DB 2013, 1208; MERTENS/KARRENBROCK, DStR 2013, 950).

Beispiele aus der Rechtsprechung zur Gesetzeslage bis Veranlagungszeitraum 2008: Rückständige Zinsen für ein Darlehen zum Erwerb einer wesentlichen Beteiligung iSv. § 17, die auf die Zeit bis zur Veräußerung der Beteiligung entfallen, können als nachträgliche WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden

(BFH v. 18.8.1992 – VIII R 22/89, BFH/NV 1993, 465; v. 9.10.2001 – VIII B 43/01, StuB 2002, 29; anders aber BFH v. 27.11.1995 – VIII B 16/95, BFH/NV 1996, 406, für Zinsen nach Aufgabe einer wesentlichen Beteiligung). Nach der Insolvenz oder der Liquidation einer KapGes. anfallende Schuldzinsen eines Gesellschafters (zB Schuldzinsen aus der Finanzierung einer Beteiligung an einer GmbH sowie eines infolge einer Bürgschaft für die GmbH aufgenommenen Kredits) können dagegen nicht als nachträgliche WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgesetzt werden (BFH v. 28.5.1997 – VIII R 25/96, BStBl. II 1997, 724). 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; v. 12.9.2007 – VIII R 38/04, BFH/NV 2008, 37). Zur Berücksichtigung von Schuldzinsen im Zusammenhang mit einer ehemaligen, im PV gehaltenen GmbH-Beteiligung s. BFH v. 8.9.2010 – VIII R 1/10, BFH/NV 2011, 223 und zu Zinsen auf nachträgliche AK einer aufgegebenen GmbH-Beteiligung s. BFH v. 29.10.2013 – VIII R 13/11, BStBl. II 2014, 251.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21): Abstandszahlungen des Vermieters an weichende 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 von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 202 [7/2003]). Ständen Abbruchkosten in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der vorherigen Überlassung an die Voreigentümer und waren die Altlasten durch deren gewerbliche Nutzung veranlasst, so sind die Abbruchkosten als nachträgliche WK (sog. letzter Akt der Vermietungstätigkeit) anzusehen (BFH v. 10.4.2008 – IX B 126/07, BFH/NV 2008, 1332). Keine nachträglichen WK sind dagegen Aufwendungen, die dazu dienen, eine leer stehende Immobilie in verkaufsfähigem Zustand zu halten (BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043). Zu weiteren Anwendungsbeispielen im Bereich der Einkünfte aus VuV s. Anm. 170.

Sonstige Einkünfte (§ 22): Beratungskosten wegen gewünschter Wiederaufnahme von Zahlungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung; Rückzahlung von durch den Stpfl. zu viel vereinnahmten Renten (laut hM negative Einnahmen).

Einstweilen frei.

173–174

cc) Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen

Schrifttum: 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 am Main ua. 1995; DRENECK, Gedanken zum Aufteilungs- und Abzugsverbot – § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG im Wandel, in KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 497; KRUSE, Zur Feier des Tages (zum Aufteilungsverbot), in KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 491; EGGERS, Kehrtwende bei der steuerlichen Behandlung von nur teilweise beruflich genutzten Computern, StuB 2002, 270; CLAAS, Brennpunkte und neue Entwicklungen zum Werbungskostenabzug, KÖSDI 2002, 13213; SCHEICH, Das Abzugsverbot und -gebot gemischter Aufwendungen, Diss. München 1996; SCHEICH, Abzugsfähigkeit von gemischten Reiseaufwendungen, DStR 1997, 905; SCHEICH, Die neue Finanzrechtsprechung zum Aufteilungs- und Abzugsverbot für Computerkosten, Inf. 2002, 129; EHEHALT, Aufwendungen des Arbeitgebers aus Anlass des Geburtstags eines Arbeitnehmers sind nicht zwangsläufig Arbeitslohn, KFR Fach 3 EStG § 19, 1/03, 241; GOSCH, Zur Behandlung von Repräsentationsaufwand des Arbeitgebers als Arbeitslohn, StBp. 2003, 253; STRAHL, Wider das Aufteilungs- und Abzugsverbot, KÖSDI 2004, 14019; WOLF/SCHÄFER, Abgrenzung der beruflichen von der privaten Sphäre im Wandel,

DB 2004, 775; OFFERHAUS, Geburtstag und Reisen, DStR 2005, 446; KRÜGER, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot in der Rechtsprechung des BFH, BB 2006, Beilage 6, 39; BILSDORFER, Aufteilung von Reisekosten – Steht das Aufteilungsverbot vor dem Aus?, *Steu-Stud.* 2007, 339; WEBER, Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip, *StuW* 2009, 184; PEZZER, Das Aufteilungsverbot ist aufgehoben; wie geht es weiter? – Eine erste Einschätzung des Beschlusses von 21.9.2009, *GrS* 1/06, DStR 2010, 93; FISCHER, Der BFH verabschiedet das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot, *NWB* 2010, 412; ALBERT, Auswirkungen des Beschlusses des Großen BFH-Senats zum Aufteilungs- und Abzugsverbot, *FR* 2010, 220; ORTMANN-BABEL, Aufteilung der Aufwendungen für gemischt veranlasste Reise, *BB* 2010, 296; JOCHUM, Gemischt veranlasste Aufwendungen, *DStZ* 2010, 665; DRÜEN, Rechtsprechungswechsel des Großen Senats, *StJb.* 2010/2011, 65; KANZLER, Großer Senat des BFH zur Abzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen; SCHWENKE, Neuausrichtung der Rechtsprechung, *FR* 2011, 1051; SÖHN, Aufteilbarkeit gemischt veranlasster Aufwendungen, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), *Steuerrecht im Rechtsstaat*, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 795; STECK, Das „neue“ Aufteilungs- und Abzugsverbot, *DStZ* 2011, 191; KANZLER, Anmerkungen zum Vorlagebeschluss des BFH vom 21.11.2013, *IX R* 23/12, *FR* 2014, 371.

175 (1) Begriff der gemischten Aufwendungen

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

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

Beispiel 2: Unfallbedingte Beschädigung eines überwiegend beruflich genutzten Pkw. auf einer Privatfahrt wegen Fehlverhaltens eines anderen Verkehrsteilnehmers.

Die sachverhaltsmäßige Überlagerung und Verkettung verschiedener Veranlassungsfaktoren wirkt aus rechtssystematischer wie auch aus rechtsanwendungsbezogener Sicht komplexe Abgrenzungs-, Zuordnungs- und Wertungsfragen im WK-Bereich auf. Aufwendungen, die sowohl betrieblich/beruflich als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, bezeichnet man als sog. gemischte Aufwendungen (vgl. zum Begriff SEILER in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 12 Rn. 4; zur Rechtsentwicklung s. BFH v. 21.9.2009 – *GrS* 1/06, *BStBl.* II 2010, 672).

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

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

Beispiel 3: 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.

(2) Gesetzlich geregelte Fälle gemischter Aufwendungen

176

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

- Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 2 betr. Aufwendungen eines Stpfl. für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, die – zT höhenmäßig begrenzt – der Erwerbssphäre zugerechnet werden (vgl. zur umstrittenen Einordnung als gemischte Aufwendungen BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, BFH/NV 2009, 338).
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 betr. Verpflegungsmehraufwendungen bei erwerbsbezogenen Reisen und dHf.; der private Versorgungscharakter der Aufwendungen wird für derartige Fallkonstellationen als unwesentlich eingestuft.
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 betr. Berufskleidung. Die Tatsache des persönlichen Bekleidetseins wird insoweit vom Steuergesetzgeber in den Hintergrund gerückt, der Erwerbszusammenhang dominiert.
- Abs. 6 betr. Abzugsverbot von (erwerbsbezogenen) Aufwendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden (entsprechendes Abzugsverbot bei BA in § 4 Abs. 9).
- § 10 Abs. 1 Nr. 5 betr. Kinderbetreuungskosten; durch die Zuordnung zum SABereich hat der Gesetzgeber zu erkennen gegeben, dass er die Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit selbst bei Berufstätigkeit beider Ehegatten nicht anerkennen will (dazu kritisch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 239; vgl. auch BFH v. 23.4.2009 – VI R 60/06, BStBl. II 2010, 267: Kein WKAbzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten im VZ 2001).
- § 12 Nr. 1 Satz 2 betr. bestimmte Kosten der privaten Lebensführung, die auch dem Beruf förderlich sind (BFH v. 29.11.2006 – VI R 36/02, BFH/NV 2007, 68; v. 24.9.2013 – VI R 35/11, BFH/NV 2014, 500; eingehend dazu s. Anm. 179; zum Verhältnis von § 12 Nr. 1–5 zu § 9 s. Anm. 29).
- § 12 Nr. 3 und 4 betr. bestimmte Steuern, Geldstrafen und strafähnliche Sanktionen, die ungeachtet einer erwerblichen Mitveranlassung in vollem Umfang den nicht abziehbaren Ausgaben zugerechnet werden.
- § 12 Nr. 5 betr. Abzugsverbot von (erwerbsbezogenen) Aufwendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden (seit VZ 2004).

(3) Voller Werbungskostenabzug gemischter Aufwendungen nur bei weitaus überwiegendem Erwerbsbezug (Wesentlichkeitsprinzip)

177

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. 27.5.1994 – VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17; v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346; v. 27.12.2000 – IX B 133/99, BFH/NV 2001, 755; v. 18.5.2005 – VIII R 43/03, BFH/NV 2005, 2174; v. 15.3.2007 – VI R 14/04, BStBl. II 2007, 814; v. 9.12.2010 – VI R 42/09, BStBl. II 2011, 522; v. 5.7.2012 – VI R 50/10, BStBl. II 2013, 282; v. 24.9.2013 – VI R 35/11, BFH/NV 2014, 500). Es handelt sich letztlich um eine strechtl. Wertungsfrage bezogen auf den einzelnen Sachverhalt, die in der Besteuerungspraxis naturgemäß vom jeweiligen Rechtsanwender auf Basis seines Rechtsgefühls unterschiedlich beantwortet wird; eine allgemein verwendbare Wesentlichkeitsformel, etwa in Form eines quantitativen Maßstabs, ist bislang nicht gelungen und dürfte auch nicht erreichbar sein (vgl. CLAAS, KÖSDI 2002, 13213; ähnlich WANNER, StuW 1987, 302 [315]; keine mathematische Gleichung). Nur bei einem als wesentlich zu qualifizierenden erwerbsbezogenen Veranlassungsfaktor ist die Einstufung als WK zulässig; ein lediglich mitursächlicher Erwerbsbezug reicht dagegen idR nicht aus.

Die Rspr. hat, soweit ersichtlich, keine allgemeingültigen Anhaltspunkte für die quantitative Bestimmung der unschädlichen Bagatellgrenze, sondern diesbezüglich nur den jeweiligen Einzelfall gewürdigt (zB BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983, 586: 5 % unschädlich bei Kfz.; v. 21.11.1986 – VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262: 15,5 % schädlich bei Sportgeräten und -bekleidung eines Lehrers; v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BFH/NV 2004, 872: 10 % unschädlich bei PC). Eine private Mitveranlassung bis zu 10 % dürfte aber im Allgemeinen unschädlich sein (vgl. SEILER in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 12 Rn. 5: „Indiz“; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 4: bei prozentualer Aufteilung bietet sich die 10 %-Grenze an; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 145 [10/2013]; so auch die FinVerw. in BMF v. 6.7.2010, BStBl. II 2010, 614; kritisch insoweit: SÖHN, FS Spindler, 795, 799; s. auch § 12 Anm. 72). Es handelt sich bei dieser quantitativen Grenzziehung uE lediglich um eine (widerlegbare) verfahrensökonomische Orientierungsleitlinie; im Einzelfall sind ergänzende qualitative Wertungsüberlegungen im Rahmen einer Gesamtbildbetrachtung anzustellen (vgl. U. PRINZ, FR 1987, 330 [332]). Private Umstände, die keine oder nur geringe Kosten auslösen, dürften ebenso als unwesentlich außer Betracht bleiben und den WKAbzug nicht beeinträchtigen (vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 11).

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

178 (4) Aufteilung gemischter Aufwendungen

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 (zB Kontoführungsgebühren, Kfz.-Kosten, Telefonkosten). Bei Fehlen eines solchen Aufteilungsmaßstabs sollte danach eine griffweise Schätzung des beruflichen Teils und der von der Bestimmung des § 12 Nr. 1 Satz 2 betroffenen Aufwendungen aus Gründen der Steuergerechtigkeit nicht in Betracht kommen (sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot für nicht leicht und einwandfrei aufteilbare Aufwendungen).

Nachdem aus den neueren Entscheidungen des BFH bereits gewisse Aufweichungstendenzen dieses Prinzips erkennbar waren (hierzu STRAHL, KÖSDI 2003, 14019), hatte schließlich der Große Senat des BFH v. 21.9.2009 (GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) seine jahrzehntealte, stets umstrittene Rspr. aufgegeben und das Aufteilungs- und Abzugsverbot neu justiert. In den bisher ergangenen Folgeentscheidungen des BFH (etwa BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687, betr. Auslandsgruppenreise; v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BStBl. II 2010, 685, betr. Fortbildungsveranstaltung; v. 9.3.2010 – VIII R 32/07, BFH/NV 2010, 1330, betr. Auslandsreise; v. 5.2.2010 – IV B 57/09, BFH/NV 2010, 880, betr. Auslandsreise; v. 9.12.2010 – VI R 42/09, BStBl. II 2011, 522, betr. WK eines Pfarrers anlässlich einer Pilgerwallfahrt und Tertiatskursfahrt; v. 24.9.2013 – VI R 35/11, BFH/NV 2014, 500, betr. Kosten aus Anlass eines Priesterjubiläums als WK; v. 21.11.2013 – IX R 23/12, FR 2014, 371, betr. Vorlagebeschluss an den GrS zur Aufteilbarkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer, Az. GrS 1/14) hat der BFH nun die neu entwickelten Aufteilungsgrundsätze über die Aufteilung von Reisekosten hinaus auf andere Arten von gemischten Aufwendungen übertragen. Da der BFH seine Rechtsansicht im Hinblick auf ein allgemeines, aus § 12 Nr. 1 Satz 2 ableitbares Aufteilungs- und Abzugsverbot ausdrücklich aufgegeben hat, gelten die neuen Rechtsgrundsätze damit allgemein für alle sowohl beruflich/betrieblich als auch privat veranlassten Aufwendungen (ebenso LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 4; PEZZER, DStR 2010, 93; ALBERT, FR 2010, 220; BERGKEMPER, DB 2010, 147; STRECK, NJW 2010, 896; s. auch § 12 Anm. 60). Danach gelten nun folgende Aufteilungsgrundsätze:

- Entsprechend dem Grundsatz der Unbeachtlichkeit geringfügiger Einflüsse stehen – wie bisher – unwesentliche private Mitveranlassungsmomente einem WKAbzug nicht entgegen (s. § 12 Anm. 62). Umgekehrt eröffnet eine unbedeutende Mitveranlassung von Aufwendungen für die Lebensführung durch eine Tätigkeit im Rahmen der Überschusseinkunftsarten auch weiterhin keinen WKAbzug (vgl. BFH v. 5.2.2010 – IV B 57/09, BFH/NV 2010, 880). Zum fortbestehenden Problem der quantitativen Bestimmung der unschädlichen Bagatellgrenze s. Anm. 177.
- Aufwendungen, die sowohl wesentlich durch die Erwerbstätigkeit als auch wesentlich privat veranlasst sind, sind idR aufzuteilen, sofern die privaten und beruflichen Anteile abgrenzbar sind. Einen einheitlichen Aufteilungsmaßstab für alle Aufwendungen gibt es dabei nicht; es gilt derjenige, der nach Lage des Einzelfalls als sachgerecht angesehen werden kann (zB Zeitanteile einer Reise, Flächenverhältnisse bei gemischt genutzten Räumen, ggf. Schätzung; vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 5). Im Einzelfall kann eine unterschiedliche Gewichtung der verschiedenen Veranlassungsbeiträge geboten sein (vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 7, mit zahlreichen Beispielen aus der Rspr.). Die bisherigen Rechtsprechungs-

grundsätze zur Aufteilung gemischter Aufwendungen gelten im Wesentlichen fort (zB Computerkosten, Kfz.-Kosten, Telefongrundgebühren, Leerstandszeiten einer Ferienwohnung; Einzelnachweise bei SEILER in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 12 Rn. 8; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 3, Rn. 8, betr. Auslandsgruppenreisen und Rn. 16, 25). Zu weiteren Einzelheiten s. § 12 Anm. 66 ff.

- Greifen die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (zB bei einer beruflichen und privaten Doppelmotivation) aber so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, fehlt es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, so kommt ein Abzug der Aufwendungen auch nach der geänderten Rspr. des Großen Senats insgesamt nicht in Betracht (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, unter C.III.4.c der Gründe; s. auch § 12 Anm. 66). Damit wird das Aufteilungs- und Abzugsverbot auf die tatsächlich unteilbaren Aufwendungen beschränkt (s. Anm. 179).

179 (5) Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Aufwendungen für die Lebensführung

Das von der BFH-Rspr. entwickelte, aus § 12 Nr. 1 Satz 2 abgeleitete Aufteilungs- und Abzugsverbot bleibt in der praktischen Anwendung nach der Neujustierung beschränkt auf die Fälle, in denen die unterschiedlichen betrieblichen/beruflichen und privaten Veranlassungszusammenhänge der (einheitlichen) Aufwendung objektiv nicht quantifizierbar sind (in diesem Sinne bereits BFH v. 20.7.2006 – VI R 94/01, BStBl. II 2007, 121). Gemeint sind Kosten der privaten Lebensführung, die auch dem Beruf förderlich sind (zB BFH v. 29.11.2006 – VI R 36/02, BFH/NV 2007, 681: Reise einer Religionslehrerin durch das Heilige Land; v. 24.9.2013 – VI R 35/11, BFH/NV 2014, 500, betr. Kosten aus Anlass eines Priesterjubiläums als WK) oder dem Beruf förderliche Repräsentationsaufwendungen (zB für besonders gepflegte Kleidung eines Bankkaufmanns oder Managers oder für die Anmietung einer besonders großen und repräsentativen Wohnung, um darin auch Geschäftspartner empfangen zu können; Beitritt zum Golfclub; vgl. ORTMANN-BABEL, BB 2010, 296). In diesen Fällen greifen die verschiedenen Veranlassungsbeiträge derart ineinander, dass eine Trennung nur willkürlich erfolgen kann (so zutr. PEZZER, DStR 2010, 93). Zum Begriff der Repräsentationskosten s. § 12 Anm. 56.

Stellungnahme: Den neuen Aufteilungsgrundsätzen und der Beschränkung des Aufteilungs- und Abzugsverbots auf unteilbare Aufwendungen der Lebensführung und Repräsentationsaufwendungen ist uE uneingeschränkt zuzustimmen. Sie stehen im Einklang mit Wortlaut und Zwecksetzung des § 12 Nr. 1 Satz 2, die eine Anwendungsbeschränkung allein auf erwerblich mitmotivierte Repräsentationsaufwendungen im gesellschaftlichen Bereich gebieten (vgl. TIPKE, StuW 1979, 193 [204], mit Hinweis auf die Gesetzgebungshistorie; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 242 ff.); nur insoweit tritt die private Lebensführung als wesentlicher Veranlassungsfaktor aufgrund steuergesetzlicher Anordnung in den Vordergrund. Bei dieser Gruppe von Aufwendungen handelt es sich ihrer Natur nach um private Aufwendungen, die nicht allein dadurch zu WK werden, weil sie der Förderung des Berufs dienen (LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 1). Durch Anwendung der neuen Aufteilungsgrundsätze kann nunmehr dem objektiven Nettoprinzip zur weitestgehenden Verwirklichung verholfen werden.

180–182 Einstweilen frei.

(6) Wechsel des Veranlassungszusammenhangs

183

Bei Aufwendungen im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen (zB laufenden Zinszahlungen zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes) kann der steuererhebliche Veranlassungszusammenhang wegen einer erkennbar geänderten Absicht des Stpfl. im Zeitablauf umschlagen (etwa bei Veräußerung der Immobilie und nachträglichen Schuldzinsen; s. insbes. Anm. 170). Dies ist bei steuersystematischer Betrachtung zutreffend, da der Veranlassungszusammenhang bei jeder Verausgabehandlung 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

dd) Aufwendungen auf die Vermögenssphäre

Schrifttum: Grundlegend HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 359. DURCHLAUB, Zur Steuerpflicht der Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen, Diss. Berlin 1993; JONAS, Fehlgeschlagene Aufwendungen als Werbungskosten (Die Vermögenssphäre bei den Überschüßeinkünften), 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 Überschüßerzielungsvermögen im Einkommensteuerrecht, StuW 1994, 138; ALT, Das Überschüßerzielungsvermögen im Einkommensteuerrecht, Diss. Heidelberg 1994; FLIES, Vermögensverluste bei den Überschüßeinkünften, Diss. Bochum 1995; KRÜGER, Führen Werbungskosten zu Überschüßerzielungsvermögen?, FR 1995, 633; FLIES, Wann sind Verluste von privaten Wirtschaftsgütern Werbungskosten?, DStR 1996, 89; FLIES, Verluste nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter bei den Überschüßeinkünften, FR 1996, 702; UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, Diss. Berlin 1996; UHLÄNDER, Über Privatvermögensverluste im Einkommensteuerrecht, FR 1996, 301; RADEMACHER/GOTTWALD, Das steuerliche Arbeitsvermögen – ein Beitrag für mehr Steuergerechtigkeit, FR 2003, 336; SCHNEIDER, Die Arbeitnehmerinkünfte und weitere Einkünfte aus Rechtsbeziehungen zum Arbeitgeber in der Rechtsprechung des BFH, DB 2006, Beilage 6, 51; KÜHNEN, Grundsätze zur Berücksichtigung unfreiwilliger Vermögensminderungen des Arbeitnehmers als Werbungskosten, EFG 2007, 831.

(1) Abgrenzungsproblem

185

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

Zum Streit, ob der Dualismus der Einkünfteerzielung gegen Art. 3 GG verstößt, HEY in TIPKE/LANG, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 185; grundlegend UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, 1996, 71 ff.; DURCHLAUB, Zur Steuerpflicht der Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen, 1993.

Nur falls es gänzlich an einem Einnahmeerzielungszusammenhang fehlt, zB bei Beendigung der Einkünfteerzielungsabsicht mit der tatsächlichen Einstellung

der Arbeits-/Vermietungstätigkeit (vgl. BFH v. 2.3.1993 – IX R 69/89, BFH/NV 1993, 532, betr. unbedingten Maklerauftrag für die Veräußerung eines leer stehendes 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 unabhärbare Zeit leer steht (vgl. BFH v. 19.9.1990 – IX R 5/86, BStBl. II 1990, 1030; v. 16.2.1993 – IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646; v. 29.10.2002 – VIII B 125/01, BFH/NV 2003, 314), scheiden substanzbezogene Aufwendungen von vornherein für den WKAbzug aus; es mangelt an einem auch nur bescheidenen tatsächlichen oder geplanten Einnahmebezug.

186 (2) Grundsatz der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre (Vermögensneutralitätsprinzip)

Kein steuerverhaftetes Vermögen im Privatbereich: Die dualistische Ausgestaltung der Einkünfteermittlung (kritisch dazu HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 181 ff. mwN) ist Ursache des Abgrenzungsproblems bei Aufwendungen auf die Vermögenssphäre und daher bei der systemgerechten Ausdeutung des WKBegriffs zu berücksichtigen:

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

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

Zur umstrittenen Rechtsfigur des sog. Erwerbs- oder Überschusserzielungsvermögens: ablehnend zB THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 497 (10/2013); VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 85 (7/2003); UHLÄNDER, FR 1996, 301 (304); RAUCH, Nachträgliche Werbungskosten – zu späte Aufwendungen?, 1996, 82 ff.; bejahend zB HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 253; KRÜGER, FR 1995, 633 (635); ALT, StuW 1994, 138; LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 48 (5/2013); RADEMACHER/GOTTWALD, FR 2003, 336; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 178.

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

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

Grundsatz der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre als allgemeines Rechtsprinzip? Zur Charakterisierung des fehlenden „steuerverhafteten Vermögens“ im Privatbereich sprechen Rspr. und Schrifttum teilweise vom sog. Grundsatz der stl. Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre; entsprechend diesem Prinzip sollen Aufwendungen auf das Vermögen als solches trotz Erfüll-

lung des Ausgabenkriteriums und eines – mitunter sehr entfernten – Einnahmebezugs nicht als WK einkunftsmindernd 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 (19f.), betr. Zinsen für einen überwiegend privat genutzten Pkw.; v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, betr. vergebliche AHK eines Gebäudes; v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474, betr. Veräußerungsverlust bei Verkauf eines selbstgenutzten Einfamilienhauses wegen einer Versetzung; v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159, betr. Gutachtenkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen; v. 19.12.2007 – VIII B 43/07, BFH/NV 2008, 566, betr. Abzug von Gutachtenkosten als WK; v. 6.10.2009 – IX R 50/08, BFH/NV 2010, 622, betr. Aufwendungen zur Abwehr von Rückübertragungsansprüchen nach dem Vermögensgesetz; v. 30.11.2010 – VIII R 58/07, BStBl. II 2011, 491, betr. Währungskurschwankungen bei der Aufnahme und Tilgung von Fremdwährungsdarlehen; v. 30.7.2013 – VI B 7/13, BFH/NV 2013, 1922, betr. WKAbzug bei Verlusten in der privaten Vermögenssphäre; KRUSE, FR 1981, 473 (478); B. MEYER, DStR 1981, 131; CURTIUS-HARTUNG, StbJb. 1982/83, 11 (18, 20); VON BORNHAUPT, NWB Fach 6, 2885; WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 17f.; STARK in LBP, § 9 Rn. 52f. (11/2003); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 359 mwN; LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 48 (5/2013); s. hierzu auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 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 THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 136 [10/2013]; zum verbleibenden Anwendungsumfang des Vermögensneutralitätsprinzips s. STARK in LBP, § 9 Rn. 53 [11/2003]). Der Substanzbezug von Aufwendungen steht ihrer WKEigenschaft nicht generell entgegen (so auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 25); durch die obige Formulierung wird die stl. Grenzziehung daher eher verwischt als klargestellt (glA KNOBBE-KEUK, DStZ 1984, 335 [338–340]; U. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 60–62: „Steuerliche Zwitternatur der Vermögenssphäre“; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 136 [10/2013]); „... in dieser Allgemeinheit nicht zutreffend und damit missverständlich“).

(3) 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. Insbesondere die bei der Veräußerung von WG des PV anfallenden Gewinne oder Verluste sowie die damit unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen sind stl. bei der Einkünftermittlung nicht zu berücksichtigen (Ausnahme: Gewinne oder Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23 Abs. 3 Satz 1; bei Vorgängen im Rahmen des § 17 entstehen BA). Derartige Aufwendungen fallen entsprechend der Wertung des Gesetzgebers im steuerneutralen Bereich an (vgl. zB BFH v. 23.2.2000 – VIII R 40/98, BStBl. II 2001, 24, betr. Ausgabepflicht bei typisch stiller Beteiligung als AK).

Unplanmäßige erwerbsbezogene Vermögensverluste (zB Verlust eines Arbeitsmittels, Ausfall einer Kapitalforderung) sind nach dem Charakter des betroffe-

nen Vermögensgegenstands 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 (vgl. BFH v. 30.11.2010 – VIII R 58/07, BStBl. II 2011, 491, betr. Währungskurschwankungen bei der Aufnahme und Tilgung von Fremdwährungsdarlehen). Beim BV-Vergleich zulässige Teilwertabschreibungen etwa sind im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 nicht möglich, da kein nutzungsbezogener Wertverlust vorliegt.

Aufwendungen zur Anschaffung, Herstellung oder Verbesserung der Vermögenssubstanz, die in den Einnahmeerzielungszusammenhang eingesetzt ist, haben wegen der Überlagerung durch Veranlassungsmotive einen ambivalenten Charakter (s. PRINZ, FR 1986, 397 [407]; eingehend Anm. 185). Im Ergebnis scheiden nur die auf nicht abnutzbare WG entfallenden Vermögensaufwendungen gänzlich aus der stl. Erfassung aus, zB die AK eines Wertpapiers oder Grundstücks.

Vgl. zB BFH v. 23.2.2000 – VIII R 40/98, BStBl. II 2001, 24; v. 30.10.2001 – VIII R 29/00, BFH/NV 2002, 268; v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159; v. 19.12.2007 – VIII B 43/07, BFH/NV 2008, 566; v. 6.10.2009 – IX R 50/08, BFH/NV 2010, 622; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 138 (10/2013); VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 91 f. (7/2003); s. auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 27, mit Beispielen für Aufwendungen auf das Vermögen.

Bei abnutzbaren ertragbringenden Vermögensgegenständen sind Abschreibungen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 zulässig, ohne dass eine Wertkorrektur bei einer etwaigen späteren Veräußerung des WG erfolgt (s. auch FG München v. 13.12.1974 – V 78/74 E, EFG 1975, 251, rkr.: Mehrerlös bei Verkauf eines erwerbsgenutzten Pkw. ist erfolgsneutral). Der Rechtscharakter der AfA-Regelung ist allerdings streitig (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 am eingesetzten WG hinzu, so erfährt das o.g. Vermögensneutralitätsprinzip durch Gesetzgeber und Rspr. erhebliche Einschränkungen, deren rechtssystematische Bedeutung auf Basis des Veranlassungsprinzips str. ist (vgl. auch PRINZ, FR 1986, 397 [407–409]). Diese Einschränkungen erstrecken sich auf:

- Aufwendungen für Arbeitsmittel gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6;
- Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 für abnutzbare ertragbringende PrivatWG (AfaA ist eingeschlossen; vgl. BFH v. 24.11.1994 – IV R 25/94, BStBl. II 1995, 318; v. 9.1.2002 – VI B 222/01, nv., betr. jeweils AfaA bei Unfall auf beruflicher Fahrt);
- Aufwendungen für sog. geringwertige WG gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und 7 iVm. § 6 Abs. 2 (unter 410 €) und Abs. 2a (abschreibbarer Sammelposten für WG zwischen 150 € und 1000 €) sowie für Vermögensgegenstände mit einer Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr außerhalb des Anwendungsbereichs von Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und 7;

- verschiedene weitere Aufwendungsarten, die zwar einen Substanzbezug aufweisen, aber vorrangig durch die steuerrelevante 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, Gebäudeversicherungen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2; Erhaltungsaufwendungen; Fehlaufwendungen);
 - unplanmäßige Verluste an Vermögensgegenständen, die durch eine konkrete erwerbsbezogene Tätigkeit oder ein der Erwerbssphäre zuzuordnendes Schadensereignis veranlasst sind (str.; s. Anm. 190–195);
 - Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit stpfl. Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 22 Nr. 2 iVm. § 23. Bei Umschichtungsvorgängen im Rahmen des § 17 fallen dagegen BA an.
- *Stellungnahme:* Die Geltendmachung derartiger substanzbezogener Aufwendungen als WK entspricht uE 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 LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 25; FLIES, Vermögensverluste bei den Überschufteinkünften, 1995, 43 ff.; FLIES, FR 1996, 702; aA THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 140 (10/2013); UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, 1996, 110 ff.; KRUSE, FS Ritter, 1997, 413 (419 ff.); JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 540 (552).

Dies ergibt sich unmittelbar aus Abs. 1 Satz 1, aber auch aus den speziellen Anordnungen in Abs. 1 Satz 3. Die o.g. Grenzen des Vermögensneutralitätsgrundsatzes sind daher folgerichtig; die entsprechenden Gesetzesanordnungen haben in ihrer inhaltlichen Kernaussage lediglich deklaratorischen Charakter. Die vom Gesetzgeber getroffene Wertentscheidung zum grundsätzlichen Verzicht auf die stl. Erfassung insbes. von Veräußerungsgewinnen und -verlusten lässt die o.g. Beurteilung uE unberührt.

(4) 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, wenn 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 f.). Die stl. Geltendmachung erfolgt bei den aktivierungspflichtigen Aufwendungen regelmäßig über die AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7; Erhaltungsaufwendungen sind dagegen zum Verausgabungszeitpunkt als allgemeine WK gem. Abs. 1 Satz 1 abziehbar. Ohne Berücksichtigung des erwerbsbezogenen Wertverzehrs wäre der steuerrelevante Überschuss unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten unzutreffend bemessen.

Trotz evtl. bestehenden Veranlassungszusammenhangs scheiden die in einer nicht abnutzbaren Vermögenssubstanz nach den Aktivierungsgrundsätzen gespeicherten Aufwendungen gänzlich aus der steuerrelevanten Erwerbssphäre aus (zB AK für verpachtete Grundstücke, ertragbringende Wertpapiere; vgl. BFH v. 30.10.2001 – VIII R 29/00, BFH/NV 2002, 268, betr. Vermittlungskosten; v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl. II 2004, 597, betr. Beratungskosten bei

gescheitertem Anteilerwerb als AK; v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159, betr. Gutachtenkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen; v. 19.12.2007 – VIII B 43/07, BFH/NV 2008, 566, betr. Gutachterkosten; s. auch von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 91 f. [7/2003]: keine Aufwendungen).

Aufwendungen zur Erzielung nicht steuerbarer Einnahmen: Aufwendungen, die zwar einen ökonomischen Hintergrund haben, aber im Wesentlichen durch Tätigkeiten oder Leistungen zur Erzielung nicht stbarer Einnahmen wirtschaftlich veranlasst sind, bilden keine WK. Das Fehlen von sog. steuerverhafteten PV (s. Anm. 186) zieht insoweit – steuersystematisch konsequent – den Abschluss des WKAbzugs nach sich. Eine Aufteilung gemischt substanzveranlasster Aufwendungen mit der Folge des anteiligen Abzugs kommt nur in Ausnahmefällen bei Vorliegen klarer Abgrenzungskriterien in Betracht; ansonsten gilt der Wesentlichkeitsgrundsatz (s. Anm. 177). Die neuere Rspr. wendet bei der Versagung des WKAnsatzes wegen überwiegenden Substanzbezugs insoweit allgemein einen strengen Maßstab an, ist bei der Bejahung von WK also großzügig. So besteht zB bei vorübergehend leer stehender Wohnung der Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen mit der Erwerbstätigkeit fort, wenn sich der Stpfl. ernsthaft und nachhaltig um die Vermietung der Wohnung bemüht, selbst wenn er das Vermietungsobjekt daneben – zB wegen der Schwierigkeit einer Vermietung – auch zum Erwerb anbietet (BFH v. 9.7.2003 – IX R 102/00, BStBl. II 2003, 940; v. 9.7.2003 – IX R 48/02, BFH/NV 2004, 170). Ausreichend ist, dass der Stpfl. – neben einem stfreien Vermögensvorteil – einen (ggf. auch geringeren) Einnahmeüberschuss anstrebt (BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/99, BFH/NV 2000, 825). Im Übrigen kann der steuerrelevante Veranlassungsfaktor im Zeitablauf wechseln. Zum Abzug nachträglicher Schuldzinsen bei den Einkünften aus VuV im Falle einer nicht stbaren Veräußerung s. BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BFH/NV 2014, 1151.

► *Finanzierungsaufwendungen:* In die Kategorie der steuerneutralen Vermögensaufwendungen fallen etwa Schuldzinsen und andere Kreditkosten für den Erwerb von Kapitalvermögenswerten (zB Aktien, festverzinslichen Wertpapieren, GmbH-Beteiligungen), falls die Erwartung eines nicht stbaren Wertzuwachses (außerhalb von §§ 17, 23) gegenüber einer längerfristigen steuerrelevanten Einkunftszielung (zB durch Gewinnanteile, Zinserträge oder verdeckte Gewinnausschüttungen) anhand äußerlich erkennbarer Merkmale deutlich und konkret im Vordergrund steht; eine nur mitursächliche Hoffnung auf im steuerneutralen Vermögensbereich zu realisierende Wertsteigerungen reicht dagegen für die Versagung des WKAbzugs nicht aus.

Vgl. BFH v. 8.7.2003 – VIII R 43/01, BStBl. II 2003, 937, betr. Schuldzinsen bei einheitlich angeschafften, teilweise fremdfinanzierten Bundesanleihen: keine Aufteilung, wenn Einkunftszielung gegenüber der stfreien Vermögensmehrung im Vordergrund steht; s. auch VÖLLMEKE, HFR 2003, 1161.

► *Aufwendungen zur Vermögensumstrukturierung:* Nicht abziehbare Vermögensaufwendungen liegen auch dann vor, wenn deren unmittelbarer wirtschaftlicher Veranlassungsfaktor steuerneutrale Vermögensanlage-, Vermögensumschichtungs- oder Vermögensverwertungsmotive sind; dies ist unabhängig davon, ob sich die Aufwendungen auf ertragbringende, ertraglose, abnutzbare oder nicht abnutzbare WG erstrecken. So bilden zB Prozess- und Anwaltskosten, die durch einen Rechtsstreit über den Verkauf bzw. Kauf einer Immobilie außerhalb der Veräußerungsfrist (§ 23 Abs. 1 Nr. 1) oder über die Eigentumsverhältnisse verursacht sind, wegen dominanten Substanzbezugs keine WK.

Vgl. BFH v. 8.6.1966 – VI 258/64, BStBl. III 1966, 536, betr. Prozesskosten wegen im Ausland beschlagnahmter Wertpapiere; v. 22.4.1975 – VIII R 110/70, BStBl. II 1975, 663; v. 3.6.1975 – VIII R 274/71, BStBl. II 1975, 664, betr. Anwaltskosten für einen Streit um das Eigentum an einem Grundstück; v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600, betr. Kosten eines Erbschaftsstreits und Kosten der Erbschaftsteuererklärung, auch wenn zum Nachlass nur Einkunftszielungsvermögen gehört; v. 13.12.2000 – IX B 106/00, BFH/NV 2001, 766, zu Veräußerungskosten; anders jedoch bei Aufwendungen eines Hauseigentümers in einem Räumungsprozess gegen den Mieter, die der Erwerbssphäre 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 Beispielen aus der Rspr. zu Aufwendungen auf das Vermögen bzw. im Zusammenhang mit Einnahmen s. LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 27 f.

- ▶ *Vorbereitende und nachträgliche Vermögensaufwendungen*: Aufwendungen, die in der Vorbereitungsphase eines Engagements anfallen und zu diesem Zeitpunkt bereits wieder der Beendigung bzw. Verhinderung der steuerrelevanten Tätigkeit bzw. Leistung dienen, werden von der Rspr. als primär vermögensbezogen gänzlich vom Abzug ausgeschlossen (krit. Anm. 162). Gleiches gilt für auf die Zeit nach Veräußerung eines ertragbringenden privaten WG entfallende Aufwendungen, zB nachträgliche Schuldzinsen (s. 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 Beurteilungsrastrer Anm. 190–195). Bei der Veräußerung von sog. 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). Nicht realisierte Vermögenswertminderungen (zB reine Kursverluste bei Aktien) erfüllen nicht die Kriterien des Aufwendungsbegriffs, der allein an tatsächlich vollzogene Realakte anknüpft, so dass eine stl. Geltendmachung bereits von daher ausscheidet (vgl. zB BFH v. 30.11.2010 – VIII R 58/07, BStBl. II 2011, 491, betr. Währungskursschwankungen bei der Aufnahme und Tilgung von Fremdwährungsdarlehen; s. auch Anm. 65).

Einstweilen frei.

189

ee) 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 abnutzbarer Wirtschaftsgüter bei den Überschusseinkünften, FR 1996, 702; UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, 1996; UHLÄNDER, Über Privatvermögensverluste im Einkommensteuerrecht, FR 1996, 301; SCHNITZER, Vermögensverluste bei Überschusseinkünften, EStB 2001, 23; THOMAS, Erwerbsaufwendungen bei Arbeitsmitteln wie beim Betriebsvermögen, DStR 2004, 1273; SCHNEIDER, Die Arbeitnehmerereinkünfte und weitere Einkünfte aus Rechtsbeziehungen zum Arbeitgeber in der Rechtsprechung des BFH, DB 2006, Beilage 6, 51; KÜHNEN, Grundsätze zur Berücksichtigung unfreiwilliger Vermögensminderungen des Arbeitnehmers als Werbungskosten, EFG 2007, 831; BAYER, Verlorene Gesellschafterdarlehen im steuerlichen Privatvermögen, DStR 2009, 2397; FUHRMANN, Darlehensausfall weiterhin nachträgliche Anschaffungskosten?, NWB 2009, 3990; MARX, Besteuerung von Scheinrenditen bei betrügerischen Kapitalanlagen, FR 2009, 515; KREFT, Verluste aus Darlehen, Beteiligungen, Einlagen und Bürgschaften als Werbungskosten abziehbar?, GStB 2012, 23; JOCHUM, Zur Zuordnung nachträglicher Schuldzinsen aus privaten Immobiliengeschäften, DStZ 2012, 728.

190 (1) **Rechtsgrundlage für den Abzug von Vermögensverlusten**

Die steuergesetzliche Basis für die Berücksichtigung von Vermögenseinbußen ist str. (vgl. VON BORNSHAUPT, BB 1986, 1963; KNOBBE-KEUK, JbFfSt. 1984/85, 39 [49]; FG Köln v. 29.10.1980 – (VII) 584/79 E, EFG 1981, 128, rkr.); dies kann Folgen für Höhe und Zeitpunkt der WK haben (s. WASSERMAYER, DStR 1982, 557). Zum Begriff „Vermögensverlust“ s. Anm. 191. Zwischen folgenden Rechtsgrundlagen und deren Abgrenzung ist uE zu unterscheiden (vgl. auch VON BORNSHAUPT, DStZ 1992, 777):

Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 7 (Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung): Bei Vermögenseinbußen an abnutzbarem Erwerbsvermögen (LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 48: „Berufsvermögen“ [5/2013]) erfolgt die stl. Geltendmachung allein im Anwendungsbereich der AfaA gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 7 als *lex specialis* (vgl. BFH v. 9.1.2002 – VI B 222/01, nv., betr. Unfall auf beruflicher Fahrt; KRÜGER, FR 1995, 633 [640]); bei gemischt genutztem Erwerbsvermögen ist eine uU schätzungsweise Aufteilung der AfaA vorzunehmen. Der WKAbzug erfolgt im Jahr des Eintritts der erwerbsbezogenen Vermögensminderung, spätestens bei deren Entdeckung. Unter Umständen vom Stpfl. gezahlte, mit der Vermögenseinbuße zusammenhängende Beträge (zB Reparaturkosten) sind steuerneutral zu behandeln, so dass eine Doppelberücksichtigung ausscheidet (glA WASSERMAYER, DStR 1982, 557 [558]; FG Köln v. 29.10.1980 – (VII) 584/79 E, EFG 1981, 128, rkr.); aus Praktikabilitätsgründen sollte dem Stpfl. uE insoweit ein Wahlrecht eingeräumt werden.

Abs. 1 Satz 1 (allgemeiner Werbungskostenbegriff): Die übrigen erwerbsbezogen veranlassenden Vermögenseinbußen (zB bei nicht abnutzbarem Erwerbsvermögen, wesensmäßig privaten Gegenständen) einschließlich verlustbedingter Folgeaufwendungen (zB Ersatzleistung an den ArbG wegen gestohlener Berufsgelder) können nur im unmittelbaren Anwendungsbereich des allgemeinen WKBegriffs gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt werden.

Hiervon geht wohl auch der BFH ohne weitere Begründung aus: zB BFH v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663; v. 1.9.1997 – VIII B 105/96, BFH/NV 1998, 450, jeweils zu Darlehensverlusten; v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198, betr. Verlust aus Veräußerung der Beteiligung am ArbG bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

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 allgemeinem 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 (2) **Veranlassungsprinzip als Beurteilungsleitlinie**

Bedingt durch die quellentheoretische Ausgestaltung der Überschusseinkünfte und die nur unvollständige stl. Einbindung des Vermögensstamms als Einkunftsgrundlage (vgl. eingehend Anm. 186) bereitet die Qualifikation unplanmäßiger, in Erwerbsnähe anfallender Vermögenseinbußen, -beschädigungen und -zerstörungen (= Vermögensverluste) einschließlich verlustbedingter Folgeaufwendungen sowohl aus steuersystematischer 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 ei-

nes beruflich genutzten Pkw.; immobilienbezogene Fehlaufwendungen; Inanspruchnahme eines ArbN aus einer dem ArbG gewährten Bürgschaft.

Das den WK-Umfang ideologisch bestimmende Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet zumindest in Teilbereichen trotz fehlenden BV eine steuermindernde Berücksichtigung (ähnlich LANG in DStJG 9 [1986], 15 [55]).

Die BFH-Rechtsprechung ist bei der Anerkennung von Vermögensverlusten eher restriktiv und hat unter Anwendung der Veranlassungsgrundsätze den WK-Abzug 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. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663, betr. ArbN-Darlehen; v. 28.1.1994 – VI R 25/93, BStBl. II 1994, 355, betr. Beschädigung eines neben der Dienstwohnung abgestellten Privat-Pkw.

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. 28.1.1994 – VI R 25/93, BStBl. II 1994, 355; v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; v. 10.11.2005 – VI B 47/05, BFH/NV 2006, 296). Der BFH begründet diese Ausnahmen damit, dass der quellentheoretisch begründete grundsätzliche Ausschluss von Vermögensverlusten (vgl. zB BFH v. 20.8.2008 – VI B 17/08, BFH/NV 2009, 13; v. 29.4.2009 – VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267; v. 30.7.2013 – VI B 7/13, BFH/NV 2013, 1922: kein WK-Abzug bei Verlusten in der privaten Vermögenssphäre) den Einsatz des Vermögens selbst als „Quelle“ und Erwerbsgrundlage zur Erzielung von Einkünften voraussetzt. Wird dagegen das Vermögen zur Nutzung einer anderen Erwerbsquelle eingesetzt, ist das „Vermögen“ nicht anders zu behandeln als ein damit erworbenes Arbeitsmittel. Es ist damit nach Auffassung des BFH zwischen dem Darlehen des Kapitalnutzers als Zinsertragsquelle und dem Darlehen des ArbN als ein bei der Erwerbsgrundlage „Arbeitsverhältnis“ eingesetztes Arbeitsmittel zu unterscheiden (BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198; vgl. SCHNEIDER, DB 2006, Beilage 6, 51 [56]). Dennoch bleiben im Ergebnis noch viele Fragen offen, zB die stl. Behandlung der Darlehensverluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen; vgl. kritisch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 25; s. auch HEUERMANN, DB 2009, 2173; BAYER, DStR 2009, 2397; FUHRMANN, NWB 2009, 3990.

Das steuerliche Schrifttum und die finanzgerichtliche Rspr. sind teilweise großzügiger. So wird im Schrifttum die Auffassung vertreten, dass – abgesehen von bloßen Wertminderungen – jedes Vermögensopfer, das mit der Einnahmeerzielung zusammenhängt, als WK abziehbar ist (ggf. über AfaA).

So ausdrücklich LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 25; HEUERMANN, DB 2009, 2173; FLIES, Vermögensverluste bei den Überschusseinkünften, 1995, 43 ff.; FLIES, FR 1996, 702; aA THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 140 (10/2013); UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen, 1996, 110 ff.; KRUSE, FS Ritter, 1997, 413 (419 ff.); JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 540 (552).

Die finanzgerichtliche Rspr hat bestimmte Vermögensverluste als WK anerkannt. Vgl. zB FG Bremen v. 13.11.1997 – 495141 K 5, EFG 1998, 1052, rkr., betr. vom Hausmeister veruntreute Gelder; FG Düss. v. 22.8.1995 – 8 K 3172/91 E, EFG 1995, 1096, rkr., betr. Verlust eines dem Mieter zwecks Zustandekommen des Mietvertrags gewährten Darlehens; s. aber FG Ba.-Württ. v. 11.5.2006 – 10 K 200/05, EFG 2006, 1318, rkr.: kein WK-Abzug für Vermögensverluste bei den Einkünften aus VuV bei Weitergabe des Darlehens für Erhaltungsaufwendungen an Dritten zur Erzielung von

Kapitaleinkünften; Nds. FG v. 23.2.2011 – 9 K 45/08, EFG 2011, 1148, rkr., betr. Verlust einer stillen Beteiligung; FG Rhld.-Pf. v. 24.1.2013 – 6 K 1973/10, EFG 2013, 609, rkr., betr. Veruntreuung der Instandhaltungsrücklage; FG Köln v. 22.5.2013 – 7 K 187/10, EFG 2013, 1652, Az. BFH VI R 57/13, betr. Verlust von Genussrechtskapitals durch Insolvenz des ArbG als negative Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit.

Stellungnahme: Entsprechend den allgemeinen Kriterien des WKBegriffs (s. Anm. 60, 130) kommt es für die stl. Qualifikation des Einzelfalls uE entscheidend darauf an, ob bei wertender Betrachtung der Gesamtumstände eine erwerbsbezogene, den Bezug zum Vermögen überlagernde, wirtschaftliche Veranlassung der Vermögenseinbuße vorliegt, als wesentlich erscheint und nachweisbar ist.

So auch der BFH: vgl. zB BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442; v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; 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. 13.12.2000 – IX B 106/00, BFH/NV 2001, 766; v. 29.4.2009 – VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267; v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198; v. 30.7.2013 – VI B 7/13, BFH/NV 2013, 1922; vgl. auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 137 (10/2013): entscheidend, welcher Gesichtspunkt überwiegt; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 15 ff.

Der Vermögensbezug der Aufwendung tritt durch Verankerung des verlustauslösenden Ereignisses im Erwerbsbereich strechtl. als unwesentlich in den Hintergrund. Grundsätzlich kommen auch unfreiwillige und mittelbar veranlasste Aufwendungen als WK in Betracht (s. Anm. 152); dies entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Gegebenenfalls ist gemäß den Veranlassungsfaktoren eine schätzungsweise Aufteilung vorzunehmen (§ 12 Nr. 1 Satz 2 greift in diesem Fallbereich nicht ein, s. auch Anm. 179). Ob es sich um abnutzbare, nicht abnutzbare, materielle oder immaterielle WG des PV handelt, ist für die stl. Qualifikation auf Basis des Veranlassungsprinzips unerheblich; s. aber zur Rechtsgrundlage Anm. 190.

Steuerrelevante Verluste sind allerdings von den nicht stbaren nutzungsunabhängigen Wertminderungen vor allem aufgrund geänderter Marktverhältnisse und von Vermögensumschichtungsvorgängen abzugrenzen.

Zum Beispiel den Verlust bei der Veräußerung eines Mietshauses oder den Kursverlust bei Aktien; allgM: BFH v. 29.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; v. 22.9.2005 – IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279, und v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 338, betr. Verluste für Fremdwährungsdarlehen; v. 20.8.2008 – VI B 17/08, BFH/NV 2009, 13, betr. Verluste eines als Wirtschaftsprüfer beschäftigten Klägers aus der Veräußerung von Aktien und Fondsanteilen; BFH v. 30.7.2013 – VI B 7/13, BFH/NV 2013, 1922, betr. Verluste eines ArbN aus der Beteiligung am Unternehmen des ArbG; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 140 (10/2013); LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 49 (5/2013); LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 24 mwN.

In Grenzfällen werden daher subtile Unterscheidungen erforderlich, die naturgemäß beim jeweiligen Rechtsanwender unterschiedlich ausfallen und verfahrensrechtl. Beweisprobleme nach sich ziehen (vgl. o.V., HFR 1986, 625; HEINICKE, FR 1987, 210). Nicht ausreichend für den Erwerbsbezug ist es, dass der Schaden ohne die konkrete berufliche Tätigkeit nicht eingetreten wäre (so 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 (3) 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 von BORNHAUPT, BB 1986, 1963; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 86–B 89a [7/2003]) 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 DStjG 3 [1986], 15 [57 f.]).

Im Einzelfall können sich Überschneidungen ergeben. Wegen der anzuwendenden Rechtsgrundlagen vgl. Anm. 190.

Im Ergebnis sind an die Konkretisierung der erwerbsbezogenen Veranlassung der Vermögenseinbuße umso strengere Anforderungen zu stellen, je eindeutiger der Vermögensgegenstand selbst seinem objektiven Charakter nach dem reinen Privatbereich zuzuordnen ist. Ein steuerrelevanter Wechsel in der Funktion eines WG durch Eintritt der Vermögenseinbuße ist uE möglich und kann das Entstehen von Erwerbsaufwendungen bewirken. So fällt zB der Verlust eines arbeitsplatzsichernden ArbN-Darlehens 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; v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48; s. auch Nds. FG v. 23.2.2011 – 9 K 45/08, EFG 2011, 1148, rkr., betr. Verlust einer stillen Beteiligung als WK bei § 19).

(4) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit Gegenständen des reinen Erwerbsvermögens

193

Es ist zu unterscheiden zwischen

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

Zu dieser nach der BFH-Rspr. maßgeblichen Unterscheidung s. SCHNEIDER, DB 2006, Beilage 6, 51 (56).

Der Verlust oder die Beschädigung von Arbeitsmitteln führt – auch im Rahmen eines neutralen, handlungsunabhängigen Zufallsereignisses – zu WK, soweit nicht die AHK selbst bereits einkunftsmindernd berücksichtigt worden sind.

Zum Beispiel als geringwertige WG; vgl. BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 174; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 700 „Diebstahl Arbeitsmittel“ (7/2003); LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 48 (5/2013); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 211 f.; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 600 „Vermögensverluste“ (10/2013).

Die erwerbsbezogene Widmung des Gegenstands bestimmt in aller Regel dessen weiteres stl. Schicksal (nach hM Geltendmachung über AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 7); dies gilt uE auch für verlustbehaftete Nebenkosten im Zusammenhang mit Arbeitsmitteln. Eine Ausnahme besteht nach allgemeinen Grundsätzen allerdings für erkennbar rein privat veranlasste Vermögensverluste, da die erwerbsbezogene Widmung insoweit durch private Motive dominant überlagert wird (glA BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762, betr. Diebstahl eines betrieblichen Pkw. während

privater Umwegfahrt). Problematisch ist dies, wenn ein Angehöriger, zB der Ehegatte, den Verlust herbeiführt. Allein die Tatsache, dass ein Angehöriger gehandelt hat, reicht dafür aber nicht (BFH v. 25.10.1989 – X R 69/88, BFH/NV 1990, 553, betr. Unterschlagung eines mitarbeitenden Ehegatten; v. 3.6.1993 – VIII R 26/92, BFH/NV 1994, 366, betr. Veruntreuung des früheren Ehegatten; BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491, betr. Restbuchwert einer vom Ehegatten entwendeten Violine als WK). 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 KSM, § 4 Rn. E 760 [9/2012]).

► *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 nichtselbständiger Arbeit (BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983, 586; v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44; ggf. aber Überlagerung durch private Momente, s. BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762).

► *Verlust einer Violine einer Orchestermusikerin* durch Diebstahl oder Unterschlagung kann im Wege der AfaA zu Erwerbsaufwendungen führen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; krit. hierzu HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 212; THOMAS, DStR 2004, 1273: Verlust in der privaten Risikosphäre).

► *Veruntreuung von für einen Arbeitsmittelerwerb geleisteten Anzahlungen* soll bei einem ArbN nicht zu den WK rechnen.

BFH v. 21.3.1975 – VI R 131/73, BStBl. II 1975, 641, betr. einen zu 90 % beruflich genutzten Pkw.; glA FG Münster v. 23.6.1982 – II 3336/79 E, EFG 1983, 165, rkr.; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 5.11.1986 – XII K 216/85, EFG 1987, 299, rkr., betr. einen zum Verlustzeitpunkt nicht mehr beruflich genutzten Pkw. Siehe aber BFH v. 16.11.2005 – X R 48/03, BFH/NV 2006, 534: Auf Untreuehandlungen beruhende Vermögensverluste sind nur dann gewinnwirksam, wenn einwandfrei feststeht, dass das auslösende Moment für die in Frage stehende Wertabgabe ausschließlich im betrieblichen/beruflichen Bereich liegt.

Dies ist uE nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz unzutreffend und überholt, da es sich um reine verlorene Erwerbsaufwendungen handelt (ähnlich bei immobilienbezogenen Fehlaufwendungen, s. Anm. 166); eine strengere Beurteilung greift bei gemischt genutzten WG mit einer erwerbsbezogenen Nutzungsquote zwischen 10 % und 90 % ein.

► *Diebstahl eines Arbeitskittels* während einer Dienstreise führt zu WK (vgl. HEINCKE, FR 1987, 210). Gleiches gilt bei Veruntreuung von Mietgeldern durch einen Hausverwalter (vgl. FG Bremen v. 13.11.1997 – 495141 K 5, EFG 1998, 1052, rkr.; s. auch FG Rhld.-Pf. v. 24.1.2013 – 6 K 1973/10, EFG 2013, 609, rkr., betr. Veruntreuung der Instandhaltungsrücklage als WK bei VuV).

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. betreffend Immobilien s. eingehend Anm. 166). Weitaustruktiver verfährt der BFH bei nicht abnutzbarem Erwerbsvermögen, wo die stl. Geltendmachung eines Vermögensverlusts nahezu ausgeschlossen ist (vgl. zB BFH v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 94 mwN [7/2003]; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 16).

► *Verlorene Anzahlungen* auf AK eines zur Erzielung von Überschusseinkünften vorgesehenen WG können, wenn das angestrebte Anschaffungsgeschäft nicht zustande gekommen ist und eine Rückzahlung nicht erlangt werden kann, in vollem Umfang als WK gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 in dem Zeitpunkt abzuziehen sein, in dem deutlich wird, dass sie ohne Gegenleistung bleiben und eine Rückzahlung nicht zu erlangen ist.

Vgl. BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758; s. weiterhin zu verlorenen Anzahlungen bei § 21: Anm. 165 f.; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 50 mwN und Rn. 57.

► *Verlust eines Arbeitnehmerdarlehens* führt bei beruflicher Veranlassung zu WK bei den Einkünften aus § 19. Auch wenn die Darlehensforderung normalverzinslich ist, ist dies ausnahmsweise dann nicht im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20) zu würdigen, sondern bei den Einkünften aus nichtselbständiger 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. 27.6.1989 – VIII R 30/88, BStBl. II 1989, 934, mwN; v. 19.5.1992 – VIII R 16/88, BStBl. II. 1992, 902 (904); v. 12.5.1995 – VI R 64/94, BStBl. II 1995, 644 (645); v. 2.5.2007 – VI B 109/06, BFH/NV 2007, 1498: Verwendungszweck der Aufwendungen zur Arbeitsplatzsicherung oder Vermögensanlage entscheid.

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 LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 25: bei endgültigem Verlust WKAbzug nach den Grundsätzen der AfaA; HEUERMANN, DB 2009, 2173; aA wohl FUHRMANN, NWB 2009, 3990; BAYER, DSrR 2009, 2397 (2400); VON BORNSHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 94 (7/2003), der zwischen dem Verlust der Erwerbsquelle – kein Abzug – und dem Verlust eines nicht abschreibbaren WG, das zur Einkunftserzielung eingesetzt wird – WKAbzug – unterscheidet.

Der Verlust eines zur Arbeitsplatzsicherung dem ArbG gewährten, normal verzinslichen Darlehens kann dagegen zu WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen (vgl. BFH v. 25.11.2010 – VI R 34/08, BStBl. II 2012, 24; s. auch BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343, zu ArbN der zugleich Gesellschafter werden sollte; Nds. FG v. 23.2.2011 – 9 K 45/08, EFG 2011, 1148, rkr., betr. Verlust einer stillen Beteiligung als WK bei § 19).

(5) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit planmäßig gemischt genutzten Gegenständen

194

Die vollumfängliche stl. Qualifikation der Vermögenseinbuße als WK kommt nur dann in Betracht, wenn das Schadensereignis nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz bei der Verwendung des Gegenstands für rein erwerbsbezogene Zwecke eintritt (vgl. BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762). Bei handlungsunabhängigen neutralen Schadensereignissen dürfte die steuermindernde Berücksichtigung von WK auf den erwerbsbezogenen Nut-

zungsanteil begrenzt sein (glA GLANEGGER, DStZ 1984, 583 [584 f.]; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 17).

Anwendungsfälle:

► *Pkw.-Unfallkosten beim Arbeitnehmer*: Der BFH hat in stRspr. den Grundsatz aufgestellt, dass derartige Aufwendungen strechtl. das Schicksal der Fahrt teilen, auf der sie entstanden sind. Ist die Vermögenseinbuße allerdings „allzu lose und entfernte Folge“ gelegentlich einer Geschäftsfahrt (also keine reisespezifischen Schäden) oder ist eine Überlagerung der Geschäftsfahrt durch private Zielvorstellungen festzustellen, so wird der Erwerbsbezug unterbrochen.

Vgl. etwa BFH v. 6.4.1984 – VI R 103/79, BStBl. II 1984, 434; v. 11.10.1984 – VI R 48/81, BStBl. II 1985, 10; v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44; v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256; v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744; v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182; v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762.

Höchstrichterlich geklärt ist nunmehr die Rechtsfrage, inwieweit Unfallfallkosten und sonstige außergewöhnliche Kfz.-Kosten, die auf dem Weg zwischen Wohnort und erster Tätigkeitsstätte entstehen, neben der Entfernungspauschale des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als „normale“ WK gem. Abs. 1 Satz 1 abzugsfähig sind. Nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH (v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BFH/NV 2014, 1284) soll sich aus dem klaren Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 ergeben, dass auch außergewöhnliche Kosten unabhängig von ihrer Höhe unter die Abgeltungswirkung fallen. Das Wort „sämtliche“ sei insoweit eindeutig (so bereits Hess. FG v. 18.3.2005 – 8 K 4194/04, DStRE 2006, 258 betr. Diebstahl eines Motorrollers; FG Hamb. v. 5.7.2006 – 1 K 4/06, EFG 2006, 1822 betr. auf der Fahrt zur Arbeit gestohlener PKW; FG Rhld.-Pf. v. 29.5.2008 – 3 K 1699/05, DStRE 2008, 1498 betr. Kfz.-Unfall; FG München v. 21.4.2009 – 13 K 4357/07, juris, betr. Motorschaden aufgrund vorzeitigem Verschleiß; FG Nürnberg v. 4.3.2010 – 4 K 1497/08, EFG 2010, 1125 betr. Verkehrsunfall auf dem Weg zur Arbeit; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 520 [10/2013]). LOSCHELDER (in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 126) vertritt dagegen unter Hinweis auf die Vorinstanz (Nds. FG v. 24.4.2013 – 9 K 218/12, EFG 2013, 1104, durch BFH v. 20.3.2013 [VI 29/13, BFH/NV 2014, 1284] aufgehoben, betr. Reparaturaufwendungen infolge der Falschbetankung eines Pkw. auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) die Auffassung, dass alle außergewöhnlichen Wegekosten (Motorschaden, Unfallkosten, Diebstahl uÄ) nicht der Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale unterliegen können, da solche Kosten wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer Pauschalierung nicht zugänglich sind.

Die Fin. Verw. schließt dagegen bislang nur Unfallkosten von der Abgeltungswirkung des Abs. 2 Satz 1 aus (BMF v. 3.1.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002, FR 2013, 190 – Tz. 4).

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

195 (6) 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 strechtl. Wertung dominiert (BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; v. 20.12.1994 – IX R

122/92, BStBl. II 1995, 534; FG Rhld.-Pf. v. 24.1.2013 – 6 K 1973/10, EFG 2013, 609, rkr.; letzteres str., vgl. o.V., HFR 1986, 625; LANG in DSStJG 3 [1986], 57). Ein neutrales Zufallsereignis allein ist nicht ausreichend. Die Voraussetzungen für den Erwerbsbezug sind streng, wobei allerdings uE für die Grundqualifikation unerheblich ist, ob es sich um ein abnutzbares oder ein nicht abnutzbares WG handelt; Letzteres hat aber ggf. für die anzuwendende Rechtsgrundlage Bedeutung (uU mit materiellen Folgen, s. Anm. 190).

Anwendungsfälle:

► *Zerstörung des privaten Pkw.* eines Polizeibeamten durch Einwirkung Dritter aus in der Berufssphäre liegenden Gründen (hier: Racheakt gegen den Polizisten) bewirkt in Höhe des Wertverlusts WK; die subjektiven Erwägungen der schadenstiftenden Person stellen den Erwerbsbezug her (BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442, unter Bezugnahme auf AfaA). Dies ist uE unzutreffend hinsichtlich der herangezogenen Rechtsgrundlage (AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 7), da das WG nicht plangemäß in dem Einnahmeerzielungsprozess eingesetzt wird. Der WKAbzug ergibt sich vielmehr unmittelbar aus Abs. 1 Satz 1; die wertmäßig zu bestimmende Vermögenseinbuße selbst hat Aufwendungscharakter (BFH v. 25.5.1993 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44, betr. Diebstahl eines Privat-Pkw. während einer Dienstreise; zur Höhe des WKAbzugs s. FG Hamb. v. 5.7.2006 – 1 K 4/06, EFG 2006, 1822, rkr.: Verkehrswert des gestohlenen Pkw. Abzüglich des Werts, den die Versicherung erstattet.).

► *Beschädigung eines privaten Pkw.* eines Leitenden Baudirektors durch unbekanntes Täter führt zu WK, wenn die Beschädigung aus berufsbedingten Gründen erfolgte (FG Saar. v. 30.8.2000 – 1 K 299/96, 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 – II 276/98, EFG 2000, 211, rkr.). Der berufliche Zusammenhang ist dagegen nicht eindeutig erkennbar, wenn mitgenommene Schmuckgegenstände auf einer Dienstreise gestohlen werden (vgl. FG München v. 7.7.1999 – 1 K 3088/98, EFG 1999, 1216, rkr.). Gleiches gilt nach der vorstehenden BFH-Rspr. für den Verlust von Privatgegenständen, die der den Stpfl. auf der Dienstreise begleitende Ehegatte mitgeführt hat. Der für die Konkretisierung des Erwerbsbezugs anzulegende Maßstab sollte nicht zu streng gehandhabt werden; uE daher bereits WK bei Vergießen von Tinte über den Anzug im Büro.

► *Verlust einer Geldbörse oder von Geld* ist unter denselben Voraussetzungen wie der Verlust von bei einer Dienstreise mitgeführter Kleidung oder sonstigen Privatgegenständen als WK abziehbar (s.o.; so auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 57; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 700 „Diebstahl von Geld“ [7/2003]). Danach kommt ein WKAbzug des Diebstahlsverlusts von Geld, das der Stpfl. während einer Dienstreise mit sich führt, grds. nicht in Betracht, auch wenn sich der Diebstahl auf einer Dienstreise ereignet. Insoweit handelt es sich nur um einen Verlust „gelegentlich“ einer Dienstreise (BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; vgl. hierzu auch BFH v. 11.3.2008 – X B 259/07, BFH/NV 2008, 958, zu durch Straftaten verursachte Geld- bzw. Vermögensverlusten). Als WK abziehbar ist uE nach diesen Grundsätzen aber der Verlust von Geld, das sich im auf einer Dienstreise gestohlenen Reisegepäck befunden hat, da sich hier eine typische Reisegefahr konkretisiert (so zutr. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 700 „Diebstahl von Geld“ [7/2003]; im Ergebnis auch FG Hamb. v. 13.10.1982 – II 392/81, 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 – I (VII) 584/79 E, EFG 1981, 128, rkr.; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 57; aA Hess. FG v. 3.6.1986 – 7 K 370/84, EFG 1986, 597, rkr.; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 700 „Diebstahl von Geld“ [7/2003]). Insbesondere 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. Abs. 1 Satz 1 in Höhe des Wertverlusts zum Zeitpunkt des Schadenseintritts, ggf. der Wiederbeschaffungskosten aus (vgl. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 630 „Verlust von Hausrat“ [7/2003]; nach FG Düss. v. 5.4.1978 – VII 359/75 E, EFG 1978, 539, rkr., können nur die eventuellen Wiederbeschaffungskosten WK sein).

► *Bürgschaftsverlust*: Die Inanspruchnahme eines ArbN aus einer für den ArbG übernommenen Bürgschaft ohne einen werthaltigen Rückgriffsanspruch bildet WK im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis (zB bei dem Fremdgeschäftsführer einer GmbH; ggf. liegen vorbereitende oder nachträgliche Aufwendungen vor), falls die Bereitschaft zur Risikotragung im Übernahmezeitpunkt überwiegend aus im beruflichen Bereich liegenden Gründen erfolgt (zB zur Sicherung der Unternehmensfortführung oder der angestrebten beruflichen Karriere), nicht dagegen aus privater Verbundenheit. Dem steht nicht entgegen, dass Bürgschaftsprovisionen vereinbart waren (vgl. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 402a [7/2003]). 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; BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012,

343: Ausgaben zur Tilgung einer Bürgschaftsverpflichtung durch den ArbN einer Gesellschaft führen auch dann zu WK bei den Einkünften aus § 19, wenn eine Gesellschafterstellung vereinbart ist; FG Ba.-Württ. v. 20.10.2011 – 3 K 2065/10, EFG 2012, 1136, rkr., betr. Bürgschaftsverluste eines mittelbar beteiligten GesGf. als WK bei § 19 oder § 20; Sächs. FG v. 2.7.2013 – 4 K 1508/09, EFG 2013, 1651, rkr., betr. nachträgliche WK aufgrund der Haftungsanspruchnahme des ehemaligen GesGf.; vgl. auch von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 401–B 407 (7/2003); KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 19 Rn. 110 „Bürgschaft“; grundlegend auch RAUCH, Nachträgliche Werbungskosten – zu späte Aufwendungen?, 1996, 89 f.; glA FG Berlin v. 31.3.1978 – III 72/77, EFG 1979, 172, rkr., betr. nachträgliche WK bei Bürgschaftsanspruchnahme eines ArbN-Ehegatten, best. durch BFH v. 7.8.1981 – VI R 113/78, nv. Mit einer Bürgschaftsübernahme im Zusammenhang stehende Provisionsbezüge des ArbN gehören zu den sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 3, so dass auch ggf. bei dieser Einkunftsart abzugsbeschränkte WK anfallen können; s. FG München v. 6.8.1987 – X 11/85 E 2, EFG 1988, 295, rkr., dazu auch GLANEGGER, FR 1988, 483.

Die Beurteilung auf Basis des Veranlassungsprinzips gilt gleichermaßen bei der Bürgschaftsanspruchnahme eines GesGf. für seine GmbH. Kriterien für Erwerbenaufwendungen 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 ArbN-Tätigkeit auch ein nicht unwesentliches Renditeinteresse im Zusammenhang mit den GmbH-Anteilen besteht. Bei einem GesGf. mit nicht nur unwesentlicher Beteiligung am Stammkapital der Gesellschaft geht die stRspr. des BFH davon aus, dass die Aufwendungen regelmäßig weniger durch seine Geschäftsführertätigkeit, sondern eher durch seine Gesellschafterstellung veranlasst sind (zB BFH v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668; v. 22.10.2002 – VI R 16/02, BFH/NV 2003, 164; v. 22.2.2007 – VI B 99/06, BFH/NV 2007, 1297; v. 28.6.2007 – VI B 44/07, BFH/NV 2007, 1655; v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343). Dies gilt jedoch nicht, wenn der GesGf. für die Steuerschulden der Gesellschaft als Haftender in Anspruch genommen wird (BFH v. 14.5.1991 – VI R 48/88, BStBl. II. 1991, 758; v. 8.12.1992 – VIII R 99/90, nv., juris; v. 26.11.1993 – VI R 3/92, BStBl. II 1994, 242).

Erforderlich ist, dass ein solcher Verlust in einem estrechtl. erheblichen Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis steht und nicht auf der Nutzung der Beteiligung als Kapitalertragsquelle beruht (vgl. BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II. 2010, 198: Bedingungslehre begründet allein noch keinen Zurechnungszusammenhang und ist allein zur Abgrenzung von beruflicher und privater Sphäre ungeeignet); bei gleichwertigen Veranlassungsfaktoren ist aufzuteilen. Die Sicherheitsgestellungen sind uU aber auch – insbes. bei umfangreichen Beteiligungen (vgl. KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 19 Rn. 110 „Bürgschaft“; von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 404 ff. [7/2003], jeweils mwN) – durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und stellen insoweit nachträgliche AK der Beteiligung dar, die nur im Rahmen des § 17 Berücksichtigung finden (zur Inanspruchnahme aus Mitverpflichtung bzw. Bürgschaften als nachträgliche AK iSd. § 17 dem Grunde und der Höhe nach s. insbes. BFH v. 6.7.1999 – VIII R 9/98, BStBl. II 1999, 817; s. auch DEGEN, DStR 1996, 1749 [1753]). Stand die Übernahme der Bürgschaft im Zusammenhang mit dem Beruf und der Arbeitnehmerstellung des Stpfl., wird dieser berufliche Zusammenhang durch einen angenommenen weiteren Veranlassungszusammenhang mit der geplanten Gesellschafterstellung jedoch nicht verdrängt, wenn der ArbN (zB wegen Insolvenz) nicht Gesellschafter der Gesellschaft geworden ist (BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343).

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

► **Beteiligungsverlust:** Bei einem ArbN kann der Verlust seiner Beteiligung an der ihn beschäftigenden GmbH grds. nicht als WK bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt werden (BFH v. 30.11.2005 – VI B 156/04, BFH/NV 2006, 542; v. 22.2.2007 – VI B 99/06, BFH/NV 2007, 1297; v. 29.4.2009 – VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267). Siehe aber zum WKAbzug bei den Einkünften aus § 19 bei Verlust einer stillen Beteiligung am ArbG: Nds. FG v. 23.2.2011 – 9 K 45/08, EFG 2011, 1148, rkr.; zum Verlust von Genussrechtskapitals durch Insolvenz des Arbeitgebers als negative Einnahme aus § 19: FG Köln v. 22.5.2013 – 7 K 187/10, EFG 2013, 1652, Az. BFH VI R 57/13).

► **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 dem sich die Verlustrealisation mit großer Wahrscheinlichkeit herausstellt (BFH v. 13.1.1989 – VI R 51/85, BStBl. II 1989, 382). Gleiches kann für ein arbeitsplatzsicherndes Schuldanerkenntnis gelten (vgl. BFH v. 2.3.2005 – VI R 36/01, BFH/NV 2006, 33; WKAbzug bei beruflicher Veranlassung).

196–199 Einstweilen frei.

5. 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 ua. 1994; HOFFMANN, Die betriebliche Veranlassung zwischen Angeltich über Segeljacht zum Geschäftsflugzeug, GmbH-StB 2008, 91; FRITZ, Nichtabziehbare Betriebsausgaben – ein Überblick, StuStud. 2009, 569; GRUNE, Vorsteuerabzug bei Repräsentationsaufwendungen, AktStR 2009, 125; FRANK, Kein Betriebsausgabenabzug für unangemessene Aufwendungen, Stbg 2012, 6; SEIFERT, Überblick über das Einführungsschreiben zum steuerlichen Reisekostenrecht 2014, DStZ 2013, 903; MEURER, Das Aufteilungs- und Abzugsgebot im häuslichen Arbeitszimmer, BB 2014, 1184.

200 a) Vorbemerkung

Das Angemessenheitsprinzip durchzieht das gesamte StRecht und greift überall dort Platz, wo das steuerungsrelevante Wesen eines wirtschaftlichen Vorgangs durch steuerungsirrelevante Umstände überlagert oder verdeckt wird (so HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 287 f.). Sichtbar wird dieses Prinzip insbes. bei der Prüfung von unangemessenen Gestaltungen (§ 42 AO), bei unangemessenen Gewinnverteilungen, vGA oder verdeckten Einlagen, Verträgen zwischen nahen Angehörigen und Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen im Ausland gem. § 1 AStG (Maßstab ist hier jeweils der Fremdvergleich).

Auch der WKAbzug unterliegt der Angemessenheitsprüfung. Dies wurde in der Vergangenheit kontrovers diskutiert, da insbes. die Frage nach der Rechtsgrundlage nicht geklärt war. Der Gesetzgeber hat im StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) mit Wirkung seit dem VZ 1992 auch in diesem Punkt über Abs. 5 eine weitgehende Gleichbehandlung von BA und WK durch sinngemäße Anwendung der Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1

(insbes. Nr. 7: unangemessene Aufwendungen) quasi rechtsprechendbrechend (vgl. noch BFH v. 12.1.1990 – VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423; keine Angemessenheitsprüfung betr. Charterkosten für Privatflugzeug) hergestellt (zur Neufassung des § 9 Abs. 5 s. WORING, KÖSDI 1992, 8937; LEU, DStZ 1992, 563); vgl. zB zur Abgemessenheitsprüfung im Rahmen der dHf. BFH v. 9.8.2007 – VI R 10/06, BStBl. II 2007, 820.

Angemessenheitsprüfung im vorliegenden Zusammenhang besagt, dass eine privatautonom getroffene Entscheidung des Stpfl. über die Höhe einer Erwerbsaufwendung durch die FinVerw. und die Gerichte anhand objektiverer Kriterien (allgemeine Verkehrsauffassung) im Fremdvergleich auf ihre Zweckmäßigkeit, Erforderlichkeit, Üblichkeit und wirtschaftliche Berechtigung überprüft und ggf. durch das Resultat der anderweitig durchgeführten Feststellung ersetzt wird (vgl. zB FG München v. 27.5.2009 – 9 K 859/08, EFG 2009, 1447, rkr., betr. Flügel als Arbeitsmittel einer Musiklehrerin).

b) Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit und Üblichkeit der Aufwendungen 201

Die tatbestandsmäßige Zuordnung von Aufwendungen zum Bereich der WK einerseits (Abs. 1) und zum Bereich der privaten Einkommensverwendung andererseits erfolgt nach stRspr. mit Hilfe des Veranlassungsprinzips (vgl. Anm. 130 mwN). Liegt nachweisbar eine dem Wesentlichkeitsgrundsatz genügende erwerbsbezogene Veranlassung von Aufwendungen im Rahmen der Überschusseinkünfte vor, sind die Aufwendungen im Grundsatz WK. Es kommt nach hM nicht darauf an, ob die Aufwendungen notwendig, üblich oder zweckmäßig sind.

BFH v. 15.5.1981 – VI R 66/78, BStBl. II 1981, 735, betr. Aufwendungen eines ArbN für ein kostspieliges Arbeitsmittel, best. in BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355, betr. ein antiquarisches Wert aufweisendes Arbeitsmittel; v. 17.7.1992 – VI R 12/91, BStBl. II 1992, 1036; v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234, betr. Einschränkung der Entfernungspauschale ab VZ 2007; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 20 mwN; LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 24 (5/2013); STARK in LBP, § 9 Rn. 118 (11/2003); THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 122 (10/2013); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 244.

Es liegt ausschließlich im Ermessen des Stpfl., Art und Höhe des erwerbsbezogenen Aufwendungsumfanges, zB für Arbeitsmittel und Fortbildung, zu bestimmen. Eine Eingrenzung der abziehbaren Aufwendungen durch den Begriff der sozialen Adäquanz ist nicht zulässig (BFH v. 15.5.1981 – VI R 66/78, BStBl. II 1981, 735). Ausschließlich der Stpfl. kann entscheiden, welche Aufwendungen er im Interesse der 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. 54f.). Dies gilt uE selbst dann, wenn ein ArbN dabei gegen Weisungen des ArbG verstößt.

So auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 123 (10/2013); LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 20; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 119 (7/2003); STARK in LBP, § 9 Rn. 118 (11/2003); anders aber BFH v. 15.12.1967 – VI R 33/65, BStBl. II 1968, 150; 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. 11.10.1973, VIII R 187/71, BStBl. II 1974, 200; v. 31.1.1975 – VI R 42/74, BStBl. II 1975, 421; 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, 245 (249 f.); THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 124 (10/2013); GOSCH, *StBp.* 1997, 190.

Eine zwingende Versagung oder Begrenzung des Aufwendungsabzugs kann aus der Unangemessenheit allein jedoch nicht gefolgert werden; es handelt sich lediglich um ein widerlegbares Indiz im verfahrensrechtl. Beweisbereich.

202 c) Abzugsverbot für die Lebensführung berührende unangemessene Aufwendungen

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 dürfen Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, nicht als BA abgezogen werden, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (s. ausführlich FRANK, *Stbg* 2012, 6; HOFFMANN, *GmbH-StB* 2008, 91; 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 Satz 1 Nr. 7 greift nur in den Fällen, in denen die Aufwendungen an sich in vollem Umfang durch die Erwerbstätigkeit veranlasst sind, aber dennoch einen Bezug zur privaten Lebensführung haben (so zutr. § 4 Anm. 1623; LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 65 [5/2013]; STARK in LBP, § 9 Rn. 120 [11/2003]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 572 [10/2013]). Dagegen sind Aufwendungen, die bereits durch die Lebensführung – und damit privat – mitveranlasst sind, ggf. nach der BFH-Rspr. bei fehlender Aufteilbarkeit schon insgesamt keine abziehbaren WK.

Ein (bloßes) Berühren der Lebensführung iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 ist uE gegeben, wenn neben der ausschließlichen Erwerbsveranlassung gleichzeitig – objektiv gesehen – private Motive und Bedürfnisse des Stpfl. oder einer anderen Person eine Rolle gespielt haben (ausführlich zum Tatbestandsmerkmal des „Berührens“ und zur Bedeutung des Grads der privaten Motive: § 4 Anm. 1623 f.).

Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 aE richtet sich der Umfang des nicht abziehbaren Teils (nach HEY in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 288: verdeckt privat veranlassten Teils) der WK nach der allgemeinen Verkehrsauffassung (zu den Rechtsbegriffen „allgemeine Verkehrsauffassung“ und „Unangemessenheit“ s. ausführlich § 4 Anm. 1628 ff.). Danach gilt das Abzugsverbot im Grundsatz nur für den unangemessenen Teil der Aufwendungen („soweit“; s. insbes. § 4 Anm. 1645; vgl. auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 573 [10/2013]; in Ausnahmefällen auch vollständiges Abzugsverbot). Insoweit ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 im Ergebnis Ausdruck eines allgemeinen Aufteilungsgrundsatzes (so zutr. HEY in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 287).

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; s. auch FG Nürnberg v. 27.1.2012 – 7 K 966/2009, EFG 2012, 1238, betr. Angemessenheit von Aufwendungen für einen Ferrari Spider, Az. BFH VIII R 20/12; FG Rhld.-Pf. v.

14.7.2011 – 6 K 2137/10, DStRE 2012, 981, rkr., betr. BA-Abzug für Luxushandy: Als angemessene BA anzusetzen sind die Aufwendungen für ein „normales“ Handy iHv. 300 €; FG München v. 27.5.2009 – 9 K 859/08, EFG 2009, 1447, rkr., betr. Flügel als Arbeitsmittel einer Musiklehrerin iHv. 30 000 €).

Einstweilen frei.

203–209

II. Abzug der Werbungskosten bei der zugehörigen Einkunftsart als Rechtsfolgeanordnung (Abs. 1 Satz 2)

1. Bedeutung des Abs. 1 Satz 2

210

Nach Abs. 1 Satz 2 sind WK bei derjenigen Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind; der sachliche Geltungsbereich des § 9 ist dabei auf die Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 beschränkt (s. Anm. 15; Einschränkung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2). Während sich Rspr. und Schrifttum mit den Grunderfordernissen des WK-Begriffs und der Übernahme des Veranlassungsprinzips aus dem Gewinnermittlungsbereich bereits ausführlich befasst haben, erfolgt eine Diskussion des Abs. 1 Satz 2 nur vereinzelt (s.u.). Steuersystematische Bedeutung und konkreter Inhalt der Vorschrift sind daher unklar; dies beruht uE nicht zuletzt auf dem tatbestandsmäßig ungenauen Gesetzeswortlaut (s. etwa Anm. 235 zum Begriff „erwachsen“) sowie einer fehlenden steuergesetzlichen Harmonisierung des gesamten Regelungskomplexes der WK (§ 9, § 11 Abs. 2, § 12, §§ 19–23).

Abs. 1 Satz 2 als Rechtsfolgeanordnung zu Abs. 1 Satz 1: Abs. 1 Satz 2 beinhaltet uE eine sachliche Rechtsfolgeanordnung zur technischen Durchführung des WK-Abzugs, die in zeitlicher Hinsicht wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung durch § 11 Abs. 2 präzisiert wird (zu den zeitbezogenen Ausnahmeregelungen s. Anm. 221). Die allgemeinen grundqualifikatorischen Tatbestandsvoraussetzungen für WK werden dagegen in Abs. 1 Satz 1 sowie ggf. in Satz 3 Nr. 1–7 bestimmt, soweit dem ein konstitutiver Charakter 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, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 40). Diese grundsätzliche Unterscheidung zwischen Grundqualifikation von Aufwendungen als WK oder BA und deren Zuordnung zu einer Einkunftsart bzw. deren Abziehbarkeit ist auch sonst typisch für das EStG, so zB bei § 3c, § 4 Abs. 5 (vgl. § 4 Anm. 1607), § 10 Abs. 1 Satz 1, § 33 Abs. 2 Satz 2. Die inhaltliche Beurteilung von Aufwendungen als WK setzt daher lediglich eine konkrete Veranlassung durch eine erwerbsbezogene Leistung voraus, nicht jedoch generell einen speziellen Einkunftsarten- oder Einkunftsquellenbezug. Erst bei der Durchführung des WK-Abzugs als Vollzug der steuergesetzlichen Rechtsfolgeanordnung ist zwingend die Zuordnung zu einer Einkunftsart vorzunehmen. Die einkunftsartenbezogene Zuordnung ist dabei lediglich das Mittel, um die Gesamtleistungsfähigkeit des Stpfl. zutreffend zu erfassen (so zutr. DRENECK, StW 1999, 1 [3]). Bei der praxisbezogenen Rechtsanwendung dürften derartige Differenzierungen allerdings nur in Ausnahmefällen erforderlich werden, da bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Erwerbszusammenhangs von Aufwendungen idR der Einkunftsarten- und

Einkunftsquellenbezug mit festgelegt wird. Dies entspricht – soweit ersichtlich – der hM im strechtl. Schrifttum, die teilweise in vorstehendem Sinne Abs. 1 Satz 2 als Zuordnungsvorschrift begreift.

Vgl. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 2 (7/2007); THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 200 (10/2013); LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 79; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 40; WASSERMEYER, StuW 1981, 245 (246).

Bedeutung für den Abzug vorab veranlasster Werbungskosten: Ob man Abs. 1 Satz 2 lediglich als bestuerungstechnische Folgeanordnung begreift oder die Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart als Grundvoraussetzung für den WKBegriff ansieht (so wohl noch VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 10 [7/2007]: „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 (ausführlich Anm. 162). So wird teilweise aus Abs. 1 Satz 2 geschlossen, dass Aufwendungen erst dann als vorab veranlasste WK zu berücksichtigen sind, wenn im Zeitpunkt der Verausgabung ein hinreichend konkreter Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart zu erkennen ist, innerhalb derer Einnahmen künftig erstrebt werden (so ausdrücklich VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 127 [7/2003]; uE unzutreffend, s. Anm. 162).

211–214 Einstweilen frei.

2. Abzug der Werbungskosten

215 a) Inhalt der gesetzlichen Regelung

Die Formulierung „sind ... abzuziehen“ bezeichnet die zwingende systemtypische Rechtsfolge von Erwerbsaufwendungen als Ausfluss des Nettoprinzip (vgl. Anm. 6), die nur für Ausnahmefälle durchbrochen wird (wegen nicht abziehbarer WK s. Anm. 216). Bei Vorliegen eines erwerbsbezogenen Veranlassungszusammenhangs und dessen verfahrensrechtl. Nachweis (s. Anm. 54) besteht ein durchsetzbarer Rechtsanspruch auf WKAbzug im entsprechenden VZ; Abzugswahlrechte bestehen nur vereinzelt (etwa § 82b EStDV; s. Anm. 57, 221). Eine Nachholung von WK in einem vom Verausgabungsjahr abweichenden VZ ist im Grundsatz nicht zulässig (s. Anm. 57, 222).

216 b) Abzugsverbote (nicht abziehbare Werbungskosten)

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 und 6, § 3c, § 12 Nr. 5). Die systemtypische Rechtsfolge der Erwerbsaufwendungen, dh. ihr steuermindernder Abzug von den Einnahmen der entsprechenden Überschusseinkunftsart (Abs. 1 Satz 2), wird dadurch ganz oder teilweise negiert (vgl. KIRCHHOF in DStJG 3 [1980], 201 f., der von einer Rechtswidrigkeitsprüfung des Veranlassungstatbestands spricht; uE zu eng, da nicht abziehbare WK verschiedene Ursachen haben können). Man spricht – scheinbar widersprüchlich in sich – von nicht abziehbaren WK (vgl. auch KIRCHHOF in DStJG 3 [1980], 201 f.: „rundes Quadrat“).

Bedeutung: Aus steuersystematischer 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 verbleibenden Anwendungsbereich des Aufteilungs- und Abzugsverbots des § 12 Nr. 1 Satz 2 im Schrifttum diskutierten Frage, ob es sich bei gemischt veranlassten Aufwendungen um nicht abziehbare WK handelt oder ob es ihnen vielmehr dem Grunde nach an der WKEigenschaft mangelt, vgl. eingehend Anm. 29; uE gilt aufgrund des Wesentlichkeitsgrundsatzes Letzteres.

Wirkungen: Der WKCharakter einer Aufwendung geht trotz einer Abzugsbeschränkung oder eines Abzugsverbots nicht verloren; auch nicht abziehbare WK bleiben begrifflich WK. Eine Behandlung des nicht abziehbaren Betrags als SA oder agB ist daher nicht zulässig. Führt der Abzug von WK zu einem stl. Verlust, so stellt sich anschließend die Frage des Verlustausgleichs und Verlustabzugs gem. § 10d; obgleich Verlustverrechnungsbeschränkungen und -verbote im wirtschaftlichen Ergebnis bezogen auf den VZ die gleiche Wirkung entfalten wie ganz oder teilweise nicht abziehbare WK, sind sie steuersystematisch einer nachgeordneten Stufe der Einkommensermittlung zuzuordnen (vgl. § 2).

Einstweilen frei.

217–219

c) Zeitpunkt des Abzugs

aa) Grundsatz des § 11 Abs. 2 Satz 1 (Abflussprinzip)

220

Der Zeitpunkt der stl. Berücksichtigung von WK ergibt sich aus § 11 Abs. 2 Satz 1 (zum Verhältnis von § 9 zu § 11 s. Anm. 28). Danach sind Erwerbsaufwendungen für das Kj. abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind, dh. im Abfluss- bzw. Verausgabungsjahr, weder früher noch später. Der 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 eventuell auftretenden zeitlichen Zuordnungsproblemen bei Personengemeinschaften, deren Überschusseinkünfte einheitlich und gesondert gem. § 180 AO festgestellt werden, s. Anm. 20 und 50.

bb) Ausnahmen von § 11 Abs. 2 Satz 1

221

Abweichend zur üblichen Rechtsfolge des Verausgabungsprinzips sind bei der zeitlichen Geltendmachung von WK verschiedene durch den Gesetzgeber, die Rspr. und die FinVerw. geschaffene Ausnahmebestimmungen zu beachten:

Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer ertragbringender privater WG (sog. WK im weiteren Sinne) 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 u.Ä.), die vom Stpfl. kurze Zeit vor oder nach Beendigung des Kj. geleistet und fällig werden (regelmäßig innerhalb eines Zehntageszeitraums), werden zeitlich

nach der wirtschaftlichen Periodenzugehörigkeit unabhängig von der Verausgabungshandlung zugeordnet (s. § 11 Abs. 2 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 2).

Vorauszahlungen von Ausgaben für einen Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren sind insgesamt über den Nutzungszeitraum gleichmäßig zu verteilen (§ 11 Abs. 2 Satz 3).

Größere Erhaltungsaufwendungen an im PV befindlichen Wohnimmobilien: Nach dem seit 1.1.2004 wieder eingeführten § 82b EStDV können größere Erhaltungsaufwendungen abweichend von § 11 Abs. 2 auf zwei bis fünf 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: Werbungskosten, insbes. vorab veranlasste WK, werden wegen der Verlustverrechnungsbeschränkung (§ 22 Nr. 3 Satz 3) aus Billigkeitsgründen abweichend vom Verausgabungsjahr berücksichtigt, falls diese ansonsten stl. ins Leere laufen würden (vgl. mwN § 22 Anm. 387; BFH v. 3.6.1992 – X R 91/90, BStBl. II 1992, 1017, betr. Abzug künftiger, mit Sicherheit anfallender WK; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 22 Rn. 143). Unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten erscheint diese Vorgehensweise sachgerecht. Auch nach der Einführung der Verlustvortragsmöglichkeit gem. § 22 Nr. 3 Satz 4 besteht dieses grundsätzliche Problem fort (vgl. BFH v. 27.8.2008 – IX B 207/07, BFH/NV 2008, 2022: WKAbzug bei Zufluss des Veräußerungserlöses; s. auch § 22 Anm. 398). Die nachträgliche Rückzahlung von regelmäßig erhaltenen Bestechungsgeldern soll jedoch nach Auffassung des BFH erst im Zahlungsjahr steuermindernd berücksichtigt werden (BFH v. 26.1.2000 – IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396; v. 31.5.2000 – IX R 73/96, BFH/NV 2001, 25; zust. FISCHER, FR 2000, 775). Zur Frage des Abzugszeitpunkts von feststehenden, später zu leistenden negativen Einnahmen (Rückzahlungen) und nachträglichen WK s. BFH v. 18.12.1997 – X S 22/96, BFH/NV 1998, 703; v. 4.5.2006 – VI R 33/03, BStBl. II 2006, 911; v. 4.5.2006 – VI R 17/03, BStBl. II 2006, 830; v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929).

Private Veräußerungsgeschäfte iSv. § 22 Nr. 2 iVm. § 23: Werbungskosten, 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).

222 cc) 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 Erwerbsaufwendungen gem. § 11 Abs. 2 betrifft. Bei vorgezogenen WK handelt es sich um vom Stpl. meist für ein oder mehrere Jahre, unabhängig von ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit und Fälligkeit, im Voraus geleistete Beträge (zB Schuldzinsen, Verwaltergebühren, Nutzungsentgelte). Die Rspr. hat Vorauszahlungen im Überschussermittlungsbereich entsprechend dem Verausgabungsprinzip mit stl. Wirkung anerkannt, soweit nicht ein Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO vorliegt und keine sog. verdeckte Darlehens-

gewährung 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 (sog. willkürliche Vorauszahlungen; vgl. BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643; Grundsätze bestätigt durch BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805, betr. Leasingsonderzahlung als sofort abziehbare WK; s. hierzu aber seit VZ 2004 § 11 Abs. 2 Satz 3).

Nachzahlung: Nachträgliche WK, die zeitlich gesehen nach der Beendigung eines Einnahmezuflusses entstehen, sind von den sog. WKNachzahlungen zu unterscheiden; bei Letzteren handelt es sich um Beträge, die nach ihrem Fälligkeitszeitpunkt bzw. nach ihrer wirtschaftlichen Entstehung vom Stpfl. verausgabt werden. Die stl. Anerkennung nachgezahlter WK ist im Grundsatz wegen des Abflussprinzips gem. § 11 Abs. 2 unstreitig und wird wegen der Stundungswirkung zugunsten des Fiskus regelmäßig nicht auf Schwierigkeiten stoßen. Für eine im Einzelfall denkbare Missbrauchsmöglichkeit mit der Folge eines steuerwirksamen Vorziehens bzw. einer zeitlichen Verteilung der Nachzahlung bestehen enge Anwendungsvoraussetzungen (zB bei erheblichen Progressionseffekten durch verzögerte WKZahlungen oder einer außersteuerlich motivierten Vermeidung des Unterschreitens bestimmter Grenzwerte); diese liegen uE nur in extrem gelagerten Ausnahmefällen vor, da ausschließliche Steuerersparnismotive nur selten vorliegen dürften (s. auch „Vorauszahlung“).

Nachholung: Die steuermindernde Berücksichtigung von dem Grunde nach anerkannten WK erfolgt gemäß dem Abflussprinzip iSd. § 11 Abs. 2 zu dem Zeitpunkt, in dem sich der Leistende der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Geld oder die geldwerten Güter begibt (s. Anm. 221 mit Hinweisen auf bestehende Ausnahmen). Die Geltendmachung zu einem anderen Zeitpunkt, etwa im Rahmen einer Nachholung irrtümlich oder bewusst nicht angesetzter WK, scheidet aus; insoweit ist eine Nachholung nur mittels der verfahrensrechtl. Berichtigungsvorschrift im Abflussjahr zulässig (vgl. auch Anm. 57).

Einstweilen frei.

223–234

3. Abzug bei der zugehörigen Einkunftsart

a) Inhalt der gesetzlichen Regelung

235

Der Gesetzestext („bei der Einkunftsart ..., bei der sie erwachsen sind“) 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 Satz 1 Nr. 2, dh. ihr Abzug von den zugehörigen Einnahmen.

Der Begriff „erwachsen“ ist steuergesetzlich nicht definiert und sprachlich unklar. Gemeint ist, dass WK nur im Rahmen derjenigen Einkunftsart abgezogen werden können, bei der sie wirtschaftlich entstanden sind, mit der sie in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (vgl. ua. THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 200 [10/2013]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 79; von BORNSHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 7 [7/2003]).

Der einkunftsarten- und einkunftsquellenspezifische Bezugspunkt der Aufwendungen ergibt sich regelmäßig bereits bei der Prüfung ihrer WKQualifikation; es handelt sich dabei aber nicht um ein gesetzliches Tatbestandserfordernis. Schon

auf dieser Beurteilungsstufe wird im Allgemeinen ein wirtschaftlicher Erwerbsbezug für sämtliche Arten von WK im Rahmen des Veranlassungszusammenhangs gefordert, unabhängig davon, ob der steuergesetzliche Wortlaut dies ausdrücklich vorsieht (zB § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; § 50 Abs. 1 Satz 1; s. auch von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 7 [7/2003]). Zu auftretenden Qualifikationskonflikten s. Anm. 236.

236 b) Einkunftsarten- und einkunftsquellenbezogene Qualifikationskonflikte

Bei Zuordnungskonflikten von ihrer Natur nach als WK oder BA anerkannten Aufwendungen kommt es bei der Durchführung des Erwerbsabzugs gem. Abs. 1 Satz 2 auf den mittels einer Wesentlichkeitserwertung 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: Das EStG enthält keine ausdrückliche Regelung dazu, nach welchen Grundsätzen WK einer Einkunftsart zuzuordnen sind, wenn mehrere Einkunftsarten in Betracht kommen. Hängen WK mit mehreren Einkunftsarten nach Maßgabe der Veranlassungsgrundsätze wirtschaftlich zusammen, so sind sie vorrangig – ggf. im Schätzwege – den einzelnen Einkunftsarten anteilig zuzuordnen (BFH v. 14.9.1999 – III R 39/97, BStBl. II 2000, 69; v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668). Die veranlassungsbezogene Zuordnung zu den verschiedenen Einkunftsarten setzt allerdings einen sachgerechten Aufteilungsmaßstab voraus. Kein geeigneter Schätzmaßstab ist das Verhältnis der Einnahmen (vgl. BFH v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937; LOCHTE in FROTSCHER, § 9 Rn. 42a [5/2013]).

Ist hiernach keine Aufteilung möglich, sind die WK nach hM bei der Einkunftsart zu berücksichtigen, zu der sie nach Grund und Wesen die engere Beziehung haben.

Zum Beispiel 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. 25.11.2010 – VI R 34/08, BStBl. II 2012, 24; v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343: Maßgebend ist Einkunftsart, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt; von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 8 (7/203); LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 79; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 201 (10/2013).

§ 12 Nr. 1 Satz 2 beinhaltet bereits nach seinem Wortlaut insofern kein Aufteilungsverbot (s. Anm. 179). Zu weiteren Einzelheiten mit Beispielen s. LEU, DStZ 1990, 589. Ändert sich der Verwendungszweck von Aufwendungen, so dass auf diese Weise nacheinander ein wirtschaftlicher Zusammenhang zu mehreren Einkunftsarten besteht, bedarf es der zeitanteiligen Zuordnung der Aufwendungen zu der jeweiligen Einkunftsart (vgl. BFH v. 4.10.1990 – X R 150/88, BFH/NV 1991, 237).

Zu Zuordnungsproblemen bei den Einkünften aus §§ 19 und 20 s. BFH v. 5.4.2006 – IX R 111/00, BStBl. II 2006, 654; v. 5.4.2006 – IX R 80/01, BFH/NV 2006, 1817, betr. jeweils Schuldzinsen aus der Erwerbsfinanzierung von Anteilen an der ArbG-KapGes; v. 25.11.2010 – VI R 34/08, BStBl. II 2012, 24, betr. WK-Abzug für Verzicht auf Darlehensforderung des ArbN gegen ArbG; v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343, betr. Ausgaben zur Tilgung einer Bürgschaftsverpflichtung als WK).

Allein durch die Verwendung von Einnahmen (zB Verwendung von Mieteinnahmen zur Durchführung von Optionsgeschäften) wird im Übrigen kein Zusam-

menhang zu einer Einkunftsart hergestellt (so zutr. BFH v. 18.9.2007 – IX R 42/05, BStBl. II 2008, 26).

Zusammenhang mit mehreren Einkunftsquellen innerhalb einer Einkunftsart: Es gelten die gleichen Beurteilungsgrundsätze, so dass es bei einem fehlenden praktikablen Aufteilungsmaßstab auf den engeren wirtschaftlichen Bezug der WK ankommt (zB bei der WKZuordnung bei mehreren Arbeitsverhältnissen oder mehreren Vermietungsobjekten; so auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 201 [10/2013]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 79).

Die Zuordnungsfrage ist von materieller Bedeutung, falls für einzelne erwerbsbezogene Leistungen innerhalb der Einkunftsart Abzugsverbote oder -beschränkungen bestehen oder es ggf. bei einem einzelnen Leistungsverhältnis an einer steuerrelevanten Überschusserzielungsabsicht mangelt (zB bei langfristig leer stehenden Mietwohnungen).

Obleich Abs. 1 Satz 2 seinem Wortlaut nach lediglich einen einkunftsartenspezifischen Abzug fordert, ist im Wege teleologischer Rechtsfortbildung – soweit erforderlich – der Abzug nach verschiedenen Einkunftsquellen bzw. Gegenständen der Einkunftserzielung zu differenzieren (ähnlich VON BORNHAUPT, DStR 1983, 11 [13]).

Einstweilen frei.

237–239

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

1. Allgemeine Erläuterungen

240

Abs. 1 enthält in Satz 1 eine Definition des allgemeinen WKBegriffs (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 allgemeinen WKBegriffs 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.

2. Bildungsaufwendungen

a) Bildungsaufwendungen als Werbungskosten

aa) Begriff

241

Der BFH ist zu Recht dazu übergegangen, nicht mehr – wie früher – von Ausbildungs- oder Fortbildungskosten, sondern allgemein nur noch von Bildungsaufwendungen zu sprechen. Bildungsaufwendungen können WK iSd. Abs. 1 Satz 1 sein, sofern sie beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (BFH v. 22.6.2006 – VI R 61/02, BStBl. II 2006, 782, mwN). Im EStG ist von Bildungsaufwendungen ebenso wenig die Rede wie von Fortbildungskosten. Der Begriff (Berufs-)Ausbildung findet sich dagegen ua. in Abs. 6, § 10 Abs. 1 Nr. 7, § 12

Nr. 5 und § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a (zur Abgrenzung s. BFH v. 26.11.2003 – VIII R 30/03, BFH/NV 2004, 1223, mwN).

241a **bb) Rechtsentwicklung**

Die frühere Rspr. des BFH unterschied zwischen den als WK abziehbaren Kosten einer Fortbildung in einem bereits ausgeübten Beruf und den als SA begrenzt abziehbaren Kosten einer Ausbildung zu einem künftigen Beruf. Als Fortbildungskosten erkannte der BFH nur Ausgaben an, die ein Stpfl. tätigt, um in dem ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.

Dagegen nahm der BFH Berufsausbildungskosten bereits dann an, wenn die Aufwendungen dem Ziel dienen, Kenntnisse zu erwerben, die als Grundlage für einen künftigen Beruf notwendig sind oder welche die Grundlage dafür bilden sollen, um von einer Berufs- oder einer Erwerbstätigkeit zu einer anderen überzugehen, die also einen Berufswechsel vorbereiten sollen. Derartige Aufwendungen stünden noch nicht mit einer konkreten beruflichen Tätigkeit und hieraus fließenden Einnahmen im Zusammenhang. Ausgaben dieser Art erwüchsen grds. jedem Stpfl.; sie gehörten daher zu den Kosten der Lebensführung und seien deshalb nach § 12 Nr. 1 nicht als WK abziehbar.

Zu den Berufsausbildungskosten gehörten stets die Aufwendungen eines Stpfl. für ein Erststudium an einer Hochschule (Universität oder Fachhochschule), weil es dem Stpfl. eine andere (höherrangige) berufliche, gesellschaftliche und wirtschaftliche Stellung eröffne (vgl. Darstellung im Einzelnen: BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403).

Der BFH hat beginnend mit der Entscheidung in BStBl. II 2003, 403, diese Rspr. aufgegeben und von der strikten Unterscheidung zwischen Aus- und Fortbildung Abstand genommen. Nach der geänderten Rspr. können auch Aufwendungen für ein erstmaliges Hochschulstudium WK iSv. Abs. 1 Satz 1 sein (BFH v. 28.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557). Ob das Studium eine Basis für andere Berufsfelder schafft oder einen Berufswechsel vorbereitet, ist unerheblich (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFH/NV 2009, 1875, mwN).

§ 12 Nr. 5: Mit der durch Gesetz zur Änderung der AO und anderer Gesetze v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1753; BStBl. I 2005, 343) eingefügten Regelung des § 12 Nr. 5 – es handelte sich dabei um eine sog. Nichtanwendungsgesetz in Reaktion auf die genannte Rechtsprechungsänderung – dürfen seit 1.1.2004 Aufwendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium grds. stl. nicht in Abzug gebracht werden; diese Aufwendungen können nur noch jährlich bis zu 6000 € als SA zum Abzug gelangen (§ 10 Abs. 1 Nr. 7; s. § 12 Nr. 5 Anm. 160 ff.).

§ 12 Nr. 5 war als WKAbzugsverbot konzipiert. Dem ist der BFH nicht gefolgt. Nach seiner Auffassung sind Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung und für ein im Anschluss an das Abitur durchgeführtes Hochschulstudium unabhängig von § 12 Nr. 5 (weiterhin) als vorab entstandene WK anzusehen. Aus seiner Sicht folgt aus § 12 Nr. 5 kein WKAbzugsverbot (s. im Einzelnen BFH v. 27.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 27.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; v. 27.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 53).

Abs. 6: Durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) hat der Gesetzgeber umgehend auf die genannte Rspr. reagiert und durch

Einfügung von Abs. 6 rückwirkend ab VZ 2004 den WKAbzug von Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium außerhalb eines Dienstverhältnisses ausdrücklich ausgeschlossen (s. zu Abs. 6 Anm. 709 ff.). Die Verfassungsmäßigkeit dieses WKAbzugsverbots ist fraglich (Anm. 711; aA BFH v. 5.11.2013 – VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165, zu § 4 Abs. 9).

b) **Bildungsaufwendungen und objektives Nettoprinzip**

242

Grundlage der genannten neuen Rspr. ist die Einsicht, dass die Verschaffung von Berufswissen nichts mit der privaten Lebensführung iSv. § 12 zu tun hat, sondern auf die Erzielung stpfl. Einnahmen gerichtet ist und damit den WK-Begriff erfüllt. Was im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit aufgewandt wird, darf nicht dem Steuerzugriff unterliegen. Das gebietet das objektive Nettoprinzip als Ausdruck des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (s. Anm. 6 f.; BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403). Auch die Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und das Erststudium sind in aller Regel auf die Erzielung stpfl. Einnahmen gerichtet (BFH v. 20.7.2006 – VI R 26/05, BStBl. II 2006, 764; BERGKEMPER, FR 2006, 1038). Die generelle Zuweisung der Kosten für die erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium zum Bereich der Lebensführung nach § 12 Nr. 5 ist deshalb steuersystematisch falsch. Sie unterläuft das objektive Nettoprinzip. Die Berufsausbildung als Teil der privaten Lebensführung anzusehen, mag – historisch betrachtet – gerechtfertigt gewesen sein, ist aber in der heutigen Berufswelt abwegig. Berufsausbildung ist die Grundlage für die Erwerbstätigkeit, die den Stpfl. befähigt, stpfl. Einkünfte zu erzielen. Aufwendungen hierfür müssen als (vorab entstandenen) Erwerbsaufwendungen steuermindernd abziehbar sein (LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 57).

Die Grenze zu den Lebensführungskosten besteht dort, wo es um die Vermittlung von Allgemeinwissen ohne jeden beruflichen Bezug geht (BFH v. 27.5.2003 – VI R 85/02, BStBl. II 2005, 202, zum Erwerb einer Privatpilotenlizenz; v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349, zum Seniorenstudium; v. 22.6.2006 – VI R 5/04, BStBl. II 2006, 717, zum Besuch allgemeinbildender Schulen; BERGKEMPER, FR 2005, 499).

c) **Veranlassungszusammenhang**

243

Bildungsaufwendungen sind WK, wenn sie 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). Ein mittelbarer Zusammenhang genügt und ist dann gegeben, wenn die Aufwendungen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit stehen. Das auslösende Moment für die Aufwendungen muss der estl. relevanten Erwerbsphäre zuzuordnen sein bzw. mit der Erwerbstätigkeit oder deren Vorbereitungsphase im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; KREFT, FR 2002, 657; zum Veranlassungszusammenhang s. Anm. 130 ff., 145–154).

Liegt ein erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang vor, kommt es für die stl. Berücksichtigung der Aufwendungen nicht darauf an, ob ein neuer, ein anderer oder ein erstmaliger Beruf ausgeübt werden soll. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht

und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden. Dabei ist ausreichend, wenn die Ausgaben den Beruf des ArbN im weitesten Sinne fördern. Der erforderliche Veranlassungszusammenhang kann bei jeder berufsbezogenen Bildungsmaßnahme erfüllt sein.

Erzielt der Stpfl. noch keine Einnahmen, liegen vorab entstandene WK vor, wenn die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen stehen (BFH v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236). Ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang mit Einnahmen ist nicht erforderlich (BFH v. 22.7.2003 – VI R 137/99, BStBl. II 2004, 868; v. 1.2.2007 – VI R 62/03, BFH/NV 2007, 1291; v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFH/NV 2009, 1875). Es ist nicht erforderlich, dass im Zeitpunkt der Bildungsmaßnahme bereits die spätere Einkommensart feststeht (BERGKEMPER, HFR 2006, 1097). Wird die Bildungsmaßnahme abgebrochen, kommt ein Abzug der Kosten als vergebliche vorab entstandene WK in Betracht (BFH v. 22.7.2003 – VI R 48/02, BFH/NV 2004, 34; s. Anm. 165).

d) Verhältnis zu § 12

244 aa) Verhältnis zu § 12 Nr. 1 Satz 2

Nach früherer Rspr. durften Kosten für eine der beruflichen Fortbildung dienende Reise insgesamt nicht in Abzug gebracht werden, wenn mit der Reise auch nicht unerhebliche private Interessen verfolgt wurden. Zur Begründung hat sich die Rspr. auf ein durch § 12 Nr. 1 Satz 2 normiertes Aufteilungs- und Abzugsverbot berufen. Diese Rspr. hat der BFH inzwischen aufgegeben (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BFH/NV 2010, 285). Die Vorschrift enthält kein allgemeines Abzugs- und Aufteilungsverbot. Sie steht deshalb einer Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Reisekosten nicht entgegen (BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BFH/NV 2010, 1349; s. Anm. 251).

244a bb) Verhältnis zu § 12 Nr. 5 und Abs. 6 (Berufsausbildung – Erststudium)

Die durch die Urteile des BFH v. 4.12.2002 eingeleitete Rechtsprechungsänderung (s. Anm. 241) betraf auch die Fälle der erstmaligen Berufsausbildung. Vorab entstandene WK können auch bei einer erstmaligen Berufsausbildung in Abzug gebracht werden (BFH v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884). Dieser Rspr. sollte durch das Abzugsverbot des § 12 Nr. 5 ab 1.1.2005 der Boden entzogen werden. Dem ist der BFH nicht gefolgt (s. Anm. 241a). Zum Verhältnis zu Abs. 6 und § 10 Abs. 1 Nr. 7 s. Anm. 712.

245 e) Nachweis/Feststellungslast

Der Stpfl. trägt für das Vorliegen von Erwerbenaufwendungen, dh. 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. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403, Umschulung Industriekauffrau zur Fahrlehrerin; v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884, Berufspilot; v. 26.1.2005 –

VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349). Für die Beurteilung der beruflichen Veranlassung sind letztlich die Umstände des Einzelfalls entscheidend (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403, unter II 3b). Sie obliegt der tatrichterlichen Einschätzung, wobei die Bekundungen des 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. BERGKEMPER, FR 2005, 499.

f) Einzelfälle

246

Berufsausbildung: Kosten, die im Zusammenhang mit einer Berufsausbildung anfallen, können nach den allgemeinen Grundsätzen WK sein. Das gilt auch für die Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung (BFH v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884). Seit VZ 2004 steht bei einer erstmaligen Berufsausbildung der stl. Geltendmachung von WK jedoch das Abzugsverbot des Abs. 6 entgegen (s. Anm. 242 und 713 ff.), es sei denn, die erstmalige Berufsausbildung findet im Rahmen eines Dienstverhältnisses statt (s. Anm. 716; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 60).

Eine Berufsausbildung im Sinne des StRechts liegt nicht nur vor, wenn der Stpfl. im dualen System oder innerbetriebliche Berufsbildungsmaßnahmen durchläuft. Maßgebend ist nur, ob die Ausbildung berufsbezogen ist und eine Voraussetzung für die geplante Berufsausbildung darstellt (BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BStBl. II 2012, 825; v. 9.12.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236). In Berufsausbildung befindet sich auch, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind. Gegenbegriff zur Berufsausbildung ist die Allgemeinbildung, die keine notwendige Voraussetzung für eine geplante Berufsausübung darstellt (BFH v. 28.2.2013 – VI R 6/12, BFH/NV 2013, 1166; s. auch Anm. 714).

Weiterbildung: Aufwendungen für die berufliche Fort- und Weiterbildung in einem ausgeübten Beruf sind nach stRspr. des BFH WK. Hierunter fallen Ausgaben, die ein Stpfl. tätigt, um in dem ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden und so im ausgeübten Beruf besser voran zu kommen (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403). Das kann jede konkret berufsbezogene Fortbildungsmaßnahme, wie Lehrgänge, Tagungen und Seminare, sein, insbes. wenn vom ArbG angeboten bzw. veranlasst. Dies gilt gleichermaßen auch für im Hinblick auf eine konkrete künftige/beabsichtigte berufliche Tätigkeit unternommene Bildungsmaßnahmen (zB BFH v. 15.12.1989 – VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692, Meisterprüfung; v. 6.11.1992 – VI R 12/90, BStBl. II 1993, 108, Steuerberaterprüfung; v. 22.6.2006 – VI R 61/02, BStBl. II 2006, 782, Snowboardkurs eines Lehrers; v. 18.12.2007 – VI R 62/04, BFH/NV 2008, 358, Tanzleiterausbildung eines Lehrers; v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BFH/NV 2010, 1347, Fortbildung zum Sportmediziner; v. 28.8.2008 – VI R 35/05, BStBl. II 2009, 109, Supervision; v. 28.8.2008 – VI R 44/04, BStBl. II 2009, 106, NLP-Kurs).

Umschulung: Jede berufliche Umschulungsmaßnahme – auch wenn sie die Grundlage dafür bildet, von einer Berufs-/Erwerbsart in eine andere zu wechseln – führt zum WKAbzug (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403, Industriekauffrau zur Fahrlehrerin; v. 17.12.2002 – VI R 42/00, BFH/NV

2003, 474, Verkäuferin zur Arzthelferin; v. 4.11.2003 – VI R 1/03, BFH/NV 2003, 483, Gemeindediakonin zur Sozialpädagogin; BFH v. 22.7.2003 – VI R 190/97, BStBl. II 2004, 886, Krankenschwester zur Lehrerin für Pflegeberufe; v. 27.5.2003 – VI R 85/02, BStBl. II 2005, 202; v. 28.2.2013 – VI R 6/12, BFH/NV 2013, 1166, Stewardess zur Pilotin; v. 30.9.2008 – VI R 4/07, BStBl. II 2009, 111, Zeitsoldat zum Verkehrsflieger). Die Grundsätze gelten nicht nur bei beruflicher Umschulung, sondern – bis 2003 – auch bei einer erstmaligen Berufsausbildung (BFH v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884, Ausbildung zum Berufspiloten aufgrund eines Schulungsvertrags ohne vorangegangene abgeschlossene Berufsausbildung; zur Rechtslage insoweit ab 2004 s. Anm. 244, 246). Entscheidend ist, ob zwischen Bildungsmaßnahme und den beabsichtigten stpfl. Einnahmen ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang besteht (BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349).

Studium: Auch Aufwendungen für ein Hochschulstudium können WK iSd. Abs. 1 Satz 1 sein. Ob das Studium eine Basis für andere Berufsfelder schafft oder einen Berufswechsel vorbereitet, ist unerheblich. Maßgeblich ist allein das Veranlassungsprinzip (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816).

Der Veranlassungszusammenhang fehlt etwa bei einem Hobbystudium (BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349; BERGKEMPER, FR 2005, 499).

Allerdings ist für den Zeitraum ab 2004 das Abzugsverbot des Abs. 6 für die Aufwendungen eines sog. Erststudiums zu beachten (Anm. 241a). Das Abzugsverbot betrifft ein solches Erststudium, das zugleich die erstmalige Berufsausbildung darstellt (Anm. 715). Ist dem Studium eine andere Berufsausbildung bzw. ein Studium vorausgegangen, ist dieses nicht vom Abzugsverbot betroffen (BFH v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796; v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799; v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284).

Studium ist jedes Hochschul- oder Fachhochschulstudium. Nach Erreichen eines Studienabschlusses, der eine Berufstätigkeit ermöglicht, endet das Erststudium. Jedes weitere Studium oder jeder weitere Studienabschnitt ist kein Erststudium mehr (zB Master of Laws-Studiengang; aA U. PRINZ, FR 2005, 229). Zum Studium und zu Prüfungsleistungen an ausländ. Hochschulen s. BMF v. 21.6.2007, DB 2007, 1437.

Promotion: Die Kosten eines Promotionsstudiums können WK sein (BFH v. 4.11.2003 – VI R 96/01, BStBl. II 2004, 891). Die Promotion nach Erststudium wird weder von § 12 Nr. 5 noch von Abs. 6 erfasst.

Studienreisen: Kosten für eine Studienreise (Lehrgang, Fachkongress) sind als WK abziehbar, wenn ein konkreter Zusammenhang mit der Berufstätigkeit besteht. Ob das zutrifft, ist nach Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ist auch zu bestimmen, ob bei einem Fortbildungslehrgang, der nicht am Wohnort des ArbN stattfindet, neben den reinen Kursgebühren auch die Aufwendungen für die mit dem Lehrgang verbundene Reise als WK abziehbar sind (BFH v. 28.8.2008 – VI R 44/04, BStBl. II 2009, 106; v. 28.8.2008 – VI R 35/08, BStBl. II 2009, 108; v. 19.1.2012 – VI R 3/11, BStBl. II 2012, 416). Dabei kann die stl. Berücksichtigung der Aufwendungen nicht allein deshalb verneint werden, weil die Bildungsmaßnahme im Ausland stattgefunden hat (BFH v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BStBl. II 2002, 765; v. 22.6.2006 – VI R 61/02, BStBl. II 2006, 782).

Einer beruflichen Veranlassung steht nicht schon entgegen, dass die im beruflichen Interesse gewonnenen Erkenntnisse auch im privaten Bereich angewendet

werden können. Die berufliche Veranlassung kann auch nicht mit der Begründung abgesprochen werden, der Beruf erfordere Aufwendungen, die für andere Stpfl. Privataufwendungen sind (BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687, mwN).

Der vollständige Abzug der Reisekosten setzt voraus, dass die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist. Das ist der Fall, wenn der Reise ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde liegt und die Verfolgung privater Interessen nicht den Schwerpunkt der Reise bildet (BFH v. 27.8.2002 – VI R 22/01, BStBl. II 2003, 369). Gleiches gilt, wenn die berufliche Veranlassung bei Weitem überwiegt und die Befriedigung privater Interessen nicht ins Gewicht fällt und nur von untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 22.1.2007 – VI R 8/05, BStBl. II 2007, 457; v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BStBl. II 2010, 685). Dabei muss feststehen, dass der ArbN an den beruflichen Veranstaltungen teilgenommen hat; eine derartige Feststellung kann auch in anderer Weise als aufgrund von Anwesenheitstestaten getroffen werden (BFH v. 22.7.2008 – VI R 2/07, BFH/NV 2008, 1837). Bei einer Auslandsgruppenreise ist für eine berufliche Veranlassung neben einer fachlichen Organisation vor allem maßgebend, dass das Programm auf die besonderen beruflichen Bedürfnisse der Teilnehmer zugeschnitten und der Teilnehmerkreis im Wesentlichen gleichartig (homogen) ist (BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687; v. 19.1.2012 – VI R 3/11, BStBl. II 2012, 416).

Ist die Studienreise gemischt, also beruflich und privat veranlasst, kommt nach den Grundsätzen des Entscheidung des GrS des BFH v. 21.9.2009 (GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) eine Aufteilung der Kosten in einen beruflichen und privaten Anteil in Betracht (BFH v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BStBl. II 2010, 685; v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687; s. Anm. 244).

Sprachlehrgang: Zum WKAbzug kann es kommen, wenn der Sprachkurs in konkretem Zusammenhang zur Berufstätigkeit steht, was anhand sämtlicher Umstände des Einzelfalls im Rahmen einer Gesamtwürdigung tatrichterlich zu bewerten ist (BFH v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BStBl. II 2003, 765; v. 19.12.2005 – VI R 89/02, BFH/NV 2006, 934; v. 15.3.2007 – VI R 61/04, BFH/NV 2007, 1132; GREITE, HFR 2006, 568; zum Abzug von Reisekosten s.u.).

Auf die beruflichen Bedürfnisse des Stpfl. ist ein Sprachkurs bereits zugeschnitten, wenn er die für den Beruf erforderlichen Kenntnisse vermittelt; Fachsprache ist nicht zwingende Voraussetzung für die Annahme des konkreten Zusammenhangs. Je konkreter ein beruflicher Zusammenhang erkennbar ist, umso geringer sind die Darlegungsanforderungen an den Stpfl. Ob der gleiche Erfolg auch bei einem Inlandssprachkurs bei geringeren Kosten hätte eintreten können, ist unerheblich (BFH v. 14.4.2005 – VI R 6/03, BFH/NV 2005, 1544; v. 19.12.2005 – VI R 65/04, BFH/NV 2007, 1075; v. 19.12.2005 – VI R 89/02, BFH/NV 2006, 934; v. 19.12.2005 – VI R 88/02, BFH/NV 2006, 730; v. 24.2.2011 – VI R 12/10, BStBl. II 2011, 796).

Die Kosten für einen Deutschkurs eines in Deutschland lebenden Ausländers sollen nicht beruflich veranlasst sein (BFH v. 15.3.2007 – VI R 14/04, BStBl. II 2007, 814, uE fraglich).

► *Auslandssprachkurs:* Gleiche Grundsätze galten auch für einen Auslandssprachkurs. Nach früherer Rspr. des BFH konnte zumindest bei einem Auslandssprachkurs in einem EU-Mitgliedsstaat nicht typischerweise unterstellt werden, dass dieser wegen der jeder Auslandsreise innewohnenden touristischen Elemente eher Berührungspunkte zur privaten Lebensführung aufweist als ein Inlands-

sprachkurs. Ob der gleiche Erfolg auch bei einem Inlandssprachkurs bei geringeren Kosten hätte eintreten können, war unerheblich (BFH v. 14.4.2005 – VI R 122/01, BFH/NV 2005, 1544; v. 19.12.2005 – VI R 65/04, BFH/NV 2006, 1075; v. 19.12.2005 – VI R 88/02, BFH/NV 2006, 730; v. 19.12.2005 – VI R 89/02, BFH/NV 2006, 934; v. 15.3.2007 – VI R 61/04, BFH/NV 2007, 1132). Allerdings war im Rahmen der Gesamtwürdigung die Gegend des besuchten Landes (Feriengebiet), die Jahreszeit (Ferienzeit), Anzahl und Gestaltung der unterrichtsfreien Tage (Samstage und Sonntage waren nicht einzubeziehen) und die Gestaltung des Jahresurlaubs auch der früheren Jahre zu beachten (BFH v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BStBl. II 2003, 765).

Diese Rspr. hat der BFH in Teilen aufgegeben. Er vertritt nunmehr die Meinung, dass die Wahl, eine Sprachkurs „auswärts“ zu besuchen, regelmäßig privat veranlasst ist mit der Folge, dass die Reisekosten in WK und Kosten der privaten Lebensführung aufzuteilen sind (BFH v. 24.2.2011 – VI R 12/10, BStBl. II 2011, 796; KANZLER, FR 2011, 679). Danach ist jeder Sprachkurs, der nicht am Wohnort des Stpfl., sondern „auswärts“ stattfindet, privat mitveranlasst. Deshalb kann zwar die Kursgebühr bei einer entsprechenden beruflichen Veranlassung in voller Höhe als WK abgezogen werden, nicht aber die mit der Reise verbundenen Kosten. Das zitierte Urteil betrifft also nicht nur Sprachkurse im Ausland. Die Auffassung des BFH ist in ihrer typisierenden Art unsystematisch, leistet unnötiger Kasuistik Vorschub und deshalb abzulehnen (BERGKEMPER, DB 2011, 1144).

247–252 Einstweilen frei.

253 g) Rechtsfolgen

Abziehbar sind gem. Abs. 1 Satz 1 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- und Fahrtkosten.

► *Fahrtkosten*: Die Behandlung dieser Kosten erfolgt idR nach den für eine Auswärtstätigkeit geltenden Reisekostengrundsätzen (s. Anm. 287 ff.). Dies galt bis VZ 2013 auch im Fall einer über einen längeren Zeitraum regelmäßig aufgesuchten Bildungseinrichtung (zB Hochschule). Eine auch über einen längeren Zeitraum regelmäßig aufgesuchte Bildungseinrichtung war keine regelmäßige Arbeitsstätte iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (BFH v. 9.2.2012 – VI R 44/10, BStBl. II 2013, 234; v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236). Ab VZ 2014 ist dagegen Abs. 4 Satz 8 zu beachten (s. Anm. 562). Danach gilt als erste Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zweck eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird. In diesem Fall sind ab VZ 2014 Kosten für die Wege zu einer solchen Einrichtung nur noch eingeschränkt gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als WK abziehbar. Handelt es sich nicht um ein Vollzeitstudium bzw. eine vollzeitige Bildungsmaßnahme sind auch ab VZ 2014 die Fahrtkosten weiterhin uneingeschränkt gem. Abs. 1 Satz 1 in Abzug zu bringen.

► *Unterkunftskosten*: Da die Kosten für beruflich veranlasste auswärtige Übernachtungen zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzipts abziehbaren beruflichen Aufwendungen gehören, können – wie bei einer Auswärtstätigkeit – grds. auch die durch eine Bildungsmaßnahme veranlassten Unterkunftskosten WK

gem. Abs. 1 Satz 1 sein (BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284, betr. Unterkunftekosten im Rahmen eines Studiums). Zu den Besonderheiten bei einem Sprachkurs s. Anm. 246. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 kommt (bis VZ 2013) nicht zur Anwendung. Eine dHf. setzt voraus, dass der ArbN außerhalb des Orts, an dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch wohnt. Das ist typischerweise dann der Fall, wenn sich der ArbN am Ort einer Arbeitsstätte iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 eine Unterkunft nimmt. Beschäftigungsort iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 war bis VZ 2013 der Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte. Unter regelmäßiger Arbeitsstätte versteht der BFH nur eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des ArbG und damit regelmäßig dessen Betrieb. Eine arbeitgeberfremde Bildungseinrichtung, wie eine Universität, ist nicht als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen. Sucht ein Stpfl. eine solche Einrichtung auf, kommt Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 ebenso wenig wie bei der Auswärtstätigkeit eines ArbN in Betracht.

Ab VZ 2014 kann allerdings Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 zur Anwendung kommen, wenn der Stpfl. außerhalb des Studienorts über einen eigenen Hausstand im Sinne der Vorschrift verfügt und am Studienort einem Vollzeitstudium oder einer sonstigen vollzeitigen Bildungsmaßnahme nachgeht. Entsprechend Abs. 4 Satz 8 wird in diesem Fall der Studienort als erste Tätigkeitsstätte fingiert.

Aufteilung und Kürzung: Haben bei Studienreisen nicht nur berufliche Gründe den Stpfl. bewogen, die Reisekosten zu tragen, ist zu prüfen, ob die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge voneinander abzugrenzen sind. Im Fall der Abgrenzbarkeit sind die Reisekosten in WK und Aufwendungen für die private Lebensführung aufzuteilen. Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt vor allem das Verhältnis der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile in Betracht (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687; v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BStBl. II 2010, 685).

Die Erwerbenaufwendungen sind zu kürzen, wenn mit den Berufsausbildungsmaßnahmen die Erzielung nicht stbarer oder stfreier Einnahmen erstrebt wird (zB Ausländertätigkeit, BFH v. 22.7.2003 – VI R 7/01, BFH/NV 2004, 174; v. 11.2.2009 – I R 25/08, BFH/NV 2009, 1318). Werden die Berufsbildungsmaßnahmen durch öffentliche Zuschüsse gefördert, so sind die Kostenerstattungen nach §§ 79, 81 SGB III auf die geltend gemachten WK anzurechnen; dies gilt aber nicht für das Unterhaltsgeld iSd. §§ 77, 153 SGB III (BFH v. 13.10.2003 – VI R 71/02, BStBl. II 2004, 890). Muss der Empfänger eines Ausbildungsdarlehens dieses nebst einem Aufschlag zurückzahlen, so sind die Aufwendungen für den Zuschlag als WK abziehbar; Gleiches gilt für eine Vertragsstrafe, die zu zahlen ist, weil eine Beschäftigungsverpflichtung vom ArbN nicht eingehalten worden ist (BFH v. 22.6.2006 – VI R 5/03, BStBl. II 2007, 4).

Einstweilen frei.

254–284

3. Reisekosten

Schrifttum: STAHLSCHEIDT, Neueste Entwicklungen bei Fahrtkosten im Steuerrecht, FR 2005, 1183; STROHNER, Grundlegend neue BFH-Rechtsprechung zur Einsatzwechseltätigkeit und zur Entfernungspauschale, BB 2005, 2267; ALBERT, Vereinfachung bei 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 Er-

hebung der Steuer vom Arbeitslohn (Lohnsteuer), DB 2006, Beilage zu Heft 6, 4; FISSENEWERT, Mehraufwendungen für Verpflegung und Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit nach der neuen Rechtsprechung des BFH, DB 2006, Beilage zu Heft 6, 32.

285 a) Entwicklung des steuerlichen Reisekostenrechts

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. 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 abzugsfähigen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) und notwendigen Mehraufwendungen wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5) abzugrenzen, wobei eine steuermindernde Doppelberücksichtigung nicht möglich ist (s. Anm. 447). Wegen ihres Ausnahmecharakters sind Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 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.

Das Reisekostenrecht mit seinen vielfältigen Verästelungen sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenseite war ursprünglich ein stark durch die FinVerw. geprägtes Rechtsgebiet. Es hatte insbes. in den auf den ArbN-Bereich ausgerichteten LStR eine detaillierte Ausgestaltung erfahren (s. R 9.4 ff. LStR). Der BFH hatte dieses Richtlinienrecht viele Jahre gebilligt. Erst 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. BERGKEMPER, FR 2005, 1113; FISSENEWERT, DB 2006, Beilage zu Heft 6, 32; STAHLSCHEIDT, FR 2005, 1183; ALBERT, DB 2006, 522; ALBERT, FR 2006, 302). 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). Der BFH ist der Meinung, dass die Abzugsbeschränkung für Fahrtkosten gem. Satz 3 Nr. 4 nur für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, nicht aber für Auswärtstätigkeit gerechtfertigt ist. Für diesen Fall erweist sie sich typischerweise als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme von dem das EStG prägenden objektiven Nettoprinzip. Nur bei einer auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegten regelmäßigen Arbeitsstätte kann sich der ArbN in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf die Minderung der Wegekosten hinwirken. Reisekosten setzen danach eine Auswärtstätigkeit voraus. Eine solche ist gegeben, wenn der ArbN außerhalb seiner Wohnung (s. BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074) und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird. Maßgeblich für die Unterscheidung von Innen- und Auswärtstätigkeit ist, unter welchen Voraussetzungen

der Ort, an dem der ArbN seine Arbeitsleistung erbringt, seine regelmäßige Arbeitsstätte ist (s. Anm. 454). Sämtliche Aufwendungen, die durch eine Auswärtstätigkeit veranlasst sind, gehören zu den erwerbsbezogen veranlassenen Reisekosten und sind WK iSd. Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825). Dazu gehören Fahrtkosten, Kosten der Unterkunft, Mehraufwendungen für die Verpflegung (s. Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5) und sonstige Reisekosten. Durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) ist mit Wirkung ab VZ 2014 das stl. Reisekostenrecht im Rahmen des § 9 näher kodifiziert worden (s. Anm. 545; BERGKEMPER, FR 2013, 1017; BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279). Abs. 1 Satz 3 ist um die neuen Nr. 4a (s. Anm. 475 ff.) und 5a (s. Anm. 501a ff.) ergänzt worden. Die Vorschriften regeln die Absetzbarkeit von Fahrt- und Übernachtungskosten anlässlich einer Auswärtstätigkeit. Zudem regelt der ebenfalls neue Abs. 4a des § 9 (s. Anm. 545 ff.) den Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Auswärtstätigkeit. Demnach bestimmt sich ab VZ 2014 nach Abs. 1 Satz 1 nur noch die Absetzbarkeit der sonstigen Reisekosten.

b) Art und Umfang der als Werbungskosten abziehbaren Reisekosten bis Veranlagungszeitraum 2013

aa) Überblick

286

Arten abziehbarer Reisekosten: Sämtliche Aufwendungen, die durch eine Auswärtstätigkeit verursacht sind, gehören zu den erwerbsbezogen veranlassenen 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. BFH v. 11.5.2005 – VI R 16/04, BStBl. II 2005, 789). Im Übrigen ist für Auswärtstätigkeiten eine Durchbrechung der Abziehbarkeit beruflich veranlassener Reisekosten sachlich nicht gerechtfertigt, denn das objektive Nettoprinzip erfordert es, die sich aus Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 ergebenden Abzugsbeschränkungen nicht auch auf solche Tätigkeiten auszudehnen, die an keiner ortsgebundenen und dauerhaft angelegten Arbeitsstätte ausgeübt werden (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825; vgl. zur Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für die neue Rspr. des BFH ALBERT, FR 2005, 302 [304]; BERGKEMPER, FR 2005, 1113; BERGKEMPER, StuW 2006, 311 [315]; DRENSECK in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 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 Werbungkostenersatz: Der ArbG kann dem ArbN Reisekosten nach § 3 Nr. 13 und 16 stfrei ersetzen (zu den Einzelheiten s. Erläuterungen zu § 3 Nr. 13 und Nr. 16; BFH v. 21.1.2010 – VI R 51/08, BFH/NV 2010, 999). Soweit die StBefreiung nach diesen Vorschriften in Anspruch genommen wird, ist ein Abzug als WK ausgeschlossen (§ 3c; zum zeitlichen Zusammenhang von ArbG-Erstattungen und WK s. BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756). Der ArbN kann jedoch nicht erstattete Aufwendungen nach Abs. 1 Satz 1 als WK geltend machen (s. § 3 Nr. 16 Anm. 5, 23; s. auch H 9.4 LStH). Bei Sammelbeförderung durch den ArbG scheidet allerdings mangels Aufwands ein WK-Abzug für diese Fahrten aus (BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785).

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

bb) Fahrtkosten287 **(1) Begriff**

Fahrtkosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Stpfl. durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels im Zusammenhang mit einer erwerbsbedingten Auswärtstätigkeit entstehen (R 9.5 LStR). 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 Rspr. des BFH nicht unter den Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785; v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793; FISSENEWERT, DB 2006, Beilage zu Heft 6, 32; H 9.5 LStH). Die Abzugsbeschränkung betrifft nur die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, wobei der ArbN nach bisheriger BFH-Rspr. aber auch über mehrere regelmäßige Arbeitsstätten verfügen kann. Auf dem Weg zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist der ArbN (noch) nicht auswärts tätig.

288 **(2) Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel**

Bei öffentlichen Verkehrsmitteln (Bahn, Bus, Schiff, Taxi) ist der entrichtete Fahrpreis einschließlich etwaiger Zuschläge anzusetzen (R 9.5 Abs. 1 Satz 2 LStR). Die Wahl des Verkehrsmittels steht dem Stpfl. frei (BFH v. 12.1.1990 – VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423).

289 **(3) Benutzung eines eigenen Fahrzeugs**

Wahlweise (BFH v. 14.6.2012 – VI R 89/10, BStBl. II 2012, 835) können angesetzt werden:

Nachweisgebundene tatsächliche Aufwendungen: Benutzt der ArbN sein Fahrzeug, das er im Übrigen auch für private Zwecke einsetzt, für beruflich veranlasste Fahrten, ist der Teilbetrag der jährlichen Gesamtkosten dieses Fahrzeugs als WK anzusetzen, der dem Anteil der zu berücksichtigenden Fahrten an der Jahresfahrleistung entspricht (R 9.5 Abs. 1 Satz 3 LStR). Bei fehlendem bzw. nicht vollständigem Nachweis kann eine Schätzung in Betracht kommen. Dabei darf das FA von den für den 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; v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; s. H 9.5 LStH).

In die Gesamtkosten ist auch die auf die beruflichen Fahrten entfallende anteilige AfA eines Pkw. einzubeziehen. Nach Auffassung der FinVerw. (H 9.5 LStH) ist bei Pkw. und Kombifahrzeugen der AfA grds. eine Nutzungsdauer von sechs Jahren zugrunde zu legen. Bei einer hohen Fahrleistung kann auch

eine kürzere Nutzungsdauer anerkannt werden. Bei Anschaffung eines gebrauchten Pkw. ist nur die entsprechende Restnutzungsdauer zugrunde zu legen. Der BFH ist demgegenüber bislang von einer achtjährigen Nutzungsdauer ausgegangen. 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). § 7 Abs. 1 Satz 4 ist zu beachten.

Nicht zu den Gesamtkosten gehören zB Park- und Straßenbenutzungsgebühren, Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen, Aufwendungen infolge von Verkehrsunfällen sowie Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder (H 9.5 LStH). Diese Aufwendungen sind aber mit Ausnahme der Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder anderweitig als WK abziehbar (H 9.8 LStH; zu Reisekosten s. Anm. 300).

Individuelle Kilometersätze: Nach R 9.5 Abs. 1 Satz 4 LStR kann der ArbN aufgrund der für einen Zeitraum von zwölf 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 Kilometern vervielfacht werden muss (HAARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuerrecht, „Kraftfahrzeugbenutzung“, Bd. 2 Rn. 20). Mit den individuell ermittelten Kilometersätzen sind die gewöhnlichen Kosten, die mit dem Betrieb eines Kfz. verbunden sind, abgegolten. Die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind in Höhe von Zuschüssen zu mindern (BFH v. 14.6.2012 – VI R 89/10, BStBl. II 2012, 835, zu Zuschüssen nach der Kraftfahrzeughilfe-Verordnung betr. Abs. 2 Satz 3 Nr. 1).

Nachweisfreie pauschalierte Kilometersätze nach LStR: Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Gesamtkosten können nach R 9.5 Abs. 1 Satz 5 LStR die Fahrtkosten mit pauschalierten Kilometersätzen angesetzt werden. Dies hat die Rspr. stets respektiert (BFH v. 26.7.1991 – VI R 114/88, BStBl. II 1992, 105, mwN; s. im Einzelnen H 9.5 LStH).

Mit den pauschalierten Kilometersätzen sind alle gewöhnlichen Kfz-Kosten abgegolten. Daneben können nur etwaige außergewöhnliche Kosten angesetzt werden, wenn diese durch Fahrten entstanden sind, für die die Kilometersätze anzusetzen sind (BFH v. 21.6.1991 – VI R 178/88, BStBl. II 1991, 814; H 9.5 LStH). Die Abgrenzung wird nach den gleichen Grundsätzen wie bei der Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 vorgenommen. Zu den gewöhnlichen Kosten gehören insbes. die AfA und die durch den normalen Verschleiß bedingten Reparaturaufwendungen (BFH v. 30.11.1979 – VI R 129/78, BStBl. II 1980, 141; v. 24.4.1992 – VI R 137/89, BFH/NV 1993, 291, zum Austauschmotor). Auch die Aufwendungen für eine Fahrzeug-Vollversicherung sind keine außergewöhnlichen Kosten (BFH v. 8.11.1991 – VI R 191/87, BStBl. II 1992, 204, mwN; v. 30.6.2000 – VI B 18/00, BFH/NV 2000, 1343; vgl. dazu auch BFH v. 21.6.1991 – VI R 178/88, BStBl. II 1991, 814; H 9.5 LStH). Außergewöhnliche Kosten sind nur die nicht voraussehbaren Aufwendungen für Reparaturen, die nicht auf Verschleiß oder auf Unfallschäden beruhen (H 9.5 LStH). Entsprechendes gilt für Aufwendungen, die durch den Diebstahl eines Fahrzeugs entstanden sind (BFH v. 25.5.1992 – VI R 17/88, BStBl. II 1993, 44;

s. H 38 LStH). Dagegen gilt auch die Leasingsonderzahlung durch die Anwendung der Kilometersätze als abgegolten (BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805).

Nach Auffassung der FinVerw. sind die pauschalen Kilometersätze nicht anzusetzen, soweit sie im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führten (H 9.5 LStH). Das ist insbes. bei besonders hohen Fahrleistungen möglich. Nach H 9.5 LStH kommt deshalb eine unzutreffende Besteuerung in Betracht, wenn bei einer Jahresfahrleistung von mehr als 40 000 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 40 000 km (BFH v. 26.7.1991 – VI R 114/88, BStBl. II 1992, 105). Eine unzutreffende Besteuerung ist nach H 9.5 LStH nicht anzunehmen, wenn der ArbG Beiträge zu einer Dienstreise-Kaskoversicherung aufwendet. Der ArbG braucht bei seiner Erstattung die Frage der offensichtlich unzutreffenden Besteuerung nicht zu prüfen.

cc) Mehraufwendungen für die Verpflegung

290 (1) Bedeutung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5

Rechtsgrundlage für den Abzug von Mehraufwendungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit ist seit VZ 1996 § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (zur Bedeutung s. BFH v. 18.2.2009 – VI R 61/06, BFH/NV 2009, 1874, mwN). § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 schließt den Abzug beruflich veranlasster Mehraufwendungen für die Verpflegung dem Grunde nach aus. Ausnahmen gelten unter den Voraussetzungen der Sätze 2 ff. in den Fällen einer berufsbedingten Auswärtstätigkeit. Mehraufwendungen können nur pauschal als WK abgezogen werden; ein Einzelnachweis ist nicht möglich. Dabei gelten für sämtliche Auswärtstätigkeiten einheitliche Pauschbeträge, wobei die Höhe im Wesentlichen von der Abwesenheitsdauer bestimmt wird. Für die Gewährung der Pauschbeträge kommt es weder darauf an, wie sich die konkrete Verpflegungssituation am Einsatzort darstellt, noch darauf, ob überhaupt ein berufsbedingter Verpflegungsmehrbedarf eintritt. Insbesondere ist nicht zu prüfen, ob der Ansatz der Pauschalen zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde (BFH v. 9.1.2012 – VI R 23/11, BStBl. II 2012, 836). Die Verpflegungspauschalen sind auch anzusetzen, wenn der ArbN Mahlzeiten vom ArbG oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten hat (R 9.6 Abs. 1 Satz 3 LStR). Auf der anderen Seite ist der geldwerte Vorteil aus der Mahlzeitengestellung grds. als Arbeitslohn anzusetzen (s. R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR; R 9.6. Abs. 1 Satz 3 LStR). Auf die Gewährung der gesetzlichen Pauschbeträge besteht ein Rechtsanspruch (BFH v. 4.4.2006 – VI R 44/03, BStBl. II 2006, 567; v. 13.12.2007 – VI R 73/06, BFH/NV 2008, 936). Steuerfreie Erstattungen für Reisekostenvergütungen oder Trennungsgelder stehen dem Abzug von Verpflegungsmehraufwand als WK entgegen, soweit sie dem ArbN tatsächlich ausbezahlt wurden (BFH v. 24.3.2011 – VI R 11/10, BStBl. II 2011, 829).

Dreimonatsfrist: Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 ist die Berücksichtigung des pauschalen Mehraufwands auf die ersten drei Monate an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt (s. BFH v. 14.9.2005 – VI R 22/04, BFH/NV 2006, 507; v. 11.4.2006 – VI R 52/05, BFH/NV 2006, 2237; v. 17.6.2010 – VI R 35/08, BStBl. II 2010, 852). Diese Einschränkung gilt für jede Art von Auswärtstätigkeit mit Ausnahme der Fahrtätigkeit (BFH v. 24.2.2011 – VI R 66/10, BStBl. II 2012, 27; v. 15.5.2013 – VI R 41/12, BStBl. II 2013, 704).

(2) Gleiche Grundsätze bei Auswärtstätigkeit

291

Nach der 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 zur Entwicklung der BFH-Rspr. FISSENEWERT, DB 2006, Beilage zu Heft 6, 32).

Typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 sind danach nur solche ArbN tätig, die im Betrieb ihres ArbG keine regelmäßige Arbeitsstätte innehaben, die für sie den ortsgebundenen Mittelpunkt ihrer dauerhaft beruflichen Tätigkeit und damit ihren Tätigkeitsmittelpunkt iSd. Satzes 2 der Vorschrift darstellt (BFH v. 11.5.2005 – VI R 16/04, BStBl. II 2005, 789). Zur Fahrtätigkeit s. zB BFH v. 18.6.2009 – VI R 61/06, BFH/NV 2009, 1874.

Satz 2 der Vorschrift kommt zur Anwendung, wenn der ArbN nicht ausschließlich auswärts tätig wird, sondern daneben zu Beginn, im Verlauf oder am Ende seiner Auswärtstätigkeit den Betrieb des ArbG aufsucht. Der Begriff des Tätigkeitsmittelpunkts im Sinne der Vorschrift entspricht dem Begriff der (regelmäßigen) Arbeitsstätte iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (BFH v. 11.5.2005 – VI R 16/05, BStBl. II 2005, 789; v. 14.9.2005 – VI R 22/04, BFH/NV 2006, 507; v. 14.9.2005 – VI R 93/04, BFH/NV 2006, 53; v. 16.11.2005 – VI R 12/04, BStBl. II 2006, 267; v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378; v. 11.4.2006 – VI R 52/05, BFH/NV 2006, 2237). Beginnt und endet die Auswärtstätigkeit an der Wohnung des ArbN, so zählt die Abwesenheitsdauer von der Wohnung. Tritt der ArbN die Auswärtstätigkeit am Betrieb des ArbG, also an der regelmäßigen Arbeitsstätte, an, so sind die Mehraufwendungen für die Verpflegung nicht für die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung, sondern erst ab Beginn der Auswärtstätigkeit außerhalb des Betriebs als WK abziehbar (BERGKEMPER, DB 2010, Beilage 2 zu Heft 12, 41).

(3) Unentgeltliche Verpflegung

292

Wegen der Abgeltungswirkung der Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ist eine Kürzung dieser Pauschbeträge nicht möglich, sofern der ArbN bei einer Auswärtstätigkeit vom ArbG oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten unentgeltlich oder verbilligt Mahlzeiten erhält (R 9.6. Abs. 1 Satz 3 LStR).

(4) Erstattung durch Arbeitgeber

293

Die Erstattung ist stfrei, soweit keine höheren Beträge erstattet werden, als nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 angesetzt werden dürfen. Zur pauschalen Versteuerung höherer Vergütungen s. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4. Steuerfreie Erstattungen für Reisekostenvergütungen oder Trennungsgelder stehen dem Abzug von Verpflegungsmehraufwand als WK nur insoweit entgegen, als sie dem ArbN tatsächlich ausgezahlt wurden (BFH v. 24.3.2011 – VI R 11/10, BStBl. II 2011, 829).

Pauschbeträge: Verpflegungsmehraufwendungen sind einheitlich mit folgenden Pauschbeträgen anzusetzen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2):

- bei Abwesenheit von 24 Std. 24 €,
- bei Abwesenheit von weniger als 24 Std., aber mindestens 14 Std. 12 €,
- bei Abwesenheit von weniger als 14, mindestens 8 Std. 6 €.

Abwesenheitszeiten sind zusammenzurechnen, wenn der ArbN an einem Tag mehrfach auswärts tätig ist (R 9.6 Abs. 1 Satz 4 LStR), sofern er zwischenzeitlich den Betriebsitz nicht berührt. Zu weiteren Einzelheiten s. die Erläuterungen zu § 4 Abs. 1 Satz 4 LStR. Bei Auslandsreisen werden länderweise gestaffelte erhöhte Pauschalen gewährt (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 4). Zu den ab 1.1.2012 bzw. 2013 geltenden Werten s. BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2012, 1259; v. 17.12.2012, BStBl. I 2013, 60.

dd) Übernachtungskosten

294 (1) Begriff

Übernachungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem ArbN für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung im Zusammenhang mit einer Auswärtstätigkeit entstehen (R 9.7 Abs. 1 Satz 1 LStR). Rechtsgrundlage ist Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782).

295 (2) Werbungskostenabzug bei Auswärtstätigkeiten

Die mit einer Auswärtstätigkeit verbundenen Unterkunftskosten sind in tatsächlichem Umfang als WK abziehbar, sofern sie nicht vom ArbG stfrei nach § 3 Nr. 13 bzw. 16 erstattet werden. Dies gilt für alle Arten von Auswärtstätigkeiten, also auch bei Einsatzwechseltätigkeit. Der BFH hat seine frühere Rspr., nach der bei einer Einsatzwechseltätigkeit Übernachtungskosten nicht als Reisekosten, sondern im Rahmen einer dHf. als WK berücksichtigt werden konnten, aufgegeben (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782, mwN).

296 (3) Einzelnachweis

Die Übernachtungskosten werden nur in nachgewiesener Höhe als WK berücksichtigt (zur Kürzung bei Mitnahme des Ehepartners s. R 9.7 Abs. 1 Satz 2 LStR). Als Nachweis für die entstandenen Übernachtungskosten kommen vor allem Hotel- und Gasthofquittungen in Betracht (BFH v. 17.7.1980 – IV R 140/77, BStBl. II 1981, 14). Steht die Übernachtung dem Grunde nach zweifelsfrei fest, kann geschätzt werden (BFH v. 12.9.2001 – VI R 72/97, BStBl. II 2001, 775; H 9.7 LStH). Der zweifelsfreie Nachweis dem Grunde nach kann in jeglicher Form erbracht werden.

Bei einem nachgewiesenen Gesamtpreis für Übernachtung mit Frühstück ist der Frühstücksanteil auszugrenzen. Lässt sich der Preis für das Frühstück nicht feststellen, ist der Gesamtpreis zu kürzen (R 9.7 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 LStR; PLENKER/SCHAFFHAUSEN, DB 2008, 1825).

Kein Werbungskosten-Pauschbetrag: Die LStR sehen den Ansatz von Pauschbeträgen bei Übernachtung im Inland nicht vor (BFH v. 12.9.2001 – VI R 72/97, BStBl. II 201, 775; zur Bindung für die Gerichte s. BFH v. 29.11.1974 – VI R 105/73, BStBl. II 1975, 279). Demgegenüber darf der ArbG dem ArbN auch bei einer Übernachtung im Inland einen Pauschbetrag iHv. 20 € stfrei nach § 3 Nr. 13, 16 erstatten, sofern die Unterkunft nicht unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden ist (R 9.7 Abs. 3 Satz 1 und Sätze 6–8 LStR; § 3 Nr. 16 Anm. 18 mit Hinweis auf BFH v. 15.11.1991 – VI R 81/88, BStBl. II 1992, 367). Allerdings kann der ArbN den Unterschied zwischen seinen nachgewiesenen tatsächlichen Übernachtungskosten und den vom ArbG stfrei erstatteten Beträgen als WK geltend machen (BFH v. 15.11.1991 – VI R 81/88, BStBl. II 1992, 367).

297–299 Einstweilen frei.

ee) 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 9.8 Abs. 2 LStR).

Zu den Reisenebenkosten zählen insbesondere (s. auch R 9.8 Abs. 1 LStR; H 9.8 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 aufgrund eines Schadens* (Diebstahl, Transport- oder Unfallschaden) an mitgeführten Gegenständen, die der ArbN auf seiner Reise verwenden musste, wenn der Schaden auf einer reisespezifischen Gefährdung beruht (BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44; v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256; v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744, auch zur Höhe der abziehbaren WK bei Wertverlust).

Nicht zu den abziehbaren Reisenebenkosten zählt idR der Verlust von Gegenständen, die der begleitende Ehegatte mit sich führt. Etwas anderes gilt nur, wenn der ArbG auch den Ehegatten für dessen Dienstleistung bezahlt (BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744).

Nicht zu Reisenebenkosten soll auch der Verlust einer Geldbörse gehören (H 9.8 LStH mit Hinweis auf BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771). Dem kann uE nicht uneingeschränkt zugestimmt werden. Maßgeblich ist die Zweckbestimmung des Geldes. Handelt es sich um vom ArbG zur Verfügung gestelltes Geld (zB Reisekostenvorschuss) oder ist es zur Durchführung der Auswärtstätigkeit erforderlich, ist uE der WKAbzug zulässig. Zu Geldbußen, Ordnungsgeldern und Verwarnungsgeldern vgl. H 9.8 LStH iVm. R 4.13 EStR.

Einstweilen frei.

301–309

4. Umzugskosten**a) Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug****aa) Veranlassungsprinzip als Abgrenzungsmaßstab****(1) Allgemeiner Werbungskostenbegriff und Veranlassungsprinzip**

310

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 grds. stl. nicht abziehbare Kosten der

allgemeinen Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2). Aufwendungen, die einem ArbN durch einen beruflich veranlassten Wohnungswechsel entstehen, sind allgemeine WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234; v. 19.4.2012 – VI R 25/10, BStBl. II 2013, 699; zu den Fallgruppen s. Anm. 312; zum WKUmfang s. Anm. 315–17). Dies gilt sowohl für Inlands- als auch für Auslandszüge, sofern die Einkünfte der inländ. Besteuerung unterliegen (§ 3c; s. 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. Nach der bisherigen Rspr. des BFH durften wegen des § 12 Nr. 1 Satz 2 entnommenen Aufteilungs- und Abzugsverbots Umstände der allgemeinen Lebensführung keine bzw. nur eine ganz untergeordnete Rolle spielen (BFH v. 23.3.2001 – VI R 189/97, BStBl. II 2002, 56; v. 21.2.2006 – IX R 79/01, BStBl. II 2006, 598, mwN). An dieser Rspr. kann nicht mehr uneingeschränkt festgehalten werden, nachdem inzwischen der BFH zu der Auffassung gelangt ist, dass § 12 Nr. 1 Satz 2 kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot normiert (BFH v. 21.9.2006 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672). Auch wenn Aufwendungen gemischt veranlasst sind, ist der berufliche Anteil als WK abziehbar. Notfalls ist dieser Anteil zu schätzen. Diese Grundsätze gelten auch für Umzugskosten (s. aber BFH v. 3.8.2012 – X B 153/11, BFH/NV 2012, 1956). Allerdings muss in jedem Fall ein Aufwand vorliegen. Das ist bei einem in Anlehnung an § 8 Abs. 3 BUKG ermittelten Mietausfall nicht der Fall (BFH v. 19.4.2012 – VI R 25/10, BStBl. II 2013, 699).

Abgrenzung zur doppelten Haushaltsführung: Im Einzelfall können Umzugskosten als notwendige Mehraufwendungen im Rahmen einer dHf. gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 berücksichtigt werden; dies ist in Umzugsfällen stets zu prüfen (s. Anm. 491). Ein Umzug zum 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; v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474; zum Rückumzug ins Ausland BFH v. 4.12.1992 – VI R 11/92, BStBl. II 1993, 722; v. 8.11.1996 – VI R 65/94, BStBl. II 1997, 207; FG Köln v. 20.3.2002 – 10 K 1483/99, EFG 2002, 967, rkr., zur Umzugskostenpauschale nach § 10 BUKG).

310a (2) Zeitlicher Zusammenhang

Der zeitliche Zusammenhang zwischen Aufnahme, Beendigung und Unterbrechung der Erwerbstätigkeit und 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 Abwicklung eines Arbeitsverhältnisses anfallende Umzugsaufwendungen werden als WK anerkannt.

Fehlgeschlagene Umzugskosten können im Einzelfall ebenfalls Erwerbscharakter haben (zB Umzug wegen vereinbarter beruflicher Versetzung, die dann unterbleibt); vgl. auch betr. Aufwendungen für eine Zwischenwohnung infolge nicht zu vertretender zeitlicher Verzögerungen FG München v. 15.1.1990 – 15 K 3048/89, EFG 1990, 418, rkr.

(3) Umzugskostenvergütungen

310b

Nach § 3 Nr. 16 sind Vergütungen, die ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem ArbG zur Erstattung von Umzugskosten erhalten, stfrei, soweit sie die beruflich veranlassten Mehraufwendungen nicht übersteigen (s. 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. § 3 Nr. 13 Anm. 20 ff.). Dabei sind die Erstattungen nur dann stfrei, wenn sie der Abgeltung eines Aufwands dienen, der, hätte ihn der ArbN selbst zu tragen, als WK abziehbar wäre, denn wie bei § 3 Nr. 16 handelt es sich auch bei den nach § 3 Nr. 13 stfrei gestellten ArbG-Leistungen um WK-Ersatz (s. § 3 Nr. 13 Anm. 2; BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405; R 9.9 Abs. 3 LStR).

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

bb) Zusammenhang mit einer Einkunftsart; außergewöhnliche Belastungen

311

Erwerbsbezogene Umzugskosten fallen im Bereich der Überschusseinkünfte idR beim ArbN mit Einkünften nach § 19 an (zu Umzugskosten als BA s. § 4 Anm. 62). Ein WK-Abzug kommt im Grundsatz aber auch bei den anderen Überschusseinkünften in Betracht (zB Umzug wegen verbesserter Wahrnehmung von Verwaltungsaufgaben als Vermieter: WK bei § 21). Es können einkunftsartenbezogene Konkurrenzsituationen auftreten; maßgebend ist der engere Wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang (ggf. Aufteilung durch Schätzung; zur Konkurrenzsituation zwischen § 19 und §§ 21, 21a s. BFH v. 6.11.1986 – VI R 106/85, BStBl. II 1987, 81). Zu Umzugskosten bei einem Wechsel der Einkunftsart s. allg. Anm. 175–183, 236.

Beispiel: Freiberufler will an einem anderen Ort als ArbN tätig werden, uE unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten WK-Abzug bei § 19.

Umzugskosten als außergewöhnliche Belastung: Privat veranlasste Umzugskosten sind unabhängig vom Grund ihres Entstehens keine agB, weil sie typische Lebenshaltungskosten darstellen, mit denen jedermann zu rechnen hat. Etwas anderes gilt nur, wenn der Umzug wegen einer Krankheit zwingend erforderlich ist (BFH v. 8.10.2008 – VI B 66/08, BFH/NV 2009, 149).

Einstweilen frei.

312

b) Fallgruppen erwerbsbezogener Umzugskosten**aa) Typische Grundfälle**

313

Typische Grundfälle, in denen ein Wohnungswechsel nach allgemeinen Veranlassungskriterien überwiegend aus Berufsgründen erfolgt (vgl. zur Rechtsprechungsentwicklung insbes. BFH v. 15.10.1976 – VI R 162/74, BStBl. II 1977, 117; v. 10.9.1982 – VI R 95/81, BStBl. II 1983, 16; v. 6.11.1986 – VI R 106/85, BStBl. II 1987, 81; s. auch H 9.9 LStH):

Wohnungswechsel wird im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers 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. BA BFH v. 28.4.1988 – IV R 42/86, BStBl. II 1988, 777; H 9.9 LStH; s. aber FG Ba.-Württ. v. 9.9.2005 – 9 K 46/03, EFG 2006, 178, rkr.).

Ein Arbeitsplatzwechsel oder eine erhebliche Fahrtzeitverkürzung zur Arbeitsstätte sind bei dieser Fallgestaltung zur Begründung des Erwerbsbezugs nicht erforderlich.

Der Ortswechsel beruht auf einem Berufs-, Arbeitsplatz- oder Stellungswechsel des Arbeitnehmers (BFH v. 21.7.1989 – VI R 129/86, BStBl. II 1989, 917; v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494; v. 16.10.1992 – VI R 132/88, BStBl. II 1993, 610; Nds. FG v. 30.4.2012 – 4 K 6/12, EFG 2012, 1634, rkr., zur Rückkehr eines ArbN aus dem Ausland). Dies gilt auch, wenn der Wohnungswechsel aus Anlass der erstmaligen Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit durchgeführt wird. 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. BFH v. 18.10.1974 – VI R 71/72, BStBl. II 1975, 327) verspricht.

Der Umzug muss nicht notwendigerweise in einen anderen Ort erfolgen, auch wenn der Umzug innerhalb eines Orts (dh. eines großstädtischen Einzugsbereichs) in besonderer Weise privat mitveranlasst sein kann. Nach BFH sind jedenfalls Aufwendungen für einen Umzug als WK bei solchen ArbN anzuerkennen, die innerhalb einer Großstadt ihren ArbG und damit ihren Arbeitsplatz gewechselt haben oder deren ArbG durch Änderung des Geschäftssitzes Arbeitsplätze in einen anderen Stadtteil derselben Großstadt verlegt haben, wenn sich durch den Umzug der Zeitaufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erheblich verkürzt (BFH v. 15.10.1976 – VI R 162/74, BStBl. II 1977, 117; v. 23.3.2001 – VI R 189/97, BStBl. II 2002, 56).

► *Private Mitveranlassung:* Bei einem einem Arbeitsplatzwechsel nachfolgenden Umzug lässt der BFH private Motive für die Auswahl der Wohnung idR unbeachtlich (BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494; kritisch dazu RÖSSLER, DStZ 1993, 124; s. auch unten).

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 grds. der Umstand, dass der Umzug zu einer Fahrtzeitersparnis von täglich mindestens einer Stunde führt (BFH v. 23.3.2001 – VI R 175/99, BStBl. II 2001, 585; v. 21.2.2006 – IX R 79/01, BStBl. II 2006, 598; v. 23.5.2006 – VI R 56/02, BFH/NV 2006, 1650). Der beruflich veranlasste Umzug kann dabei auch in ein zuvor erworbenes Eigenheim erfolgen (BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494; v. 16.10.1992 – VI R 132/88, BStBl. II 1993, 610; FRÖSCHL, HFR 2001, 965). Bei einer mindestens einstündigen Fahrtzeitverkürzung ist nämlich auf die Motive des ArbN für den Umzug in eine bestimmte Wohnung nicht mehr abzustellen (BFH v. 23.3.2001 – VI R 189/97, BStBl. II 2002, 56; v. 12.11.2008 – VI B 85/08, BFH/NV 2009, 171; v. 15.10.2012 – VI B 22/12, BFH/NV 2013, 198). Die durch die Zeitersparnis unmittelbar auftretende Freizeitverlängerung unterbricht aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten die berufliche Veranlassungskette nicht. Allerdings dürfen bei beiderseits berufstätigen Ehegatten die sich jeweils ergebenden Fahrtzeitersparnisse nicht zusammen gerechnet und saldiert werden (BFH v. 27.7.1995 – VI R 17/95, BStBl. II, 728; v. 21.2.2006 – IX R 79/01,

BStBl. II 2006, 598; v. 23.5.2006 – VI R 56/02, BFH/NV 2006, 1650; aA von BORNHAUPT, BB 1995, 2042; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 600 „Umzugskosten“ [3/2014]). Erreicht also bei beiderseits berufstätigen Ehegatten einer die notwendige Fahrzeitverkürzung, ist der gesamte Umzug beruflich veranlasst. Ob die notwendige Fahrzeitverkürzung erreicht wird, soll sich in ausreichender Weise durch Routenplaner feststellen lassen (FG Hamb. v. 9.10.2008 – 5 K 33/08, EFG 2009, 244, rkr.; uE zweifelhaft).

► *Wegezeitverkürzung nur Indiz*: Die Wegezeitverkürzung von mindestens einer Stunde gilt nicht ausnahmslos, sondern ist lediglich als ein Indiz für die berufliche Veranlassung eines Umzugs zu werten. Maßgeblich ist, ob dem ArbN nach dem Umzug nurmehr eine solche Wegezeit verbleibt, wie sie im Berufsverkehr als normal angesehen wird. Es kommt auf die Gesamtbewertung der ursprünglichen Fahrtzeit an (BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494; FG Rhld.-Pf. v. 14.5.1997 – 1 K 1169/96, EFG 1997, 1427, rkr.). Bei einer solchen Gesamtbewertung (s. BFH v. 15.10.2012 – VI B 22/12, BFH/NV 2013, 198) 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. 10.9.1982 – VI R 85/81, BStBl. II 1983, 16: Verkürzung der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte um 9 km begründet zumindest dann die berufliche Veranlassung des Umzugs, wenn die Wegstrecke mehrmals täglich zurückgelegt werden muss;
- BFH v. 6.11.1986 – VI R 34/84 (BFH/NV 1987, 236): Umzugskosten in eine zuvor erworbene Eigentumswohnung, wenn sich eine tägliche Fahrtzeitersparnis von mindestens einer Stunde ergibt;
- BFH v. 28.4.1988 – IV R 42/86 (BStBl. II 1988, 777): Umzugskosten eines frei praktizierenden Arztes bei Umzug in die Nähe eines Krankenhauses sind betrieblich veranlasst, wenn dadurch die Betreuung von stationär aufgenommenen Patienten erleichtert wird;
- BFH v. 16.10.1992 – VI R 132/88 (BStBl. II 1993, 610): Fahrzeitverkürzung von 20 Minuten und die Möglichkeit, in der neuen Wohnung ein Arbeitszimmer einzurichten, reicht nicht aus;
- FG Ba-Württ. v. 29.4.1993 – 6 K 154/91 (EFG 1993, 715, rkr.): bei Fahrtzeitersparnis von wenigstens einer Stunde ist der Wechsel des Beförderungsmittels nach Umzug unerheblich;
- FG Rhld.-Pf. v. 25.1.1995 – 1 K 2214/94 (EFG 1995, 515, rkr.): Fahrtzeitersparnis von wenigstens einer Stunde und wesentliche Erleichterung der Wegstrecke reichen aus;
- FG Rhld.-Pf. v. 21.6.1995 – 6 K 324/90 (EFG 1995, 715, rkr.): ausschlaggebend ist die Erreichbarkeit der Arbeitsstätte zu Fuß in weniger als 10 Minuten, Fahrtzeitersparnis um nur 37 Minuten ist unschädlich.

bb) Einzelfragen

314

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 Eigentums-erwerb vorgenommen hätte.

Sind die für die berufliche Veranlassung eines Umzugs entscheidenden objektiven Kriterien wie Auszug aus einer oder Einzug in eine Dienstwohnung, wesentliche Fahrtzeitverkürzung von mindestens einer Stunde oder sonstige allgemeine Verbesserungen der Arbeitsbedingungen gegeben, so steht der Anerkennung der Umzugskosten als WK nicht entgegen, dass der Umzug in ein zu Eigentum erworbenes Objekt erfolgt (BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494). Zieht dagegen ein ArbN aus beruflichen Gründen zunächst in eine Mietwohnung um, sind die Aufwendungen für einen zeitnahen zweiten Umzug am Ort in das eigene Einfamilienhaus nicht mehr beruflich veranlasst (BFH v. 21.9.2000 – IV R 78/99, BStBl. II 2001, 79).

Bei Wegverlegung des Wohnsitzes vom Arbeitsort soll der Umzug privat veranlasst sein, auch wenn der Stpfl. infolge der Wegverlegung des Wohnsitzes am neuen Wohnort eine Arbeitsstelle annimmt (BFH v. 21.2.2006 – IX R 108/00, BFH/NV 2006, 1273; v. 9.1.2008 – VI B 79/07, nv.; uE fraglich im Hinblick auf die geänderte Rspr. des BFH zu den Wegverlegungsfällen im Bereich der dHf.: BFH v. 5.3.2009 – VI R 23/07, BStBl. II 2009, 1016; v. 5.3.2009 – VI R 58/06, BStBl. II 2009, 1012).

Privat veranlasster Umzug und berufliche Umzugsmehraufwendungen: Für die Mitnahme einer Arbeitszimmereinrichtung anfallende Umzugsmehraufwendungen können bei einem privat veranlassten Umzug nicht als WK berücksichtigt werden; § 12 Nr. 1 Satz 2 steht dem Abzug entgegen, da der Arbeitsmitteltransport aus privaten Gründen erfolgt (so BFH v. 21.7.1989 – VI R 102/88, BStBl. II 1989, 972; v. 16.10.1992 – VI R 132/88, BStBl. II 1993, 610, uE unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten bedenklich).

Rückumzug: Die Kosten eines Rückumzugs teilen idR das Schicksal der ursprünglichen Wegzugsaufwendungen und sind daher nach privat veranlasstem Wegzug nicht abziehbar (s. SEITRICH, FR 1984, 36; FG Düss. v. 26.11.1987 – VIII 79/83 E, EFG 1988, 114, rkr.). Wird dagegen eine vom ArbG vorgesehene Versetzung rückgängig gemacht, können die durch die Aufgabe der Umzugsabsicht entstehenden vergeblichen Aufwendungen als WK abgezogen werden (BFH v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584).

Die Rückumzugskosten eines auf begrenzte Zeit vom Ausland in das Inland abgeordneten ausländ. ArbN sind WK (BFH v. 4.12.1992 – VI R 11/92, BStBl. II 1993, 722; zum Umzug ins Ausland wegen Arbeitsaufnahme s. BFH v. 20.9.2006 – I R 59/06, BStBl. II 2007, 756; FG Nds. v. 30.4.2012 – 4 K 6/12, EFG 2012, 1634, rkr.). Das soll nicht gelten, wenn der ArbN unbefristet im Inland arbeitet und der Rückumzug erst nach Erreichen des Pensionsalters durchgeführt wird (BFH v. 8.11.1996 – VI R 65/94, BStBl. II 1997, 207; v. 22.7.1999 – XI B 42/98, BFH/NV 2000, 37, betr. Politiker).

Umzug aus Anlass der Beendigung einer doppelten Haushaltsführung: 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. 29.4.1992 – VI R 146/89, BStBl. II 1992, 667). Zur Beendigung einer dHf. durch Umzug der Familie des ArbN erst Jahre später an dessen Beschäftigungsort s. BFH v. 21.7.1989 – VI R 129/86, BStBl. II 1989, 917.

c) Rechtsfolgen: Höhe der Werbungskosten

aa) Grundsätze

315

Sofern die berufliche Veranlassung des Umzugs nachgewiesen ist, sind für die Höhe des WKAbzugs die anfallenden Aufwendungen im Einzelnen hinsichtlich ihres WKCharakters sowie der Reichweite des Veranlassungsprinzips nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen.

Beamtenrechtliche Umzugskostengrundsätze als Leitlinie: Nach R 9.9 Abs. 2 Satz 1 LStR können allerdings bei einem beruflich veranlassten Wohnungswechsel die tatsächlichen Umzugskosten ohne weitere Prüfung bis zur Höhe der Beträge als WK abgezogen werden, die nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) und der Auslandsumzugskostenverordnung (AUV) in der jeweils geltenden Fassung als Umzugskostenvergütung gezahlt werden können. Die Prüfung, ob die einzelnen Aufwendungen WK sind, soll sich in diesem Fall erübrigen (R 9.9 Abs. 2 Satz 2 LStR). Nur wenn höhere Umzugskosten im Einzelnen nachgewiesen werden, ist zu prüfen, ob und inwieweit die Aufwendungen WK oder nicht abziehbare Kosten der Lebensführung sind (R 9.9 Abs. 2 Satz 3 LStR).

Die Richtlinienbestimmung geht auf die Rspr. des RFH zurück, wonach eine angemessene Grenze für den Abzug beruflich veranlasster Umzugskosten durch die Beträge gezogen werden könne, „die einem Beamten oder Angestellten öffentlicher Körperschaften im Fall dienstlichen Umzugs als Umzugskostenvergütung ... gezahlt werden“ (RFH v. 11.11.1936 – VIA 579/36, RStBl. 1937, 264). Der BFH hat diese Verwaltungsanweisung in ihrer jeweiligen Form unter Schätzungsgesichtspunkten insbes. hinsichtlich der beamtenrechtl. Umzugskostenpauschalen (allgemeine Erfahrungswerte) grds. gebilligt (BFH v. 30.3.1982 – VI R 162/78, BStBl. II 1982, 595, zur Berücksichtigung von Pauschalen; v. 30.3.1982 – VI R 162/78, BStBl. II, 595; v. 6.11.1986 – VI R 135/85, BStBl. II 1987, 188).

► *Stellungnahme:* Die beamtenrechtl. Erstattungsregelungen, insbes. Pauschalierungen, können uE für die Besteuerung nur als Leitlinie und Schätzungsmaßstab dienen (BFH v. 13.7.2011 – VI R 2/11, BStBl. II 2012, 104, Indiz); sie unterliegen keiner zwangsläufigen Anwendung. Die Pauschalierung der Höhe nach macht den Grundnachweis für das Entstehen der Aufwendungen nicht durchweg entbehrlich.

Berufliche Veranlassung erforderlich: Die Verweisung auf die beamtenrechtl. Erstattungsregelungen ist dort nicht zu beachten, wo diese Regelungen mit dem allgemeinen WKBegriff des Abs. 1 Satz 1 nicht vereinbar sind (BFH v. 19.4.2012 – VI R 25/10, BStBl. II 2013, 699). Deshalb findet die Verweisung in R 9.9 Abs. 2 LStR dort ihre Grenze, wo diese Regelungen mit dem allgemeinen WKBegriff in Abs. 1 Satz 1 nicht vereinbar sind (BFH v. 7.9.1990 – VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445; v. 17.12.2002 – VI R 188/98, BStBl. II 2003, 314, zu Kosten für die Ausstattung der neuen Wohnung bei einem beruflich veranlassten Umzug; H 9.9 LStH). Das Umzugskostenrecht des öffentlichen Dienstes bildet einen Teil des öffentlichen Dienstrechts und ist deshalb in nicht unwesentlichem Maße durch fürsorgerechtl. Gesichtspunkte beeinflusst, die bei der Frage nach der Abziehbarkeit von Aufwendungen keine Rolle spielen (FG Köln v. 20.11.2008 – 10 K 4922/05, EFG 2009, 460, rkr.). Deshalb ist für jede Ausgabenposition zu prüfen, ob sie – für sich betrachtet – nahezu ausschließlich beruflich veranlasst ist und zwar auch, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Die Anerkennung von WK wegen eines beruflich veranlassten Umzugs gilt nämlich nicht für alle damit verbundenen Aufwendungen (BFH v. 24.5.2000 –

VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474, Veräußerungsverlust beim Verkauf eines Eigenheims; v. 24.5.2000 – VI R 888/97, BStBl. II 2000, 586, Maklerkosten beim Erwerb eines Eigenheims; v. 21.9.2000 – IV R 78/99, BStBl. II 2001, 70, Einlagerung von Möbeln; v. 23.11.2000 – VI R 38/97, BStBl. II 2001, 132: Schuldzahlungen an eine fremdsprachige Schule im Inland; v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536, Aufwendungen für umzugsbedingte Neuanschaffung von bürgerlicher Kleidung; v. 19.4.2012 – VI R 25/10, BStBl. II 2013, 699, Mietenschädigung gem. § 8 Abs. 3 BUKG; s. dagegen BFH v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584: vergebliche Aufwendungen als WK).

Die Auffassung der FinVerw., dass nur bei Einzelnachweis insoweit eine Prüfung erforderlich sei (s. R 9.9 Abs. 2 Sätze 2, 3 EStR), ist uE nicht haltbar.

Steuerfreier Werbungskostenersatz: Beruflich veranlasste Umzugskosten können nur insoweit vom Stpfl. einkunfts-mindernd geltend gemacht werden, als sie ihm nicht stfrei vom ArbG (oder einem sonstigen Dritten) ersetzt werden (§ 3 Nr. 13 und 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).

316 bb) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Inlandsumzügen

Die FinVerw. orientiert sich bei der Bestimmung des Umfangs der abziehbaren Umzugskosten an den beamtenrechtl. Erstattungsregelungen (s. Anm. 315). Maßgebend ist für Inlandsumzüge das BUKG v. 11.12.1990 (BGBl. I 1991, 2682, s. Anh. 29 LStR; s. auch § 3 Nr. 13 Anm. 20). Ein Einzelnachweis höherer Aufwendungen außerhalb des BUKG idR als sonstige Umzugsaufwendungen bleibt dem Stpfl. unbenommen (R 9.9 Abs. 2 Satz 3 LStR).

Katalog der abziehbaren Umzugskosten bei Inlandsumzügen nach dem BUKG: Nach § 5 Abs. 1 BUKG umfasst die Umzugskostenvergütung die Beförderungsauslagen (§ 6 BUKG), Reisekosten (§ 7 BUKG), Mietenschädigung (§ 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 Abs. 4a zu beachten sind (R 9.9 Abs. 2 Satz 1 LStR). Im Übrigen sind verschiedene Restriktionen zu beachten (zB Reisekosten für höchstens zwei Tage zum Suchen und Besichtigen einer neuen Wohnung, § 7 Abs. 2 BUKG; s. dazu FG Köln v. 22.7.1986 – II K 63/86, EFG 1987, 169, rkr.). Abziehbar sind auch Fahraufwendungen des Ehepartners zum Arbeitsort des Stpfl. im Zusammenhang mit der Wohnung (BFH v. 21.8.1974 – VI R 201/72, BStBl. II 1975, 64).

► *Umzugsbedingte doppelte Mietzahlungen für Alt- und Neuwohnung einschließlich Garten und Garage nach § 8 Abs. 1, 2 BUKG:* Für die Doppelzahlungen gelten zeitliche Begrenzungen (sechs Monate für Altwohnung, drei Monate für Neuwohnung). Entgegen § 8 Abs. 3 BUKG kann bei selbstgenutztem Wohnungseigentum der Mietwert nicht als WK abgezogen werden (BFH v. 19.4.2012 – VI R 25/10, BStBl. II 2013, 699). Zur Mietausfallentschädigung s. BFH v. 1.12.1993 – I R 61/93, BStBl. II 1994, 323.

► *Notwendige ortsübliche Maklergebühren für die Vermittlung einer Mietwohnung nach § 9 Abs. 1 BUKG:* Dies gilt auch bei erfolgloser Wohnungssuche (FG Düss. v. 24.3.1994 – 14 K 4905/92 E, EFG 1994, 652, rkr.). Die bei einem Grundstückskauf angefallenen Maklerkosten sind dagegen nicht als WK abziehbar; es handelt sich um Anschaffungsnebenkosten (BFH v. 24.8.1995 – IV R 27/94, BStBl. II 1995, 895; v. 24.5.2000 – VI R 188/97, BStBl. II 2000, 586).

► *Auslagen für einen durch den Umzug bedingten Zusatzunterricht der Kinder des ArbN bis zu einem Höchstbetrag nach § 9 Abs. 2 BUKG;* zu den Höchstbeträgen ab 1.8.2013 s. BMF v. 1.10.2012, BStBl. I 2012, 942.

► *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 (zu den Beträgen ab 1.8.2013 s. BMF v. 1.10.2012, BStBl. I 2012, 942).

Nicht abziehbar sind Auslagen für Kochherde, Öfen und andere Heizgeräte nach § 9 Abs. 3 BUKG. Entsprechendes gilt wegen des idR privaten Bezugs auch für sonstige Einrichtungsgegenstände und die Renovierung der neuen Wohnung (BFH v. 7.9.1990 – VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445, mwN; v. 17.12.2002 – VI R 188/98, BStBl. II 2003, 314; H 9.9. LStH).

Anstelle der Pauschalen nach § 10 BUKG kann der Stpfl. sonstige Umzugsaufwendungen durch Einzelnachweis in angemessenem Umfang geltend machen, sofern es sich nicht um nicht abziehbare Kosten der Lebensführung handelt (s. Anm. 315).

cc) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Auslandsumzügen

317

Für die Bestimmung des WKUmfangs bei beruflich veranlassten Auslands-umzügen gelten Besonderheiten; Grund dafür sind die unterschiedlichen faktischen Verhältnisse gegenüber Inlands-umzügen. Maßgebend ist insoweit die auf § 14 BUKG beruhende AUV v. 26.11.2012 (BGBl. I 2012, 2349, s. Anh. 29 III LStR). Auch hier gilt, dass diese beamtenrechtl. Erstattungsregelungen für Besteuerungszwecke lediglich als Leitlinie dienen können; sie unterliegen keiner zwangsläufigen Anwendung (s. Anm. 315). Im Übrigen bleibt dem Stpfl. auch beim Auslands-umzug die Möglichkeit zum Einzelnachweis. Die AUV regelt die bei Auslands-umzügen erforderlichen Abweichungen von den allgemeinen geltenden Vorschriften über die Umzugskostenerstattung. Auslands-umzüge sind Umzüge zwischen Inland und Ausland sowie im Ausland selbst (§ 13 Abs. 1 BUKG).

Nicht abziehbar sind die Aufwendungen für die Anschaffung klimabedingter Kleidung iSd. § 11 AUV aF (BFH v. 20.3.1992 – VI R 55/89, BStBl. II 1993, 192; v. 27.4.1994 – VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17; v. 29.12.1994, BStBl. I 1995, 53; v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536), der Wohnungsausstattung iSd. § 12 AUV aF (BFH v. 6.11.1986 – VI R 135/85, BStBl. II 1987, 188; v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536) und auch der Einrichtung iSd. § 13 AUV aF. Insoweit handelt es sich um typische Lebenshaltungskosten iSv. § 12 Nr. 1 Satz 2 (s. § 3 Nr. 16 Anm. 27).

Einstweilen frei.

318–354

IV. Im Gesetz genannte Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 bis 7)**1. Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1)****a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 1**355 **aa) Überblick zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 1**

Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 regelt in Ergänzung zum Grundtatbestand des Abs. 1 Satz 1 den WKAbzug für drei Aufwendungsarten:

- Schuldzinsen
- Renten und
- dauernde Lasten,

wobei die beiden Letzteren auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen müssen. Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzung für den WKAnsatz dem Grunde nach ist der wirtschaftliche Zusammenhang mit einer Überschusseinkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7.

Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 begrenzt betragsmäßig den WKAbzug für Leibrenten als besondere Rentenform auf den steuergesetzlich in Tabellen festgeschriebenen Ertragsanteil (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG; § 55 EStDV).

356 **bb) Rechtsentwicklung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1**

Vorläuferregelungen, allerdings mit stärkerem Bezug zum SABereich, enthielten insbes. § 13 Nr. 2 EStG 1920 und § 15 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 EStG 1925 (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47 [49] mwN).

Seit dem EStG 1934 werden Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten als WK gesondert erwähnt; § 9 Nr. 1 EStG 1934 stimmt wörtlich mit der heutigen Fassung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 überein.

Durch das StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) wurde im Rahmen der Neuregelung der Rentenbesteuerung der Abzug von Leibrenten der Bestimmung des § 22 angepasst (ausführlich WELTER, Wiederkehrende Leistungen im Zivilrecht und im Steuerrecht, 1984, 231 ff.): Abzug ab 1.1.1955 nur noch mit dem Ertragsanteil.

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Satz 2 wurde neu gefasst und dabei sprachlich verkürzt. Der Verweis auf § 22 wurde an die dortigen Änderungen durch das AltEinkG angepasst.

357 **cc) Bedeutung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1**

Steuersystematische Bedeutung: Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 ist als *lex specialis* ein steuergesetzlich kodifizierter Anwendungsfall der vom Veranlassungsprinzip geprägten allgemeinen WKNorm des Abs. 1 Satz 1; wegen des fehlenden direkten Einnahmebezugs handelt es sich um typische mittelbare Erwerbсаufwendungen (zB BFH v. 5.3.1991 – VIII R 6/88, BStBl. II 1991, 744; s. allg. Anm. 152).

Das Tatbestandsmerkmal des wirtschaftlichen Einkunftsartenzusammenhangs ist uE deckungsgleich mit dem der objektiven und subjektiven Veranlassung durch eine stbare Erwerbstätigkeit. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 mit seiner aufwendungsspezifischen Grundaussage hat daher gegenüber Abs. 1 Satz 1 ausschließlich er-

läuternden, konkretisierenden Charakter (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]; BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47 [49]). Entsprechend dem allgemeinen WKBegriff gilt Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 inhaltsgleich für sämtliche Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7.

Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 ist im Verhältnis zu Nr. 1 Satz 1 und damit auch zu Abs. 1 Satz 2 insoweit konstitutiv, als er die Anwendung einer bestimmten, gesetzlich pauschalierten Berechnungsform des in erwerbsbezogenen Leibrenten enthaltenen Zinsanteils vorschreibt (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339 [341]; SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 118 ff.).

Praktische Bedeutung: Der wirtschaftliche Schwerpunkt der Regelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 liegt bei den erwerbsbezogenen Schuldzinsen, und zwar vor allem bei den Einkunftsarten VuV sowie Kapitalvermögen. Die Erlangung des Schuldzinsenabzugs ist für den Stpfl. von beachtlichem ökonomischen Interesse. Die Abzugsvorschrift des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 über Renten und dauernde Lasten kommt im Wesentlichen nur bei privaten Erwerbsvorgängen betreffend ertragbringende WG in Betracht.

dd) Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1

358

Der Schuldzinsenabzug kommt in verschiedenen Ausprägungen für sämtliche Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 in Betracht, wobei der Schwerpunkt wegen des üblicherweise höheren Kreditmittelbedarfs bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und aus VuV liegt. Seit VZ 2009 ist aber nach § 20 Abs. 9 Satz 1 mit Einführung der Abgeltungsteuer der Abzug aller Aufwendungen als WK nicht mehr zulässig (§ 20 Anm. 35). Bei § 19 sind vor allem kreditfinanzierte Arbeitsmittel und Arbeitszimmer betroffen; denkbar ist zB aber auch die Finanzierung kostenträchtiger beruflicher Fortbildungsmaßnahmen.

Der Abzug von Renten und dauernden Lasten als WK kommt im Grundsatz ebenfalls für alle Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 in Betracht. Wiederkehrende Leistungen, die als Gegenleistung für die Anschaffung von Erwerbsvermögen (s. Anm. 588) vereinbart werden, finden sich jedoch wegen des Investitionsvolumens meist nur im Zusammenhang mit den Einkünften aus VuV sowie aus Kapitalvermögen.

Auslandsbeziehungen: Bei unbeschränkt Stpfl. unterliegen Schuldzinsen und wiederkehrende Leistungen dem Abzugsverbot des § 3c, wenn die Einnahmen eines im Ausland befindlichen WG aufgrund eines DBA nicht der inländ. ESt unterliegen (BFH v. 29.5.1996 – I R 15/94, BStBl. II 1997, 57; s. auch § 3c Anm. 85 „Finanzierungsaufwendungen“). Bei beschränkter StPfl. (§ 1 Abs. 4 iVm. § 49) sind nur diejenigen Schuldzinsen als WK abziehbar, die mit inländ. Einkünften wirtschaftlich zusammenhängen (§ 50 Abs. 1 Satz 1; zum WKAbzug bei beschränkter StPfl. allgemein s. Anm. 16).

ee) Verhältnis zu anderen Vorschriften

359

Verhältnis zu § 10 Abs. 1a: Eine subsidiäre Regelung zur Abziehbarkeit wiederkehrender Leistungen stellt § 10 Abs. 1a dar, sofern es an einem wirtschaftlichen Erwerbsbezug der Aufwendungen fehlt. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 und § 10 Abs. 1a kommen nicht zur Anwendung, soweit das vorrangige Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 greift (s. § 12 Anm. 100 ff.).

Verhältnis zu Nr. 7: Im Fall der Anschaffung von Erwerbsvermögens gegen dauernde Last schließt nach Auffassung des BFH die insoweit vorrangige Norm

des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 den vollen Abzug der Zahlungen im Zeitpunkt des Abflusses aus und schreibt dafür eine Verteilung des Barwerts der dauernden Last im Wege der AfA nach § 7 vor (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; str., s. Anm. 396).

Verhältnis zu § 4 Abs. 4a: Die Vorschrift gilt nicht für den Abzug von Schuldzinsen als WK im Rahmen der Überschusseinkünfte (§ 4 Anm. 1040, 1043).

Verhältnis zu § 20: Schuldzinsen sind WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, soweit sie mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Gemäß § 20 Abs. 9 Satz 1 können die WK ab VZ 2009 jedoch grds. nicht (mehr) abgezogen werden. Abgezogen werden kann lediglich eine Sparer-Pauschbetrag (s. dazu BFH v. 1.7.2014 – VIII R 53/12, BStBl. II 2014, 975, zum Abzug als nachträgliche WK; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 60/13, BStBl. II 2015, 255; zum Geltungsbereich und zur Verfassungsmäßigkeit des § 20 Abs. 9 Satz 1 s. BFH v. 9.6.2015 – VIII R 12/14, BStBl. II 2016, 199).

b) Schuldzinsen als Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1)

aa) Begriff und Abgrenzung der einkommensteuerlichen Schuldzinsen

360 (1) Begriff der Schuldzinsen

Wirtschaftlicher Zinsbegriff: Eine steuergesetzliche Definition des Begriffs der Schuldzinsen fehlt. Die Rspr. legt den Begriff weit aus. Nach stRspr. sind Schuldzinsen alle Leistungen in Geld oder Geldeswert, die ein Schuldner für die Überlassung (Nutzung) von Kapital an den Gläubiger zu erbringen hat und darüber hinaus alle Aufwendungen zur Erlangung oder Sicherung eines Kredits, dh. Kosten, die bei wirtschaftlicher Betrachtung des Vorgangs als Vergütung für die Überlassung von Kapital angesetzt werden können (§ 4 Anm. 1048; s. im Einzelnen Anm. 385). Zu den Schuldzinsen gehören daher auch die Nebenkosten der Darlehensaufnahme und sonstige Kreditkosten (BFH v. 22.9.2005 – IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279, mwN). Der Begriff der Schuldzinsen umfasst auch eine zur vorzeitigen Ablösung eines Darlehens gezahlte Vorfälligkeitsentschädigung, denn diese ist Nutzungsentgelt für das auf die verkürzte Laufzeit in Anspruch genommene Fremdkapital (BFH v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633; s. aber Anm. 385 „Vorfälligkeitsentschädigungen“).

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; BFH v. 27.7.2004 – IX R 32/01, BStBl. II 2004, 1002), zu dessen Bestimmung jedoch auch die getroffenen und durchgeführten vertraglichen Vereinbarungen herangezogen werden.

► *Nicht zu den Schuldzinsen gehören* etwa Kursverluste, insbes. bei Fremdwährungsdarlehen (BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 338; BFH v. 22.9.2005 – IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279; zu Kursverlusten allgemein s. Anm. 750), Aufwendungen für den Verkauf eines WG zur Finanzierung eines anderen WG (s. Anm. 385 „Verkaufsprovisionen“), Zahlungen wegen einer schenkweise abgetretenen Eigentümergrundschuld (BFH v. 18.10.1974 – VI R 175/72, BStBl. II 1975, 502). Ein Abzug als WK kommt ebenfalls nicht in Betracht, wenn die Kosten als AK zu beurteilen sind. Diese sind dann nur in Form von AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 auf die Nutzungsdauer zu verteilen (BFH v. 27.7.2004 – IX R 32/01, BStBl. II 2004, 1002).

► *Zu Tilgungsleistungen* s. Anm. 361.

Zu Aufwendungsarten, die sowohl Schuldzinsen, AK/HK des WG als auch nicht abziehbare Aufwendungen in der Vermögenssphäre sein können (zB stl. Nebenleistungen, Bauzeitzinsen), s. Anm. 385. Werden Darlehensmittel nur teilweise zur Einkünfteerzielung verwandt, so sind die für den Kredit entrichteten Zinsen auch nur anteilig als WK abziehbar (BFH v. 9.7.2002 – IX R 65/00, BStBl. II 2003, 389).

Verhältnis zum zivilrechtlichen Zinsbegriff: Der estl. Schuldzinsbegriff geht wegen seines wirtschaftlichen Verständnisses über den engeren zivilrechtl. Zinsbegriff iSd. §§ 246–248 BGB hinaus, der nur laufzeitabhängige Kapitalnutzungsvergütungen umfasst, hat diesen allerdings zur Grundlage.

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. Zu den Sonderfällen darlehensähnlicher Gestaltungen und durchlaufender Posten s. Anm. 78. Zur Behandlung von Zinszuschüssen s. Anm. 385.

(2) Abgrenzung zur Kapitalrückzahlung

361

Zur Tilgung einer Schuld gezahlte Beträge (Tilgungsleistungen) sind begrifflich und inhaltlich keine Schuldzinsen (BFH v. 29.10.1985 – IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143). Werden Schuldzinsen und Tilgungsbeträge einheitlich geleistet, was insbes. bei Annuitäts- und Ratenkrediten der Fall ist, muss der nicht abziehbare Tilgungsanteil ausgesondert werden (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47). Fehlt eine vertragliche Vereinbarung über die Aufteilung, erfolgt die rechnerische Ermittlung des Zinsanteils idR nach der Zinsstaffelmethode (vgl. BFH v. 26.9.1979 – VI R 82/76, BFHE 128, 539, betr. Teilzahlungskredit; zu Einzelheiten s. Anm. 385 „Ratenkredite“).

Tilgungsreihenfolge: Ist zweifelhaft, ob eine die Gesamtschuld nicht abdeckende Zahlung als Zins oder Schuldentilgung anzusehen ist, gilt regelmäßig die Anrechnungsreihenfolge des § 367 BGB (1. Kosten, 2. Zinsen, 3. Hauptleistung; BFH v. 1.7.1975 – VII B 15/74, BStBl. II 1975, 846; BFH v. 14.6.2005 – VIII R 47/03, BFH/NV 2005, 2181). Sie ist auch anzuwenden, wenn der Schuldner aufgrund seiner schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse – im Zeitpunkt der Zahlung – nicht in der Lage ist, das gesamte Kapital zurückzuzahlen (BFH v. 23.1.1964 – IV 448/60, HFR 1964, 393).

(3) Abgrenzung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten

361a

Schuldzinsen und sonstige Kreditkosten gehören im Regelfall wegen des wirtschaftlich geprägten Veranlassungsprinzips nicht zu den Anschaffungs(-neben-)kosten des kreditfinanzierten WG (BFH v. 2.8.1977 – VIII R 104/74, BStBl. II 1978, 143; BFH v. 25.7.1995 – IX R 38/93, BStBl. II 1995, 835; BFH v. 25.5.1999 – VIII R 59/97, BStBl. II 2001, 226). Entsprechendes trifft auf die Herstellung eines WG zu (zu Bauzeitzinsen s. aber BFH v. 23.5.2012 – IX R 2/12, BStBl. II 2012, 674). Ein Wahlrecht des Stpfl., Schuldzinsen zu den HK oder den sofort abziehbaren WK zu rechnen, besteht bei den Überschusseinkünften nicht (BFH v. 9.11.1989 – IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460).

bb) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart362 **(1) Voraussetzungen und Rechtsfolgen**

Schuldzinsen sind gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 nur WK, soweit sie mit einer der in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 angegebenen Einkunftsarten in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für erwerbsbezogene Schuldzinsen ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 lex specialis gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 (eingehender s. Anm. 357). Der Abzug von Schuldzinsen ist vor allem bei den Einkünften aus VuV von Bedeutung.

Voraussetzungen:

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

► *Ein rechtlicher Zusammenhang* zwischen der zinsauslösenden Darlehensaufnahme und einem ertragbringenden WG – etwa durch die dingliche Belastung eines vermieteten Grundstücks mit einer Grundschuld – reicht bei abweichender wirtschaftlicher Darlehensverwendung zur Begründung des WKAbzugs nicht aus. Auch kann der wirtschaftliche Zusammenhang nicht allein durch einen bloßen Willensakt des Stpfl. begründet werden (stRspr., vgl. BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25; BFH v. 25.9.2009 – IX R 62/07, BStBl. II 2009, 459; BFH v. 24.10.2012 – IX R 35/11, BFH/NV 2013, 522; BFH v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BFH/NV 2014, 1254).

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 Erwerbzusammenhang (vgl. Anm. 154). Erforderlich ist aber eine Einkünfteerzielungsabsicht (BFH v. 19.1.2010 – X R 2/07, BFH/NV 2010, 1251; BFH v. 21.1.2014 – IX R 37/12, BFH/NV 2014, 1135).

Rechtsfolge: Bei bestehendem wirtschaftlichen Erwerbzusammenhang sind die Schuldzinsen nach zeitlicher Maßgabe des Abflussprinzips bei der entsprechenden Einkunftsart in Abzug zu bringen (Abs. 1 Satz 2). Im Einzelfall sind allerdings die verschiedenen steuergesetzlich festgelegten Abzugsverbote und -beschränkungen zu beachten (s. als Überblick Anm. 216, 217). Allerdings muss der Stpfl. die Kosten selbst getragen haben (zur Abziehbarkeit von Schuldzinsen aus gemeinsamer Ehegatten-Finanzierung s. BFH v. 20.6.2012 – IX R 29/11, BFH/NV 2012, 1952; s. Anm. 382).

363 **(2) Erwerbsbezogenes Veranlassungsprinzip und Nachweisgebot**

Entsprechend seiner steuersystematischen Bedeutung als gesetzlich kodifizierter Anwendungsfall des allgemeinen Veranlassungsprinzips (s. Anm. 357) bedeutet der in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 verlangte wirtschaftliche Zusammenhang mit einer Einkunftsart Folgendes:

Wirtschaftliche Veranlassung: Die Schuldzinsen müssen durch eine auf stbare und stpfl. Einkünfte ausgerichtete Erwerbstätigkeit objektiv und idR auch subjektiv wirtschaftlich veranlasst sein (zB BFH v. 1.10.1996 – VIII R 68/94, BStBl. II 1997, 454; BFH v. 24.4.1997 – VII R 53/95, BStBl. II 1997, 682, jeweils mwN; BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787; s. allg. zum Veranlassungszusammenhang bei WK Anm. 145 ff.). So ist ein strechtl. anzuerkennender wirtschaftlicher Zusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften aus VuV gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang dieser Aufwendungen

mit der Überlassung eines Vermietungsobjekts zur Nutzung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Nutzungsüberlassung gemacht werden (BFH v. 16.9.2015 – IX R 40/14, BStBl. II 2016, 78). Schuldzinsen sind WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, wenn der aufgenommene Kredit zum Erwerb oder zur Schaffung einer Kapitalanlage verwendet wird und der Zweck der Schuldaufnahme in der Erwerbssphäre liegt (BFH v. 27.8.2014 – VIII R 60/13, BStBl. II 2015, 255).

Schuldzinsen sind durch eine Erwerbstätigkeit immer nur mittelbar veranlasst (s. Anm. 357); die unmittelbare Veranlassung liegt in der Begründung einer verzinslichen Verpflichtung. Die hierdurch bedingte Nähe zum Vermögensbereich hindert den WKAbzug nicht (Grundsatz der Finanzierungsfreiheit, zB BFH v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398). Eine Notwendigkeit zur Kreditaufnahme zB wegen Fehlens von Eigenmitteln muss nicht bestehen, so dass auf den Schuldzinsenabzug gestaltend Einfluss genommen werden kann (grundlegend BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193, mwN; BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25; BFH v. 25.5.2011 – IX R 22/10, BFH/NV 2012, 14). Zum wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang von Schuldzinsen bei Nießbrauchsgestaltungen, sonstigen Nutzungsrechten und Bauten auf fremdem Grund und Boden s. Anm. 750. Für Schuldzinsen aus privater Darlehensforderung ist kein WKAbzug zulässig (BFH v. 24.10.2012 – IX R 35/11, BFH/NV 2013, 522).

Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart: Der wirtschaftliche Zusammenhang besteht regelmäßig mit einer bestimmten Einkunftsart und – ohne gesetzliche Nennung – mit 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). Mit der erstmaligen (dh. tatsächlichen) Verwendung einer Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjekts wird die maßgebliche Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck unterstellt (BFH v. 16.9.2015 – IX R 40/14, BStBl. II 2016, 78).

Vor allem bei vorbereitenden Schuldzinsen reicht jedoch eine klar erkennbare erwerbsbezogene Veranlassung aus, ohne dass die konkret betroffene Einkunftsart von vornherein feststeht (so auch BFH v. 5.5.1993 – X R 128/90, BStBl. II 1993, 867; grundlegend BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817). Allerdings ist der wirtschaftliche Zusammenhang nur gegeben, wenn die Darlehensmittel zu einem bestimmten Zweck aufgenommen und tatsächlich dafür auch verwendet werden. Eine bloße gedankliche Zuordnung des Stpfl. reicht nicht aus. Maßgeblich ist die tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel (BFH v. 25.5.2011 – IX R 22/10, BFH/NV 2012, 14; BFH v. 16.9.2015 – IX R 40/14, BStBl. II 2016, 78).

Zeitlicher Zusammenhang: Ein zeitlicher Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit ist für den WKAbzug nicht erforderlich (s. Anm. 154). Bei Schuldzinsen iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 kann es sich um vorbereitende, laufende oder nachträgliche Schuldzinsen handeln. Vor allem für nachträgliche Schuldzinsen hat der BFH jedoch wegen der Nähe zur steuerneutralen Vermögenssphäre den wirtschaftlichen Erwerbzusammenhang eng begrenzt (s. Anm. 372). Auch bei einem Fehlschlag der beabsichtigten Einkunftserzielung (zB Ausfall der refinanzierten Darlehensforderung oder Insolvenz der GmbH als kreditfinanziertes Beteiligungsengagement) können Schuldzinsen entsprechend den allgemeinen Grundsätzen des Veranlassungsprinzips zumindest bis zur gesicherten Kenntnis des Stpfl. von dem Fehlschlag WK darstellen (BFH v. 10.12.1992 – VIII R

98/90, BFH/NV 1993, 468, Konkurs; BFH v. 30.3.1999 – VIII R 30/96, BFH/NV 1999, 1321, Zahlungsunfähigkeit).

Nachweiserfordernisse: Der wirtschaftliche Erwerbsbezug der Schuldzinsen muss vom Stpfl. in substantiiertierter Form dargelegt und nachgewiesen werden; es gelten die allgemeinen Nachweiserfordernisse. Er trägt die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit einer Einkunftsart als Voraussetzung für den steuermindernden Abzug der geltend gemachten Aufwendungen (BFH v. 25.5.2011 – IX R 22/10, BFH/NV 2012, 14; BFH v. 24.10.2012 – IX R 35/11, BFH/NV 2013, 522). 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).

► *Nabe stehende Personen:* Wegen des oftmals fehlenden Interessengegensatzes gelten besondere Nachweiserfordernisse bei Darlehensverträgen zwischen nahe stehenden Personen, insbes. Angehörigen iSd. § 15 AO (BFH v. 22.2.2007 – IX R 45/06, BFH/NV 2007, 1400, mwN; BFH v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BStBl. II 2011, 24; BFH v. 24.10.2012 – IX R 35/11, BFH/NV 2013, 522; s. allg. § 2 Anm. 170 ff.).

364–369 Einstweilen frei.

370 (3) 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; BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]; BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193 [197]; BFH v. 27.10.1998 – IX R 19/96, BStBl. II 1999, 678; BFH v. 27.10.1998 – IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; BFH v. 27.10.1998 – IX R 29/96, BStBl. II 1999, 680; BFH v. 1.3.2005 – IX R 58/03, BStBl. II 2005, 597; BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275; zum Sonderfall der Schuldzinsen als Fehlaufwendungen s. Anm. 371). Maßgeblich dafür, ob ein wirtschaftlicher Erwerbszusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments (so BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]), zum anderen die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrunds zur estrechtl. relevanten Erwerbssphäre (BFH v. 24.7.1994 – VIII R 53/95, BStBl. II 1997, 682; BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787, mwN; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 60/13, BStBl. II 2015, 255). Der BFH stellt im Anschluss an GROH (DB 1992, 444 [447]) nahezu ausschließlich darauf ab, ob die Primärverbindlichkeit unmittelbar mit einer Einkunftsart zusammenhängt. Mit der erstmaligen Verwendung einer Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjekts wird die maßgebliche Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck unterstellt (BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275).

Kritik: Bei der Konkretisierung des wirtschaftlichen Einkunftsartenzusammenhangs stellt die Rspr. Finalitätsaspekte in den Vordergrund und nimmt Rückgriff auf das – steuerdogmatisch bereits überwundene – Unmittelbarkeitserfordernis. Gerade bei Schuldzinsen als typisch mittelbaren WK (s. Anm. 357) ist uE zur Grundqualifikation der Aufwendungen eine wirtschaftliche Veranlassungsanalyse entsprechend den allgemeinen Kriterien ausreichend (s. allg. zum Veranlas-

sungszusammenhang Anm. 145 ff.); bezogen auf Schuldzinsen werden die Schwächen der Rspr. besonders deutlich bei nur mittelbar mit der Erwerbssphäre zusammenhängenden Zinsaufwendungen nach vorweggenommener Erbfolge und Erbauseinandersetzung (s. Anm. 385 „Erbauseinandersetzung und Erbfolge“).

Von der Rechtsprechung anerkannte Erwerbszwecke: Der Erwerbszweck der Schuldaufnahme ist insbes. dann zu bejahen (keine abschließende Aufzählung; s. zB BFH v. 5.5.1993 – X R 128/90, BStBl. II 1993, 867, betr. Schuldzinsenabzug zur Finanzierung des anlässlich einer Ehescheidung nach § 1587o BGB vereinbarten Versorgungsausgleichs), wenn die Kreditmittel nachweisbar zur Finanzierung folgender Vorgänge verwendet werden, und zwar unabhängig von der betroffenen Überschusseinkunftsart:

▶ *Zur Anschaffung oder Herstellung von ertragbringenden Wirtschaftsgütern (zB dividendenberechtigte Wertpapiere, GmbH-Anteile, Rentenstammrechte, verpachtete Grundstücke, vermietete Gebäude) oder Erwerbsmitteln.* Die Abnutzbarkeit der WG und damit die stl. Berücksichtigung AHK selbst ist unerheblich; zum Sonderfall der Einbeziehung von Finanzierungsaufwendungen in die AHK s. Anm. 375. Es kann sich auch um die Finanzierung nachträglicher AHK handeln.

▶ *Zur Durchführung von Erhaltungsmaßnahmen* an abnutzbaren ertragbringenden WG.

▶ *Zur Durchführung oder Inanspruchnahme von Erwerbsleistungen,* die selbst WK darstellen (zB Grundsteuerzahlungen, Hausmeisterentgelt).

Für die Beurteilung des Erwerbszwecks maßgebender Zeitpunkt: Aus der auf die tatsächliche 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. Etwas anderes gilt für wirtschaftsgutbezogene Kreditfinanzierungen. Eine spätere Darlehensaufnahme beispielsweise zum Austausch einer ursprünglichen Eigenkapitalfinanzierung führt bei bereits angeschafften oder hergestellten ertragbringenden WG nicht zum Schuldzinsenabzug (s. BFH v. 25.5.2011 – IX R 22/10, BFH/NV 2012, 14, mwN).

Dies ist uE als allgemeiner Grundsatz unter wirtschaftlichen Veranlassungsgesichtspunkten zu eng, falls die spätere Kreditaufnahme nicht auf rein privaten oder im sonstigen steuerneutralen Bereich liegenden Erwägungen beruht, sondern finanzierungsbezogene Gründe (zB Renditeaspekte) im Vordergrund stehen (zum Wechsel des Veranlassungszusammenhangs s. Anm. 380).

Wirtschaftsgutbezogene Nachfinanzierungen sind dagegen uE möglich und steuerunschädlich. Generell kommt bei Dauerschuldverhältnissen auch ein Wechsel des steuerrelevanten Veranlassungszusammenhangs in Betracht (s. Anm. 380).

(4) Schuldzinsen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Schuldzinsen sind WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, soweit sie mit dieser Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Das ist der Fall, wenn der aufgenommene Kredit zum Erwerb oder zur Schaffung einer Kapitalanlage verwendet wird und der Zweck der Schuldaufnahme in der Erwerbssphäre liegt (FG München v. 27.5.2014 – 15 K 352/11, juris, rkr.). Hat der Stpfl. neben der Absicht, auf Dauer gesehen einen Überschuss zu erzielen, auch die Erwartung oder Hoffnung, mit der Kapitalanlage stfreie Vermögensvorteile zu

realisieren, so steht dies dem Abzug der Schuldzinsen als WK nicht entgegen, sofern die Absicht, stfreie Wertsteigerungen zu realisieren, nur mitursächlich für die Anschaffung der Kapitalanlage ist (BFH v. 8.7.2003 – VIII R 43/01, BStBl. II 2003, 937, mwN; s. auch Anm. 185 ff.).

Allerdings können Schuldzinsen als WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ab VZ 2009 grds. nicht mehr in Abzug gebracht werden (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 60/13, BStBl. III 2015, 255, mwN; zum Abzug nachträglicher WK s. Anm. 372).

371a (5) Vorab entstandene/vergebliche Schuldzinsen

Vorab entstandene (= vorbereitende) Schuldzinsen bilden unabhängig von der konkreten Zeitspanne bis zur voraussichtlichen Einnahmeerzielung bei einem ausreichend bestimmten wirtschaftlichen Erwerbzusammenhang WK im Rahmen der Überschusseinkünfte. 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; BFH v. 1.12.2015 – IX R 9/15, BStBl. II 2016, 335 = DB 2016, 807; FG München v. 28.7.2014 – 7 K 2732/11, juris, rkr., mwN). Der Entschluss muss sich uE nicht auf eine bestimmte Einkunftsart beziehen (s. ausf. Anm. 162).

Typische vorab entstandene Schuldzinsen sind Bauzeitzinsen, Bereitstellungszinsen, Damnum (s. jeweils Anm. 385 unter dem entsprechenden Stichwort), Abschlussgebühren/Auffüllungszinsen für einen Bausparvertrag (s. Anm. 385 „Bauspardarlehen“), Finanzierungskosten zum Bauplatzerwerb (s. Anm. 385 „Grundstück, unbebaut“), Finanzierungskosten zur Ablösung eines Nießbrauchs (s. Anm. 385 „Nießbrauch“), Finanzierung des Einmalbeitrags einer privaten Kapital- oder Rentenversicherung, fremdfinanzierte Nachentrichtung freiwilliger Beiträge zur Angestelltenversicherung, Schuldzinsen und andere Finanzierungskosten des anlässlich einer Ehescheidung nach § 1587o BGB vereinbarten Versorgungsausgleichs (s. jeweils Anm. 385 „Versicherungsbeiträge“).

Keine vorab entstandenen Schuldzinsen sind Zinsaufwand des Eigentümers bei vorbehaltenem Wohnungsrecht/Nießbrauch (BFH v. 10.6.1998 – IX B 47/98, BFH/NV 1998, 1346); anders bei ernst gemeinter Übertragungszusage (BFH v. 31.5.2000 – IX R 6/96, DStRE 2000, 1180).

Vergebliche Schuldzinsen: Wird der nachgewiesene Erwerbzweck der Kreditaufnahme endgültig nicht erreicht, ändert dies nichts am WKAbzug der bereits entstandenen Schuldzinsen (stRspr., zB BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610, mwN). Es gelten die allgemeinen Grundsätze zu vergeblichen WK (vgl. Anm. 165, 166). Eine Aktivierung der vom Stpfl. für eigene Finanzierungszwecke vergeblich aufgewendeten Schuldzinsen bei einem ähnlichen Investitionsobjekt kommt uE nicht in Betracht.

372 (6) Nachträgliche Schuldzinsen

Bei Wegfall des wirtschaftlichen Zusammenhangs scheidet ein weiterer Abzug von Schuldzinsen als WK aus. Ein Wegfall ist zB anzunehmen, wenn der Stpfl. das vermietete Objekt veräußert oder ausschließlich privat nutzt oder die Einkunftserzielungsabsicht entfällt (BFH v. 21.1.2014 – IX R 37/12, BStBl. II 2015, 631, betr. langfristiger Leerstand; s. SCHMITZ-HERSCHEIDT, FR 2014, 625; zu Schuldzinsen für Darlehen, mit denen sofort abziehbare WK finanziert worden waren, s. aber BFH v. 16.9.1999 – IX R 42/97, BStBl. II 2001, 528; BFH v. 12.10.2005 – IX R 28/04, BStBl. II 2006, 407). Ebenso sind Schuldzinsen für

Darlehen, die zur Finanzierung von Kosten der Veräußerung aufgenommen worden sind, nicht als WK abziehbar, wenn die Veräußerung nicht stbar ist (BFH v. 24.1.2012 – IX R 16/11, BFH/NV 2012, 1108).

Schuldzinsen, die erst nach Aufgabe der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit anfallen (sog. nachträgliche Schuldzinsen) können aber als WK abgezogen werden, wenn sie noch in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der früheren Einnahmeerzielung stehen (zum allgemeinen Begriff nachträglicher WK s. Anm. 170, 172).

Nachträgliche Schuldzinsen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung:

► *Rückständige Schuldzinsen* werden vom BFH als nachträgliche WK anerkannt, soweit sie auf die Zeit der einnahmeerzielungsbezogenen Nutzung des kreditfinanzierten Erwerbsvermögens entfallen, aber erst nach Ablauf der Zeit bezahlt werden (zB BFH v. 12.11.1991 – IX R 15/90, BStBl. II 1992, 289, betr. VuV; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 700 „Zinsen“ [10/2013]).

► *Schuldzinsen eines Kredits zur Finanzierung von Anschaffungskosten oder Herstellungskosten eines Gebäudes nach dessen Veräußerung:*

Ein strechtl. anzuerkennender wirtschaftlicher Zusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften aus VuV ist gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der Überlassung eines Vermietungsobjekts zur Nutzung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Nutzungsüberlassung gemacht werden. Mit der erstmaligen (dh. tatsächlichen) Verwendung einer Darlehnsvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjekts wird die maßgebliche Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck unterstellt. Schuldzinsen, die auf Verbindlichkeiten entfallen, die der Finanzierung von AK eines zur Erzielung von Einkünften aus VuV genutzten Wohngrundstücks dienen und somit durch diese Einkünfte veranlasst sind, können nach neuerer Rspr. auch nach einer Veräußerung der Immobilie grds. weiter als nachträgliche WK abgezogen werden, wenn und soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können. Dabei ist es unmaßgeblich, ob die Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist erfolgt und gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 stbar ist oder nicht (BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635, unter Hinweis auf die sog. Surrogationstheorie; SCHMITZ-HERSCHEIDT, FR 2014, 625; zur Surrogationstheorie s. Anm. 381). Der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang zwischen Darlehen und Einkünften aus VuV setzt sich – unabhängig von der Veräußerung und mithin auch unabhängig von der Frage ihrer Steuerbarkeit – am Veräußerungspreis fort.

Die Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen steht allerdings unter dem Vorbehalt der vorrangigen Schuldentilgung (sog. Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung), denn ein Veranlassungszusammenhang von nachträglichen Schuldzinsen mit Einkünften aus VuV ist zu verneinen, wenn die Schuldzinsen auf Verbindlichkeiten entfallen, die durch den Erlös aus der Veräußerung des Immobilienobjekts hätten getilgt werden können (BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275; BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635; BFH v. 16.9.2015 – IX R 40/14, BStBl. II 2016, 78 = DB 2016, 148; BFH v. 1.12.2015 – IX R 42/14, BStBl. II 2016, 332; s. auch zusammenfassend BMF v. 27.7.2015, BStBl. I 2015, 581; § 21 Anm. 300 „Schuldzinsen“; zur früheren Rspr. des BFH s. Voraufgabe – Stand 8/2014 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Ein fortdauernder Veranlassungszusammenhang von nachträglichen Schuldzinsen mit früheren Ein-

künftigen iSd. § 21 ist zudem nicht anzunehmen, wenn der Stpfl. zwar ursprünglich mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hat, seine Absicht zu einer (weiteren) Einkünfteerzielung jedoch bereits vor der Veräußerung des Mietobjekts aus anderen Gründen weggefallen ist (BFH v. 21.1.2014 – IX R 37/12, BStBl. II 2015, 631; zu Vorfälligkeitsentschädigungen s. BFH v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633; s. auch Anm. 385).

Zu dem aus einer Veräußerung erzielten „Erlös“ zählt grds. auch eine vom Stpfl. vereinnahmte Versicherungssumme aus einer Kapitallebensversicherung, wenn diese in die Finanzierung der AK einer fremdvermieteten Immobilie einbezogen und damit wesentlicher Bestandteil der Darlehensvereinbarung geworden ist. Der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung verpflichtet den Stpfl. nicht, die Beendigung des Versicherungsvertrags von sich aus herbeizuführen, wenn die Versicherung weiterhin die Rückführung des verbleibenden Darlehensbetrags absichert (BFH v. 16.9.2015 – IX R 40/14, BStBl. II 2016, 78).

Schuldzinsen für Darlehen, die zur Finanzierung von Kosten der Veräußerung aufgenommen worden sind, sind nicht als WK abziehbar, wenn die Veräußerung nicht stbar ist (BFH v. 24.1.2012 – IX R 16/11, BFH/NV 2012, 1108; SCHMITZHERSCHEIDT, FR 2014, 625).

▷ Schuldzinsen für fremdfinanzierte laufende sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) nach Veräußerung des Mietobjekts: Die genannten Grundsätze, insbes. der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung, kommt auch insoweit zur Anwendung. Voraussetzung für den nachträglichen WKAbzug von Schuldzinsen bei fremdfinanzierten sofort abziehbaren WK (Erhaltungsaufwendungen) ist danach, dass der Erlös aus der Veräußerung des Mietobjekts nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen. Bei einem rechtswirksamen Abschluss des Veräußerungsgeschäfts vor dem 1.1.2014 soll allerdings nach BMF der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung aus Gründen des Vertrauensschutzes unbeachtet bleiben, da der durch die tatsächliche Verwendung des Darlehens geschaffene Zusammenhang auch nach Aufgabe der Einkünfteerzielung für bestehen bleibend erachtet werde (BMF v. 27.7.2015, BStBl. I 2015, 581, Tz. 4.2).

▷ *Zu Schuldzinsen* gem. § 23 Abs. 3 Satz 1 s. § 23 Anm. 289.

Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen:

Nach der geänderten Rspr. des BFH sind Schuldzinsen für die Anschaffung einer im PV gehaltenen wesentlichen Beteiligung, die auf Zeiträume nach der Veräußerung der Beteiligung oder Auflösung der Gesellschaft entfallen, nachträgliche WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787; BFH v. 29.10.2013 – VIII R 13/11, BStBl. II 2014, 251; BFH v. 5.2.2014 – X R 5/11, BFH/NV 2014, 1018). Allerdings gilt für den Zeitraum ab VZ 2009 das umfassende Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2. Danach können WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ab VZ 2009 grds. nicht (mehr) in Abzug gebracht werden (BFH v. 1.7.2014 – VIII R 53/12, BStBl. II 2014, 975).

373 Einstweilen frei.

374 (7) **Aufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken**

Schuldzinsen sind nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 als WK abziehbar, soweit sie mit einer bestimmten Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dient ein Gebäude nicht nur dem Erzielen von Einkünften aus VuV, sondern auch der (nicht stbaren) Selbstnutzung, und werden die Darlehensmittel ledig-

lich teilweise zur Einkünfteerzielung verwandt, so sind auch die Darlehenszinsen nur anteilig als WK abziehbar. Der Stpfl. kann allerdings ein Darlehen mit strechtl. Wirkung gezielt einem bestimmten, der Einkünfteerzielung dienenden Gebäudeteil zuordnen (vgl. im Einzelnen BFH v. 1.4.2009 – IX R 35/08, BStBl. II 2009, 663, mwN; FG Hamb. v. 25.9.2014 – 2 K 28/14, rkr., juris; HEUERMANN, DB 2009, 1558; SCHALLMOSER, DStR 2009, 1685; § 21 Anm. 300 „Schuldzinsen“).

Einstweilen frei.

375–378

(8) Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten/-quellen

379

Wird ein Kredit für mehrere erwerbsbezogene Zwecke aufgenommen und verwendet, und zwar

- für mehrere Einkunftsgegenstände (Einkunftsquellen) innerhalb einer Einkunftsart (zB mehrere Immobilien),
- für Gegenstände mehrerer Einkunftsarten innerhalb der Überschusseinkünfte (zB Arbeitsmittel, Immobilien und Wertpapiere) oder
- sowohl für Überschuss- als auch für Gewinneinkünfte,

so sind die anfallenden Schuldzinsen, soweit kein dominanter Beziehungszusammenhang besteht, aufzuteilen und zuzuordnen. Die Aufteilung muss notfalls durch Schätzung (§ 162 AO) vorgenommen werden.

(9) Umwidmung von Darlehen (sog. Surrogationsrechtsprechung)

380

Für den notwendigen Veranlassungszusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften kommt es zunächst auf den ursprünglichen Zweck der Schuldaufnahme an (s. Anm. 370). Fällt dieser ursprüngliche Veranlassungszusammenhang ersatzlos weg, ist uU ein Abzug der Schuldzinsen als nachträgliche WK möglich (s. Anm. 372).

Wird dagegen der Veräußerungserlös zum Zweck der Einkünfterzielung eingesetzt und damit ein neuer Erwerbszusammenhang begründet, können nach der von der Rspr. vertretenen Surrogationsbetrachtung die für das zurückbehaltene bzw. aufrechterhaltene Darlehen gezahlten Schuldzinsen als WK bei der neuen Einkunftsquelle berücksichtigt werden (BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635; SCHMITZ-HERSCHEIDT, FR 2014, 625; § 21 Anm. 300 „Schuldzinsen“). Der weitere Abzug der bislang auf das veräußerte WG (idR Grundstück) entfallenden Schuldzinsen als WK setzt nach der Surrogationsbetrachtung voraus, dass der Veräußerer das Surrogat, den Veräußerungserlös, zum Zweck der Einkünfterzielung – etwa durch Erwerb einer anderweitigen Quelle von Überschusseinkünften – verwendet (s. auch BFH v. 1.10.1996 – VIII R 68/94, BStBl. II 1997, 454, mwN; BFH v. 8.4.2003 – IX R 36/00, BStBl. II 2003, 706; BFH v. 17.8.2005 – IX R 23/03, BStBl. II 2006, 248; BFH v. 27.3.2007 – VIII R 28/04, BStBl. II 2007, 699; BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642; BFH v. 18.10.2011 – IX R 15/11, BStBl. 2012, 205, betr. Schuldnerwechsel).

Zwei Fallgruppen der „Umwidmung“ des ursprünglichen Darlehenszwecks sind denkbar. Zum einen kann der Stpfl. den Erlös aus der Veräußerung eines ertragbringenden WG aufgrund einer neuen Anlageentscheidung zum Erwerb einer anderen Einkunftsquelle einsetzen. Unter diese Fallgruppe ist auch der Sachverhalt zu subsumieren, dass der Stpfl. eine empfangene Tilgungsleistung für ein von ihm gewährtes Darlehen nicht zur Tilgung seines Refinanzierungs-

darlehens, sondern zur Begleichung fälliger Schuldzinsen und Kreditkosten verwendet (BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, DStR 2001, 14). Die zweite Fallgruppe besteht darin, dass ein kreditfinanziertes WG im Rahmen einer anderen Einkunftsart verwendet wird.

Voraussetzung für eine steuerrechtlich anzuerkennende Umwidmung ist, dass

- die durch die erstmalige tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel eingetretene Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsquelle oder ggf. zur privaten Vermögenssphäre (zB durch Veräußerung oder Nutzungsänderung) eindeutig beendet worden ist,
- der Stpfl. eine neue, gleichfalls kreditfinanzierte Anlageentscheidung trifft, durch die das Objekt des Kreditbedarfs ausgewechselt wird,
- diese Änderung in der Zweckbestimmung nach außen hin, an objektiven Beweisanzeichen feststellbar, in Erscheinung tritt (BFH v. 27.3.2007 – VIII R 28/04, BStBl. II 2007, 699).

Aufgrund dieser Voraussetzungen kann der einmal entstandene wirtschaftliche Zusammenhang der Schuldzinsen mit einer bestimmten Einkunftsart nicht durch bloße Willensentscheidung des Stpfl. hergestellt oder geändert werden (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 48/95, BFH/NV 1998, 20; BFH v. 7.7.1998 – VIII R 57/96, BFH/NV 1999, 594, mwN; BFH v. 1.9.1998 – VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599; BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642; BFH v. 18.5.2010 – X R 49/08, BFH/NV 2010, 2225). Umgekehrt setzt die Umwidmung nicht zwingend voraus, dass der Darlehensgläubiger der Änderung des Darlehenszwecks zustimmt; es handelt sich hierbei lediglich um ein gewichtiges Indiz, dessen Vorliegen jedoch entbehrlich ist, wenn die Änderung der Zweckbestimmung anderweitig nachgewiesen wird (BFH v. 7.3.1995 – VIII R 9/94, BStBl. II 1995, 697; BFH v. 1.10.1996 – VIII R 68/94, BStBl. II 1997, 454; BFH v. 27.3.2007 – VIII R 28/04, BStBl. II 2007, 699).

Verwendet der Stpfl. den Veräußerungserlös nicht vollständig wieder zur Einkunftserzielung, sondern teilweise auch privat, so können die Schuldzinsen nur noch im entsprechenden Verhältnis als WK/BA abgezogen werden (BFH v. 24.4.1997 – VIII R 53/95, BStBl. II 1997, 682; BFH v. 8.4.2003 – IX R 36/00, BStBl. II 2003, 706; BFH v. 25.2.2009 – IX R 52/07, BFH/NV 2009, 1255).

381 Einstweilen frei.

382 cc) 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 1999, 782; s. allg. Anm. 40 ff.; § 21 Anm. 300 „Schuldzinsen“). 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 Eigentümerhegatten 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 Eigentümerhegatte hat sie aus eigenen Mitteln bezahlt (BFH v. 2.12.1999 – IX R 45/95, BStBl. II 2000, 310; BFH v. 20.6.2012 – IX R 29/11, BFH/NV 2012, 1852). 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 Niehteigentümer-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, BStBl. II 2001, 785). Unbeachtlich ist, ob der Eigentümer-Ehegatte für das Darlehen eine selbstschuldnerische Bürgschaft übernommen oder auf dem Grundstück lastende Grundpfandrechte als Sicherheit eingesetzt hat (BFH v. 2.12.1999 – IX R 21/96, BStBl. II 2000, 312). Da es sich bei Darlehen nicht um Geschäfte des täglichen Lebens handelt, sind die Grundsätze zur Abkürzung des Vertragswegs nicht anwendbar (BFH v. 24.2.2000 – IV R 75/98, BStBl. II 2000, 314).

Soweit einem Nießbraucher die Erträge als Einkünfte zuzurechnen sind, kann der Nießbrauchsbelastete die Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb des Vermögensstamms stehen, nicht bei seinen Einkünften als WK abziehen (BFH v. 29.5.2001 – VIII R 11/00, BFH/NV 2001, 1393).

dd) Zeitpunkt des Abzugs

383

Nach den allgemeinen Grundsätzen zur zeitlichen Berücksichtigung von WK sind erwerbsbezogene Schuldzinsen in dem VZ abzusetzen, in dem sie vom Stpfl. geleistet worden sind (vgl. etwa BFH v. 25.11.1986 – IX R 51/82, BFH/NV 1987, 159; eingehend Anm. 220). Es gilt das Abfluss- bzw. Verausgabungsprinzip gem. § 11 Abs. 2, wonach sich der Stpfl. der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Schuldzinsen durch eine Leistungshandlung erledigt haben muss (s. § 11 Anm. 117; zum Abfluss im Fall der sog. Novation von Zinsen vgl. BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825). Rein formale Kontenbewegungen sind dagegen nicht ausreichend. Die tatsächliche Durchführung des vertraglich vereinbarten Schuldzinsenabzugs wird von der FinVerw. regelmäßig besonders eingehend bei Beziehungen zwischen nahe stehenden Personen geprüft (s. 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 (s. zur Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen BFH v. 16.9.2015 – IX R 40/14, BStBl. II 2016, 78; zu vorab entstandenen Schuldzinsen s. BFH v. 1.12.2015 – IX R 9/15, BStBl. II 2016, 335 = DB 2016, 807). Gleiches gilt für den konkreten Charakter der Schuldzinsen, beispielsweise, ob eine laufende oder einmalige Kapitalnutzungsvergütung vorliegt (s. insbes. zum *Damnum* Anm. 385).

Schuldzinsenvorauszahlungen und -nachzahlungen, die ggf. zu einer progressionsbedingt gebündelten Entlastungswirkung beim Stpfl. führen, sind im Verausgabungsjahr zu berücksichtigen,

- soweit kein Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO vorliegt (s. insbes. Anm. 385 „*Damnum*“) oder
- soweit keine sog. verdeckte Darlehensgewährung erfolgt (s. Anm. 221, 222).

Zu weiteren Hinweisen s. § 11 Anm. 10.

Einstweilen frei.

384

ee) Anwendungsfälle

385

Aktien: Schuldzinsen zum Erwerb von Aktien können WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sein.

Räumt ein ArbG einem ArbN Aktienoptionen als Ertrag der Arbeit ein, so sind damit zusammenhängende Aufwendungen des ArbN im Jahr der Verschaffung der verbilligten Aktien als WK zu berücksichtigen (BFH v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647, mwN). Dazu zählen Schuldzinsen. § 20 Abs. 9 ist zu beachten.

Arbeitsmittel: Werden Arbeitsmittel (zB Fachliteratur, Arbeitskleidung usw.) vom Stpfl. unter Aufnahme eines Darlehens angeschafft oder hergestellt, so sind die Schuldzinsen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 als WK der entsprechenden Einkunftsart (insbes. § 19) zu berücksichtigen (BFH v. 21.10.1988 – VI R 18/86, BStBl. II 1989, 356; s. Anm. 543).

Arbeitszimmer: Die auf ein Arbeitszimmer im eigenen Haus anteilig entfallenden Schuldzinsen im Zusammenhang mit Krediten zur Anschaffung, Herstellung oder Renovierung der Immobilie (Gebäude sowie Grund und Boden) bilden WK, und zwar regelmäßig bei der Einkunftsart nichtselbständige Arbeit. Zu beachten ist aber, dass nach Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b der WKAbzug nur eingeschränkt in Betracht kommt. Ist der ArbN nicht Eigentümer des Gebäudes und übernimmt er teilweise dessen Finanzierung, so gelten die von ihm aufgewendeten Schuldzinsen bis zur Höhe der auf das Arbeitszimmer anteilig entfallenden AHK vorrangig als für das Arbeitszimmer aufgewendet (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778; BFH v. 12.5.2000 – VI R 78/95, BFH/NV 2000, 1202; zur Ehegattenfinanzierung allgemein s. Anm. 382).

Aussetzungszinsen iSd. § 237 Abs. 1 Satz 1 AO sind nach Nr. 1 als Schuldzinsen zu berücksichtigen, wenn der von der Vollziehung ausgesetzte StBescheid Steuern betrifft, die zu den AHK eines der Erzielung von Vermietungseinkünften dienenden WG gehören (BFH v. 25.7.1995 – IX R 38/93, BStBl. II 1995, 835, zur GrESt).

Bargebotzinsen, die gem. § 49 Abs. 2 ZVG bei der Zwangsversteigerung eines Grundstücks bis zum Verteilungstermin anfallen, sind aus der Sicht des Ersteigerers nutzungsbezogene Aufwendungen und bilden daher WK bei den Einkünften aus VuV (BFH v. 29.4.1992 – XI R 3/85, BStBl. II 1992, 727).

Bauspardarlehen:

► **Abschlussgebühren** für einen Bausparvertrag bilden als zinsähnliche Geldbeschaffungskosten vorbereitende WK, falls der erforderliche ausreichend bestimmte wirtschaftliche Erwerbzzusammenhang vom Stpfl. anhand objektiver Umstände nachgewiesen werden kann (BFH v. 23.2.2000 – VIII R 40/98, DStR 2000, 2037; BFH v. 1.10.2002 – IX R 12/00, BStBl. II 2003, 398; s. allg. zu vorbereitenden WK Anm. 371). Ist alleiniger Zweck des Vertragsabschlusses die Erlangung eines Baudarlehens und dessen Verwendung zu immobilienbezogenen Einkunftszielungszwecken, liegen WK bei den Einkünften aus VuV vor (BFH v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355). Hat der Stpfl. dagegen keine konkreten Pläne zum Einsatz des Bausparvertrags für ein Bauvorhaben und kann auf Dauer gesehen ein – wenn auch nur bescheidener – Überschuss aus den Zinsgutschriften erwartet werden, gehört die Abschlussgebühr zu den WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 45/85, BStBl. II 1990, 975). Dann ist § 20 Abs. 9 zu beachten. Gleiches gilt für Zuteilungsgebühren und Bereitstellungsprovisionen. Die Zinserträge aus der Bauspareinlage sind entsprechend zu behandeln.

► **Schuldzinsen zur Zwischenfinanzierung** eines noch nicht zuteilungsreifen Bauspardarlehens stellen unter den gleichen Voraussetzungen wie Abschlussgebühren WK bei der Einkunftsart VuV dar. Da Zwischen- und Vorfinanzierungskredite

– anders als sog. Auffüllungskredite (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 45/85, BStBl. II 1990, 975) – nicht zum Erwerb der verzinslichen Bausparforderung dienen, kommt ansonsten kein WKAbzug bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Betracht (BFH v. 18.2.1992 – VIII R 94/90, BStBl. II 1992, 1005).

Bauzeitzinsen gehören grds. zu den originären Finanzierungsaufwendungen des Herstellers eines WG (meist Gebäudes) und bilden – soweit eine Nutzung zu Zwecken der Einkunftserzielung erfolgt – vorweggenommene WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 (BFH v. 7.11.1989 – IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460; BFH v. 27.7.2004 – IX R 32/01, BStBl. II 2004, 1002). Sie sind keine HK (s. aber BFH v. 23.5.2012 – IX R 2/12, BStBl. II 2012, 674; zur Aktivierung von Bauzeitzinsen s. Anm. 375; zur Abgrenzung zu den AK bei Erstattung von Bauzeitzinsen an den Veräußerer eines WG, insbes. an Bauträger bei Erwerb von Immobilien, s. „Finanzierungskostenerstattungen“).

Bearbeitungsgebühren als einmalig zu leistende Nebenkosten im Zusammenhang mit der Kreditgewährung gehören zu den Schuldzinsen iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, falls das Kapital erwerbsbezogen verwendet wird. Bei Zuschlag zur Kreditsumme und rätierlicher Rückzahlung gelten sie idR als mit der ersten Rate abgeflossen (§ 367 BGB; vgl. BFH v. 26.9.1979 – VI R 82/76, StRK EStG § 10 Abs. 1 Ziff. 1 R. 152 = HFR 1980, 49, ergangen zum Schuldzinsenabzug im SA-Bereich, jedoch von Bedeutung auch für § 9).

Bereitstellungszinsen haben den Charakter von Kapitalnutzungsvergütungen und sind daher Schuldzinsen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 nach Maßgabe der allgemeinen Grundsätze (vgl. BFH v. 7.11.1989 – IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460); zur Vorauszahlungsproblematik s. „Damnum“.

Bürgschafts- bzw. Avalgebühren: Provisionen, die vom Hauptschuldner eines Kredits für die Übernahme einer Bürgschaft gezahlt werden (banküblich sind 2 % jährlich des verbürgten und zugesagten Betrags, BMF v. 26.7.1990, BStBl. I 1990, 366, Tz. 4.1.6), haben wegen ihrer finanzierungsbezogenen Sicherungsfunktion wirtschaftlich Zinscharakter. Sie gehören daher dem Grunde nach als Geldbeschaffungskosten zu den WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 (zu derartigen Gebühren bei sog. Steuersparmodellen s. „Finanzierungsprovisionen und -gebühren“).

Cash-Pool: Wer einen als Darlehen empfangenen Geldbetrag nicht dazu nutzt, Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Vermietungstätigkeit zu begleichen, sondern ihn in einen Cash-Pool einbringt, aus dem heraus er später seine Kosten bestreitet, kann Schuldzinsen aus diesem Darlehen nicht als WK abziehen (BFH v. 29.3.2007 – IX R 10/06, BStBl. II 2007, 645).

Damnum/Disagio: 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. „Finanzierungskostenerstattungen“.

Besonderheiten gelten für Zinsen und Disagio, die der Veräußerer eines WG dem Erwerber in Rechnung stellt. Sie können je nach Gestaltung der Geschäftsbeziehungen beim Erwerber AK des Gebäudes oder – als eigene Finanzierungskosten – sofort abziehbare WK darstellen (BFH v. 27.7.2004 – IX R 32/01, BStBl. II 2004, 1002; BFH v. 12.5.2009 – IX R 40/08, BFH/NV 2009, 1629).

► *Zeitliche Berücksichtigung:* Aufgrund des Abflussprinzips (§ 11 Abs. 2 Satz 1 und Satz 4) ist das ein vermietetes Objekt betreffende Damnum grundsätzlich im Zeitpunkt seiner Zahlung als WK abziehbar. Etwas Anderes gilt nur, wenn das Disagio sich nicht im Rahmen des am aktuellen Kapitalmarkt Üblichen hält (§ 11 Abs. 2 Satz 4; s. dazu BFH v. 8.3.2016 – IX R 38/14, DB 2016, 1410; § 11 Anm. 128). Im Übrigen ändert der Wandel in der Rechtsnatur nichts (BMF v. 19.4.2000, BStBl. I 2000, 484). Auswirkungen ergeben sich jedoch in den Fällen eines Nutzungswechsels innerhalb des Zinsbindungszeitraums. Hat der 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 allgemeinen 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.

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 Fall der Vereinbarung eines Zusatzdarlehens zur Begleichung des Damnums (sog. Tilgungsstreckungsdarlehen) können bei rechtl. und wirtschaftlicher Einheit der beiden Darlehen nur die Zinsen und die zur Tilgung des Zusatzdarlehens geleisteten Teilbeträge gleich einem Damnum als WK abgesetzt werden (BFH v. 15.11.1994 – IX R 11/92, BFH/NV 1995, 669; FG Köln v. 23.1.2001 – 8 K 6758/95, EFG 2001, 676, rkr., betr. engen zeitlichen Zusammenhang). Eine derartige Einheit liegt nicht vor, wenn es sich um verschiedene Darlehensgläubiger handelt (ZIMMER in LBP, § 9 Rn. 530 „Damnum“ [5/2013]). Diese Grundsätze gelten auch, wenn das Tilgungsstreckungsdarlehen erst anlässlich einer Kreditverlängerung vereinbart wird (BFH v. 13.9.1994 – IX R 20/90, BFH/NV 1995, 293). Erstattet der Gläubiger Damnumbeträge (zB bei Verkauf des finanzierten WG), ändert dies nichts am bereits vorgenommenen WKAbzug; insoweit handelt es sich im Zeitpunkt der Erstattung um Einnahmen aus der entsprechenden Einkunftsart (BFH v. 28.3.1995 – IX R 41/93, BStBl. II 1995, 704).

Erbauseinandersetzung und Erbfolge:

► *Geerbte Schuldzinsenverpflichtung:* Rückständige Schuldzinsen des Erblassers, die bei diesem WK gebildet hätten, können vom Erben bei Zahlung ebenfalls einkunftsmindernd berücksichtigt werden, da er als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt. Dies gilt generell bei von Rechtsvorgängern übernommenen erwerbsbezogenen Verbindlichkeiten, so dass auch der einkunftsbezogene Charakter einer Schuld des Erblassers auf den Erben übergeht (zutr. FG Hamb. v. 5.2.1987 – V 405/85, EFG 1987, 401, rkr.).

► *Kreditfinanzierte Gleichstellung von Miterben:* Die bei der Finanzierung von Ausgleichs- und Abfindungszahlungen anlässlich einer Erbauseinandersetzung vom übernehmenden Miterben zu zahlenden Schuldzinsen sind WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, falls das ins Alleineigentum übernommene WG zu Erwerbsszwecken genutzt wird (zB BFH v. 26.6.1991 – XI R 5/85, BFH/NV 1992, 24). Hierbei ist es ohne Bedeutung, ob der Erbe die Gleichstellungszahlung ganz oder teilweise auch aus seinem übrigen Anteil am Nachlass hätte aufbringen können (BFH v. 9.7.1985 – IX R 49/83, BStBl. II 1985, 722). Die im Rahmen der Erbauseinandersetzung geleistete Abfindungszahlung ist stets als entgeltlicher Vorgang im Rahmen eines Leistungsaustauschs zu werten, der beim erwerbenden Miterben zu

AK, beim weichenden Erben zu einem (ggf. stpfl.) Veräußerungsgeschäft führt (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837). Auf die Dauer zwischen Erbfall und Erbauseinandersetzung kommt es hierbei nicht an.

Die gleichen Grundsätze gelten, wenn im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge der Empfänger eines WG kreditfinanzierte Ausgleichszahlungen an potentielle Miterben leistet.

► *Kreditfinanzierte Erbfallschulden*: Schuldzinsen im Zusammenhang mit kreditfinanzierten Pflichtteils-, Vermächtnis- und Erbersatzverpflichtungen können nach der Rspr. des BFH nicht zum Abzug als BA bzw. WK zugelassen werden. 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 (BFH v. 2.3.1993 – VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619; BFH v. 25.11.1993 – IV R 66/93, BStBl. II 1994, 623, zum höherrichtl. Abfindungsanspruch; BFH v. 13.9.1994 – IX R 104/90, BFH/NV 1995, 384, zum Pflichtteilsanspruch). Diese Auffassung steht im Gegensatz zur früheren Rspr. Danach waren Schuldzinsen abziehbar, soweit sie als Sekundärfolge mittelbar Erwerbsvermögen betrafen, das aufgrund des Erbfalls auf den Zahlungsverpflichteten übergegangen war (sog. Sekundärfolgen-Rspr.; s. zu Gewinneinkünften BFH v. 2.4.1987 – IV R 92/85, BStBl. II 1987, 621; BFH v. 28.4.1989 – III R 4/87, BStBl. II 1989, 618; BFH 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 Überschusseinkünfte akzeptiert (BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62).

Forderungsstundung: 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).

Vom Schuldner bei Kaufpreisstundung geleistete Raten sind regelmäßig nach der Zinsstaffelmethode aufzuteilen (zur Abgrenzung von Raten gegenüber Renten und dauernden Lasten s. Anm. 391). Der Zinsanteil gehört beim Verkäufer zu den stpfl. Einnahmen aus Kapitalvermögen, beim Käufer liegen bei erwerbsbezogenem Anlass des Kaufs BA oder WK vor. Dies gilt über Kaufpreisforderungen hinaus für sämtliche Arten einer Kapitalüberlassung (zB BFH v. 24.6.1977 – VI R 233/74, BFHE 122, 303, betr. Ratenzahlungen auf Pflichtteilsanspruch; BFH v. 26.6.1996 – VIII R 67/95, BFH/NV 1997, 175, für Wertausgleichszahlungen bei Erbauseinandersetzung).

Geldbeschaffungskosten sind die mit der Aufnahme eines Kredits verbundenen Aufwendungen. Aufgrund des im StRecht geltenden wirtschaftlichen Zinsbegriffs (s. Anm. 360), sind sie bei Erwerbsbezug des finanzierten Objekts als WK abziehbar (BFH v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl. II 1968, 574). Der Übergang zu den ebenfalls unter Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 fallenden Kreditnebenkosten ist fließend. Erfasst werden zB Bereitstellungs- und Zuteilungsgebühren für die Bank sowie Abschlussgebühren bei Bausparkassen. Es ist unerheblich, ob die Geldbeschaffungskosten an den Gläubiger oder einen Dritten geleistet werden, so dass auch Kreditmaklerprovisionen, Hypothekenbestellungs-, Notariats- und Reisekosten zur Kreditbesorgung nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 abziehbar sind (BFH v. 4.3.1966 – VI 258/65, BStBl. III 1966, 451).

Grundstück, unbebaut: Soweit nachweisbar ein wirtschaftlicher Einkunftsartenzusammenhang besteht (zu den allgemeinen Voraussetzungen s. Anm. 371;

s. auch BFH v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761, mwN), 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).

Kontokorrent: Die durch einen einheitlichen Kontokorrentkredit veranlassten Schuldzinsen können nach Aufteilung als WK berücksichtigt werden, soweit sie erwerbsbezogen sind. Technisch kann die Aufteilung mit Hilfe der Zinsstaffelmethode, ggf. auf Basis eines anderweitigen Schätzungsverfahrens erfolgen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817).

Kraftfahrzeug: Aufwendungen des ArbN für ein Kfz., das dieser im Rahmen einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit nutzt, sind in tatsächlicher Höhe abziehbare WK (s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1). Zu diesen Kosten zählen auch Zinsen für die Anschaffung bzw. Unterhaltung des Kfz. (s. Anm. 475 ff.). Soweit der ArbN anstelle der tatsächlichen Kosten einen pauschalen Kilometersatz für jeden gefahrenen Kilometer als WK in Ansatz bringt (s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2; Anm. 479), kommt eine zusätzliche Berücksichtigung von Schuldzinsen nicht in Betracht.

Soweit das Kfz. für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte eingesetzt wird, haben die hierauf entfallenden anteiligen Schuldzinsen zwar auch WKCharakter, sind jedoch durch die Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 abgegolten (s. Abs. 2 Satz 1; Anm. 539).

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 von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. C 180 „Kursgarantie“ [1/2006]).

Beispiel: Der Gläubiger veräußert Wertpapiere und überlässt den erzielten Erlös dem Stpfl. zinsgünstig als Darlehen. Der Stpfl. verpflichtet sich, dem Gläubiger den Darlehensnennbetrag, mindestens aber denjenigen Betrag zurückzuzahlen, den der Gläubiger für die Wiederbeschaffung der Wertpapiere aufwenden muss.

Gleiches gilt uE auch für Kurssicherungsaufwendungen bei Fremdwährungsdarlehen (s. Beispiel bei MEILICKE, StbJb. 1981/82, 225).

Kursverluste: Siehe Anm. 360.

Makler- und Schätzungsgebühren gehören zu den Geldbeschaffungskosten, die durch die Aufnahme eines Darlehens für den Bau eines Hauses entstehen (BFH v. 4.3.1966 – VI 258/65, BStBl. III 1966, 451; BFH v. 19.8.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212).

Nießbrauch: Finanzier der Eigentümer Aufwendungen zur Ablösung eines Nießbrauchs, um das belastete WG künftig zur Erzielung von Einkünften zu nutzen, so stehen die Schuldzinsen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der künftigen Einkunftserzielung und sind demgemäß als WK abziehbar (BFH v. 29.6.1993 – IX R 44/89, BFH/NV 1994, 460).

Notargebühren zur Besicherung eines Darlehens sind Schuldzinsen iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 (BFH v. 1.10.2002 – IX R 72799, BStBl. II 2003, 399).

Prozesskosten, die entstehen, um die Rückzahlung von bereits entrichteten, als WK abziehbaren Darlehenszinsen zu erreichen, sind ihrerseits als WK abziehbar (BFH v. 25.6.2009 – IX R 47/08, BFH/NV 2010, 396).

Prozesszinsen können WK sein (BFH v. 31.3.1987 – IX R 53/87, BFH/NV 1987, 645).

Reisekosten, die im Zusammenhang mit der Geldbeschaffung stehen, sind abziehbare WK (BFH v. 4.3.1966 – VI 258/65, BStBl. III 66, 451).

Spekulationsgeschäft: Auch bei einem Spekulationsgeschäft sind Schuldzinsen grds. als WK abziehbar (§ 23 Abs. 3; BFH v. 16.6.2004 – X R 22/00, BStBl. II 2005, 91).

Steuerliche Nebenleistungen:

► *Zinsen:* Gemäß § 12 Nr. 3 Halbs. 2 sind Nachforderungszinsen (§ 233a AO) als stl. Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) nicht abziehbar (BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25; § 12 Anm. 136). Die WKEigenschaft von Aussetzungszinsen (§ 237 AO) richtet sich nach der stl. Qualifikation der Hauptsteuerforderung. Damit sind sie nur als WK berücksichtigungsfähig, wenn die Hauptsteuerforderung zu sofort (zB GrSt) oder im Wege der Abschreibung (zB GrESt) abziehbarer WK führt (BFH v. 25.7.1995 – IX R 38/93, BStBl. II 1995, 835; BFH v. 30.1.1996 – IX R 83/90, BFH/NV 1996, 542). Stundungszinsen sind als WK abziehbar, wenn sie mit einer Einkunftsart in ausreichendem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (BFH v. 8.12.1992 – IX R 96/92, nv., juris).

Dem Abzug von Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) steht Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a entgegen.

► *Zuschläge:* Säumniszuschläge (§ 240 AO) und Verspätungszuschläge (§ 152 AO) sind unabhängig von der zugrunde liegenden Hauptsteuerforderung niemals WK in Form von Schuldzinsen. Sie stellen zwar auch stl. Nebenleistungen dar, sind als besonders ausgestaltete steuergesetzliche Druckmittel aber kein laufzeitabhängiges Entgelt für eine Kapitalnutzung (BFH v. 14.1.1992 – IX R 226/87, BStBl. II 1992, 464).

Steuerzahlungskredite:

► *Erbschaft- und Schenkungsteuer:* Schuldzinsen für einen Kredit zur Finanzierung der beim unentgeltlichen Erwerb eines ertragbringenden WG anfallenden Erbschaft- und Schenkungsteuer sind nach Auffassung des BFH keine WK der entsprechenden Einkunftsart (zB BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27). Im Gegensatz zu den vergleichbaren Fallgestaltungen der zwischenzeitlich aufgegebenen Sekundärfolgen-Rspr. (s. „Erbauseinandersetzung und Erbfolge“) hat die Rspr. bei Steuerzahlungskrediten den mittelbaren Erwerbzusammenhang nie ausreichen lassen.

► *Einkommen- und Vermögensteuer:* Da Aufwendungen im Zusammenhang mit der Finanzierung estl. nicht abziehbarer Steuern ebenfalls dem Abzugsverbot der § 12 Nr. 3 unterliegen, führen kreditfinanzierte ESt- und VStZahlungen, selbst wenn die StBelastung auf klar erkennbaren Einkunftsgrundlagen und -quellen beruht, nicht zum WKAbzug hinsichtlich der als Folgekosten anfallenden Schuldzinsen (BFH v. 28.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342). Umgekehrtes gilt bei Steuerzahlungskrediten für abziehbare Steuern (zB GrSt) bzw. für stl. Nebenleistungen hierzu (zB Säumniszuschlag zu GrESt).

Stückzinsen wendet der Erwerber eines festverzinslichen Wertpapiers auf, um die seit dem vorherigen Zinstermin bis zum Anschaffungszeitpunkt entstandene Zinsforderung zu erwerben. Nach allgemeiner Auffassung können Stückzinsen vom Erwerber als negative Einnahmen abgezogen werden, seit dem 1.1.1994 im Jahr des Abflusses. Stückzinsen sind somit aus stl. Sicht keine Schuldzinsen iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1.

Umschuldungskosten zur Erlangung eines günstigeren Kredits oder zur Ablösung eines Kredits sind grds. WK (s. nur BFH v. 29.10.1985 – IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143).

Vermittlungsgebühr: Zu den WK können auch die Kosten der Vermittlung eines Kredits gehören (BFH v. 30.6.1999 – IX R 68/96, BStBl. II 1999, 718).

Versicherungsbeiträge:

► *Rentenversicherungen, gesetzlich:* Schuldzinsen für eine kreditfinanzierte Nachentrichtung freiwilliger Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung stellen in vollem Umfang vorweggenommene WK (s. allg. Anm. 371) bei den sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a dar. Dies gilt unabhängig vom 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; BFH v. 5.5.1993 – X R 128/90, BStBl. II 1993, 867; BFH v. 25.6.2008 – X R 36/05, BFH/NV 2008, 2093, zum abgekürzten Vertragsweg.

► *Rentenversicherungen, privat:* Während Rspr. und FinVerw. bei der Refinanzierung der gesetzlichen Rentenversicherung die Überschusserzielungsabsicht unterstellen, muss der Stpfl. im Fall einer privaten Rentenversicherung stets seine Absicht nachweisen, auf die voraussichtliche Dauer der Versicherung einen Totalüberschuss zu erzielen. Nach der insoweit zutreffenden Rspr. genügt hierbei ein „bescheidener“ Überschuss (zB BFH v. 15.12.1999 – X R 23/95, BStBl. II 2000, 267, mwN; BFH v. 9.5.2000 – VIII R 77/97, BStBl. II 2000, 660; BFH v. 16.9.2004 – X R 25/01, BStBl. II 2006, 228; BFH v. 19.1.2010 – X R 25/01, BFH/NV 2010, 1251).

► *Kapitallebensversicherungen:* Sind die außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus einer Kapitallebensversicherung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 stpfl., gilt hinsichtlich der Finanzierungskosten das Gleiche wie für private Rentenversicherungen; entscheidendes Kriterium ist die Absicht des Stpfl., einen Totalüberschuss zu erzielen (zB BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825); s. aber ab VZ 2009 § 20 Abs. 9. Sind die Erträge aus der Kapitallebensversicherung dagegen stfrei, ist ein WKAbzug der Finanzierungskosten ausgeschlossen (zB BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698).

Dient eine Kapitallebensversicherung der Rückzahlung von Darlehen, die zum Erwerb von Mietgrundstücken aufgenommen worden sind, so sind die Zinsen für ein zur Finanzierung der Versicherungsbeiträge aufgenommenes Darlehen als WK bei den Einkünften aus VuV abziehbar. Schließt der Erwerber eines Grundstücks zur Sicherung des Kaufpreises eine Risikolebensversicherung ab, so führen allerdings die Prämien nicht zu WK (BFH v. 25.2.2009 – IX R 62/07, BStBl. II 2009, 459).

► *Sonstige Versicherungen:* Bei den übrigen Sach- und Personenversicherungen (Gebäudeversicherung, Pkw-Haftpflichtversicherung, Unfallversicherung usw.) richtet sich die Beurteilung der Schuldzinsen nach dem WKCharakter der kreditfinanzierten Versicherungsbeiträge (s. auch Anm. 420).

Versorgungsausgleich:

Ausgleichszahlungen, die ein zum Versorgungsausgleich Verpflichteter aufgrund einer Vereinbarung gem. § 1408 Abs. 2 BGB an seinen Ehegatten leistet, sind

als WK abziehbar. Wird die Abfindungszahlung fremdfinanziert, kann der Stpfl. die dadurch entstehenden Schuldzinsen als WK bei den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit absetzen (BFH v. 8.3.2006 – IX R 78/01, BStBl. II 2006, 448).

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. grds. 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).

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 (BFH v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633). 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 (BFH v. 6.12.2005 – VIII R 34/04, BStBl. II 2006, 265).

Soll das Vermögen dagegen veräußert oder sonst außerhalb der Erwerbssphäre genutzt werden, kommt ein WKAbzug nicht in Betracht. Nach Auffassung des BFH wird in einem solchen Fall der wirtschaftliche Zusammenhang mit einer bisherigen Vermietungstätigkeit überlagert bzw. ersetzt von einem neuen, durch die Veräußerung ausgelösten Veranlassungszusammenhang (s. im Einzelnen BFH v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633, mwN; krit. dazu LOSCHELDER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 9 Rn. 137). Auch soweit Vorfälligkeitsentschädigungen als Finanzierungskosten eines neu erworbenen Mietobjekts geltend gemacht werden, scheidet nach geänderter Rspr. des BFH ein WKAbzug aus (BFH v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633).

Wertpapiere, Beteiligungen und andere Kapitalvermögenswerte:

Zinsaufwendungen für Darlehen zum Erwerb von GmbH-Beteiligungen, Aktien, festverzinslichen Wertpapieren uÄ bilden unabhängig von den kalenderjährlichen Einnahmen entsprechend dem Veranlassungsprinzip WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 regelmäßig bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (zur Ausnahme s. „Aktien“), falls längerfristig („auf Dauer gesehen“; unbestimmter Rechtsbegriff) ein steuerrelevanter Überschuss erzielt werden kann; die Absicht zur Realisierung nicht stbarer Wertsteigerungen auf der Vermögensebene darf nur nicht im Vordergrund des Engagements stehen (zu Einzelheiten s. Anm. 375). Auch wenn das Verhältnis zwischen stpfl. Ertrag und nicht stbarer Wertsteigerung feststeht, sind die Zinsen gänzlich entweder der Vermögenssphäre oder der Kapitalnutzung zuzuordnen. Die gleichen Beurteilungsgrundsätze gelten bei der Finanzierung anderer Kapitalvermögenswerte (zB typische stille Beteiligung – s. dazu FG München v. 27.5.2014 – 15 K 352/11, juris, rkr., Investmentanteile oÄ). Zu beachten ist ab VZ 2009 § 20 Abs. 9.

Zum Schuldzinsenabzug bei wesentlichen Beteiligungen iSd. § 17 und stpfl. privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 s. Anm. 375. Muss der Gesellschafter einer KapGes. den Anspruch auf Rückgewähr einer ihm zugewendeten vGA

verzinsen, handelt es sich um WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (BFH v. 25.5.1999 – VIII R 59/97, BStBl. II 2001, 226, mit Anm. KEMPERMANN, FR 1999, 947).

Werden in einem einheitlichen Erwerbsvorgang Wertpapiere teils mit Kredit, teils mit Eigenmitteln angeschafft, ist die Kapitalanlage nicht in einen eigen- und einen fremdfinanzierten Anteil aufzuteilen (BFH v. 8.7.2003 – VIII R 43/01, BStBl. II 2003, 937).

Bei der Prüfung der Überschusserzielungsabsicht stellt die Rspr. grds. auf das einzelne Wertpapier ab (zB BFH v. 24.3.1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18). Erwirbt der Stpfl. verschiedene Wertpapiere bei einheitlicher Finanzierung, müssen die Zinsen auf die einzelnen Wertpapiere aufgeteilt werden (zB durch Verhältnisrechnung, Zinsstafelmethode, Schätzung). Eine Aufteilung ist dagegen nicht erforderlich, wenn gleichartige Wertpapiere teils mit Eigenmitteln und teils mit Kreditmitteln finanziert werden.

Wertsicherungsklausel: Zusatzvereinbarung, die insbes. bei längerfristigen Ratenzahlungen die realen Wertverluste der Forderung aufgrund Zeitablaufs ausgleichen soll. Ergibt sich aufgrund der Klausel eine Mehrzahlung, ist der gesamte Erhöhungsbetrag wegen seines Kapitalnutzungscharakters als Schuldzinsen zu behandeln. Die wertmäßige Entwicklung des erworbenen WG ist von der Wertsicherungsklausel völlig losgelöst, so dass die ursprünglichen AK unberührt bleiben (BFH v. 16.1.1979 – VIII R 38/76, BStBl. II 1979, 334).

Zinsbegrenzungsprämien bei variabel verzinslichen Darlehen gehören – ebenso wie das Damnum – zu den laufzeitbezogenen zinsähnlichen Aufwendungen (BFH v. 24.11.1999 – X R 144/96, BStBl. II 2000, 263). Aufgrund des Abflussprinzips (§ 11 Abs. 2) ist die Prämie grds. in voller Höhe im Zeitpunkt ihrer Zahlung als WK abziehbar (BMF v. 19.4.2000, BStBl. I 2000, 484).

Zugewinnausgleich: Entsprechend der sog. Sekundärfolgen-Rspr. bei kreditfinanzierten Erbfallschulden (s. „Erbauseinandersetzung und Erbfolge“) erkannte die frühere Rspr. Schuldzinsen für einen Kredit zur Abgeltung einer Zugewinnausgleichsforderung (§ 1378 BGB) als WK an, soweit sie im Zusammenhang mit Erwerbsvermögen standen (BFH v. 24.1.1989 – IX R 111/84, BStBl. II 1989, 706).

Diese Rspr. hat der BFH – ebenso wie bei kreditfinanzierten Erbfallschulden – zwischenzeitlich aufgegeben, da er mangels gegenständlicher Konkretisierung eine erwerbsbezogene Veranlassung der Schuldzinsen verneint.

Grundlegend BFH v. 8.12.1992 – IX R 68/89, BStBl. II 1993, 434; BFH v. 23.3.1993 – IX R 4/87, BFH/NV 1993, 597; BFH v. 11.5.1993 – IX R 25/89, BStBl. II 1993, 751, jeweils betr. VuV; BFH v. 13.7.1993 – VIII R 41/92, BFHE 173, 22, betr. Kapitalvermögen, mit Sonderproblem Verzugszinsen; dagegen bejaht die Rspr. eine gegenständliche Konkretisierung bei der Finanzierung des ehelichen Versorgungsausgleichs (BFH v. 5.5.1993 – X R 128/90, BStBl. II 1993, 867; krit. dazu VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. C 179g [1/2006]).

386–389 Einstweilen frei.

c) Renten und dauernde Lasten als Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1)

390 aa) Allgemeines

Zu den WK iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 gehören neben Schuldzinsen auch auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, so-

weit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (BFH v. 18.5.2010 – X R 32-33/01, BStBl. II 2011, 675).

Bedeutung: Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 regelt die Grundqualifikation bestimmter wiederkehrender Leistungen als Erwerbsaufwendungen bei den Überschusseinkünften. Gegenüber Abs. 1 Satz 1 hat Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 ausschließlich deklaratorischen Inhalt, so dass die allgemeinen Grunderfordernisse und Abgrenzungen des Veranlassungsprinzips gelten. Zur Abgrenzungsfunktion des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 betreffend Leibrenten als spezielle Rentenform s. Anm. 400.

Geltungsbereich: Wegen des erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhangs mit einer Einkunftsart scheiden Unterhalts- und Versorgungsleistungen (s. § 10 Anm. 70 ff.) 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 WG (zB Mietwohngrundstücken) oder zur Ablösung von solche WG betreffenden Nutzungsrechten (zB Nießbrauch) vereinbart worden sind. In der Praxis handelt es sich insbes. um Veräußerungsleibrenten oder veräußerungsbedingte dauernde Lasten; Veräußerungszeitrenten werden von der Rspr. dagegen regelmäßig als Raten aufgefasst und behandelt (s. Anm. 391). Darüber hinaus kommen als WK auch durch die Einkunftserzielung veranlasste wiederkehrende Schadensersatzleistungen in Betracht. Renten und dauernde Lasten, die keine WK sind, können uU als SA gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a oder als agB iSd. § 33 geltend gemacht werden.

Abzugsberechtigung: Der Stpfl. kann als WK nur solche wiederkehrenden Leistungen abziehen, die er als Schuldner bzw. als dessen Rechtsnachfolger aus besonderen Verpflichtungsgründen geleistet hat; zur Problematik von Drittaufwendungen vgl. allgemein Anm. 43.

bb) Begriff und Abgrenzung der auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten

(1) Begriff der Renten und dauernden Lasten

391

Renten iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 sind auf Lebenszeit (sog. Leibrenten) oder für eine gewisse Dauer (sog. Zeitrenten; s. dazu § 24 Anm. 81) 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 (BFH v. 19.8.2008 – IX R 56/07, BStBl. II 2010, 24, zur Leibrente). Durch die Loslösung des Rentenbegriffs vom Zivilrecht hat das einschränkende zivilrechtl. Merkmal des Rentenstammrechts strechtl. keine Bedeutung mehr (vgl. zu den einzelnen Begriffsmerkmalen und Ausprägungsformen § 22 Anm. 262 ff.). Die Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel, die längerfristig ausgerichtete Zahlungen vor einer Verschlechterung des Geldwerts schützen soll, steht dem Rentenmerkmal der Gleichmäßigkeit nicht entgegen (zu Einzelheiten § 22 Anm. 267; s. auch BFH v. 13.10.1993 – X R 81/91, BFH/NV 1994, 620). Eine einheitliche Rente ist nicht in eine Zeitrente und in eine durch den Ablauf der Mindestlaufzeit aufschiebend bedingte Leibrente aufzuspalten (BFH v. 19.8.2008 – IX R 56/07, BStBl. II 2010, 24).

Zeitrenten sind von Raten (Kaufpreisaraten) abzugrenzen (zu Kaufpreisaraten s. § 24 Anm. 81; s. auch BFH v. 29.10.1974 – VIII R 131/70, BStBl. II 1975, 173; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 215 [10/2013]).

Dauernde Lasten: Eine dauernde Last ist ebenso wie die Rente durch eine regelmäßige Wiederkehr gekennzeichnet, unterscheidet sich von der Rente aber dadurch, dass die einzelnen Leistungen nicht in gleichmäßiger Höhe anfallen (s. § 10 Anm. 101).

Bedeutung der Abgrenzung: Während Leibrenten gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 mit dem tabellenmäßig festgelegten Zinsanteil (Ertragsanteil) einkunfts-mindernd berücksichtigt werden können (s. Anm. 400), muss bei Zeitrenten und dauernden Lasten der allein abziehbare Zinsanteil pro rata temporis bestimmt werden; der Wortlaut des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1, der bei Zeitrenten und dauernden Lasten für eine volle Abziehbarkeit spricht, ist insoweit einschränkend auszulegen (s. Anm. 396).

Der Barwert der Rente ist dagegen AK, auf die beim Erwerb eines der Einkünfteerzielung dienenden WG AfA als WK Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 geltend gemacht werden kann (s. dazu BMF v. 11.2.2010, BStBl. I 2010, 227, Tz. 69 ff.).

392 (2) Besonderer Verpflichtungsgrund

Für den WKAbzug von Renten und dauernden Lasten ist neben dem Zusammenhang mit einer Einkunftsart (s. Anm. 393) das Vorliegen eines besonderen Verpflichtungsgrunds als weiteres Tatbestandsmerkmal zwingend erforderlich (Gleiches gilt etwa auch für § 10 Abs. 1a Nr. 2; s. eingehend § 10 Anm. 77). Rechtsgrundlage hierfür sind im WKBereich vor allem vertragliche Vereinbarungen (zB bei erwerbsbezogenen Veräußerungsrenten) oder gesetzliche Vorschriften (etwa bei Schadensrenten); freiwillig eingegangene vertragliche Vereinbarungen schließen wegen § 12 Nr. 2 den WKAbzug von vornherein aus. Als besondere Verpflichtungsgründe kommen auch Hoheitsakte, letztwillige Verfügungen oder andere testamentarische Vereinbarungen in Betracht. Hinsichtlich der zu beachtenden Formvorschriften s. § 10 Anm. 77.

393 (3) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart

Auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten können nur als WK berücksichtigt werden, soweit sie mit einer Überschusseinkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für solchermaßen bestimmte wiederkehrende Leistungen ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 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 verfahrensrechtl. Nachweisgeboten gelten (vgl. auch Anm. 357). Dies bedeutet aus der Sicht des Verpflichteten:

Wiederkehrende Leistungen stehen mit einer Überschusseinkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang, wenn sie auf einer Erwerbshandlung beruhen (zB wiederkehrende Schadensersatzleistungen) oder Gegenleistung (s. dazu § 12 Anm. 108) für die Erlangung oder Nutzbarmachung von Erwerbsvermögen sind. Das ist nicht der Fall bei einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 2) und bei Unterhaltsrenten (s. § 12 Nr. 2; § 12 Anm. 110 ff.).

Rechtsgeschäfte unter fremden Dritten, bei denen wiederkehrende Leistungen die Gegenleistung für erlangtes Erwerbsvermögen sind, begründen nach der Rspr. aufgrund ihrer Entgeltlichkeit einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den wiederkehrenden Leistungen und der betroffenen Überschusseinkunftsart. Zu denken ist hier insbes. an die Übertragung von Vermögensgegenständen (zB Mietwohngrundstücke) und an die Einkunftserzielung ermöglichen

de 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. 10.7.1990 – IX R 138/86, BFH/NV 1991, 227, Erwerb gegen Leibrente; BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; BFH v. 18.10.1994 – IX R 46/88, BStBl. II 1995, 169, Erwerb gegen dauernde Last.

Bei Rechtsgeschäften unter Angehörigen nimmt die Rspr. dagegen widerlegbar an, dass nicht die Gegenleistung in Form des Erwerbsvermögens, sondern der Unterhalts- oder Versorgungsgedanke im Vordergrund steht. Mangels eines Gegenleistungsverhältnisses zwischen wiederkehrenden Leistungen und erworbenem Erwerbsvermögen verneint die Rspr. einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einkunftserzielung; eine Aufteilung in WK und SA bzw. nicht abziehbare Zuwendungen iSd. § 12 Nr. 2 lässt sie nicht zu (BFH v. 5.11.2004 – X R 55/59, BStBl. II 2004, 706, mwN). 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 betreffenden Rechtsgeschäften wie unter fremden Dritten vgl. BFH v. 25.11.1992 – X R 148/90, BFH/NV 1993, 586; BFH v. 13.10.1993 – X R 81/91, BFH/NV 1994, 620, mwN; BFH v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676, betr. Zeitrente; BFH v. 14.2.1996 – X R 106/91, BStBl. II 1996, 687, jeweils betr. Leibrente; BFH v. 16.12.1997 – IX R 11/94, BStBl. II 1998, 718, zur Vermögensübergabe auf Nichtverwandte.

Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen: Besonderheiten gelten bei im Rahmen von Erbauseinandersetzungen und vorweggenommenen Erbfolgen vereinbarten wiederkehrenden Leistungen (s. § 10 Abs. 1a Nr. 2). 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 (s. § 12 Anm. 112; § 10 Anm. 74 ff.).

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 Kapitalvermögen gegen Leibrente).

► *Zeitlicher Zusammenhang:* Der WKAbzug verlangt keinen zeitlichen Zusammenhang mit steuerrelevanten Einnahmen (s. Anm. 154). Renten und dauernde Lasten mit WKCharakter kommen daher in Gestalt vorab entstandener, laufender oder nachträglicher Aufwendungen vor, wobei entsprechend dem Veranlassungsprinzip die allgemeinen Beurteilungsgrundsätze gelten (s. 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 Bauverwehungsabsicht; vgl. betr. Schuldzinsen Anm. 371 und allg. Anm. 165). Nach Verwertung der Einkunftsgrundlage (zB durch Verkauf, Schenkung, Zwangsversteigerung) sind fortzuzahlende wiederkehrende Leistungen nicht mehr als WK abziehbar.

Nachweiserfordernisse: Widerspricht die Absicht des Stpfl. bei Begründung der wiederkehrenden Leistungsverpflichtung den og. Vermutungsregeln, muss er seine tatsächliche Motivation in substantiierter Form darlegen und ggf. beweisen. Besonders strenge Maßstäbe gelten hier bei der Ablösung unentgeltlich eingeräumter Nutzungsrechte (vgl. BFH v. 30.8.1994 – X R 2/91, BFH/NV 1995, 291, mwN).

394–395 Einstweilen frei.

cc) Durchführung des Werbungskostenabzugs

396 (1) Höhe des Abzugs

Da Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 ausdrücklich nur für Leibrenten eine Abzugsbegrenzung der Höhe nach vorschreibt (s. Anm. 400), gilt für die anderen Gestaltungsformen wiederkehrender Leistungen (Zeitrenten und dauernde Lasten) nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 dem Grundsatz nach eine unbeschränkte Abziehbarkeit (zu den steuergesetzlich festgelegten Abzugsverboten und -beschränkungen s. als Überblick Anm. 216, 217). Entgegen dem Gesetzeswortlaut beschränken Rspr., Verwaltung und Teile des Schrifttums 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 einkunftsmindernd berücksichtigen (BFH v. 19.8.2008 – IX R 56/07, BStBl. II 2010, 24). Dieser pauschal ermittelte Zinsanteil ergibt sich aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG und § 55 Abs. 2 EStDV. Zu Einzelheiten der Ermittlung s. Anm. 400; im Übrigen gelten die für die Rentenbesteuerung beim Empfänger festgelegten Grundsätze.

► *Tilgungsanteile einer Leibrente:* Die Abzugsbeschränkung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 besagt nichts über den WKAbzug des in den einzelnen Leibrentenzahlungen enthaltenen Tilgungsanteils. So bildet bei Veräußerungsleibrenten der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ermittelte Barwert die AK des erworbenen WG, die bei Abnutzbarkeit über die Absetzung für Abnutzung gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. geltend gemacht werden können. Der Rentenbarwert wird hierzu nach der zutreffenden Auffassung der Rspr. gem. §§ 13, 14 BewG ermittelt (BFH v. 13.10.1993 – X R 81/91, BFH/NV 1994, 620, mwN; BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 149 ff.). Der Wegfall der Rente durch Tod des Rentenberechtigten lässt die ursprünglich ermittelten AK unberührt; es handelt sich insbes. um kein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47).

Tilgungsanteile einer Leibrente können unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 auch sofort abziehbare WK sein. Zu denken ist hier etwa an wiederkehrende Schadensersatzleistungen in Leibrentenform, größere Erhaltungsmaßnah-

men 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 1975, 730).

Erwerbsbezogene Zeitrenten und dauernde Lasten unterliegen anders als Leibrenten nicht der Abzugsbeschränkung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2. Trotzdem verneint die Rspr. bei derartigen Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung den vollen WKAbzug des Zahlungsbetrags.

▶ *Zeitrenten* sind nach Auffassung des BFH nur mit dem Zinsanteil stpfl. (BFH v. 26.22.1992 – X R 187/87, BStBl. II 1993, 298). Entsprechend sind die Rentenzahlungen auch nur mit dem Zinsanteil abziehbare WK iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2. Die in den jährlichen Zahlungen enthaltenen Zinsanteile werden in der Weise ermittelt, dass von der jährlichen Gesamtleistung die jährliche Barwertminderung (Tilgungsanteil) abgezogen wird. Darüber hinaus kann der Zinsanteil in Einzelfällen in Anlehnung an die Tabelle des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb ermittelt werden.

▶ *Erwerbsbezogene dauernde Lasten* ordnet die Rspr. zwar den wiederkehrenden Leistungen zu, verneint jedoch den uneingeschränkten WKAbzug. Sie begründet dies damit, dass Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 für die dort genannten Aufwendungen keine über die Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 hinausgehende gesonderte (vorrangige) Abzugsmöglichkeit regelt, sondern nur beispielhaft Anwendungsfälle der allgemeinen WKDefinition aufzählt. Aus diesem Grund soll im Fall von Anschaffungen gegen dauernde Last die insoweit vorrangige Norm des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 den vollen Abzug der Zahlungen ausschließen und eine Verteilung des Barwerts der dauernden Last auf die Gesamtnutzungsdauer im Wege der AfA vorschreiben (grundlegend BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; BFH v. 18.10.1994 – IX R 46/88, BStBl. II 1995, 169). Lediglich der in den Leistungen enthaltene Zinsanteil ist nach Nr. 1 sofort abziehbar. Diese Rspr. wird zwar von der FinVerw. akzeptiert (BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922, Tz. 65 ff.), ist jedoch zu Recht nicht unumstritten (s. LOSCHOLDER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 9 Rn. 162, mwN; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 220 [10/2013]; BMF v. 11.3.2010, BStBl. I 2010, 227, Tz. 72 ff.; BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922, Tz. 65 ff.).

(2) Zeitpunkt des Abzugs

397

Die in den wiederkehrenden Leistungen enthaltenen WKAnteile sind gem. § 11 Abs. 2 im Kj. der Zahlung abzuziehen (sog. Abflussprinzip; vgl. eingehend Anm. 220–222). Dies gilt auch im Fall von Voraus- und Nachzahlungen, soweit im Einzelfall nicht ein 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 nahe stehenden Personen ist die tatsächliche Vertragsdurchführung besonders zu prüfen (s. allg. § 2 Anm. 170 ff., zu wiederkehrenden Leistungen § 22 Anm. 100).

Einstweilen frei.

398–399

400 d) **Begrenzung des Abzugs für Leibrenten auf den Ertragsanteil**
(Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2)

Rechtswicklung und Bedeutung: Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 enthält für Leibrenten (zum Begriff s. Anm. 391; § 22 Anm. 262 ff.) eine spezielle Abzugsbegrenzung im WK-Bereich, die mit Geltung ab dem VZ 1955 durch das StNG v. 16.12.1954 eingefügt wurde (zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit s. BFH v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339 [341]). Die Vorschrift ist insoweit konstitutiv, als sie die Anwendung einer bestimmten, gesetzlich pauschalieren 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.

Verweisung auf § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb: Nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb gehören zu den wiederkehrenden Bezügen iSd. Abs. Satz 3 Nr. 1 Satz 1 der Vorschrift ua. Leibrenten. Diese Bezüge unterliegen nicht mit ihrem vollen Betrag der Besteuerung. Leibrenten, die nicht der Basisversorgung zuzurechnen sind und die damit nicht unter § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa fallen und bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind, unterliegen gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb mit dem Ertragsanteil der Besteuerung; § 22 Anm. 301 ff.; zur Öffnungsklausel nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 s. § 22 Anm. 311 ff.

Die Ermittlung des Ertragsanteils bei Leibrenten bestimmt sich nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Sätze 3–5. Satz 4 der Vorschrift enthält eine Tabelle, aus der der Prozentsatz des Ertragsanteils abgelesen werden kann (s. im Einzelnen § 22 Anm. 324). Nach Satz 5 der Vorschrift ist in bestimmten Fällen die Ertragsermittlung durch eine RechtsVO zu regeln. Dies ist durch § 55 EStDV geschehen (s. im Einzelnen § 22 Anm. 327; zu den nicht geregelten bzw. besonderen Fällen der Ermittlung des Ertragsanteils s. § 22 Anm. 328 ff.).

Werbungskostenabzug: Nach Nr. 1 Satz 2 ist bei Leibrenten nur der (Ertrags-)Anteil als WK abziehbar, der sich nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb ergibt. Insofern korrespondieren stpfl. Einnahmen und WK-Abzug der Höhe nach (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339, auch zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung; BFH v. 19.8.2008 – IX R 56/07, BStBl. II 2010, 24). Da die abziehbaren WK den Einnahmen entsprechen müssen, s. zu Einzelheiten § 22 Anm. 324–325.

Erhöhen sich bei einer erwerbsbezogenen Leibrente die zu leistenden Zahlungen aufgrund einer Wertsicherungsklausel (zur Vereinbarkeit mit dem Rentencharakter s. Anm. 391), so kann von dem Mehrbetrag nur der bei Beginn der Rente ursprünglich tabellenmäßig festgelegte Ertragsanteil als WK berücksichtigt werden (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339; s. aber § 22 Anm. 324). Die anteilige Erhöhung des Rentenbarwerts lässt allerdings die AK des erworbenen WG und damit ggf. die AfA-Bemessungsgrundlage unberührt (s. hierzu SCHMITZ, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 152).

401–409 Einstweilen frei.

2. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2)

a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 2

410

Überblick: Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 regelt als *lex specialis* die WKQualifikation 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.

Rechtswentwicklung: Vorläuferregelungen, die für sämtliche Einkunftsarten galten, enthielten § 13 Nr. 1a EStG 1920 und § 16 Abs. 5 Nr. 1 EStG 1925.

Durch EStG 1934 wurde in § 9 Satz 3 Nr. 2 die heutige Gesetzesfassung eingeführt; sie blieb seither unverändert.

Bedeutung: Steuersystematisch ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 ein Anwendungsfall des allgemeinen WKBegriffs mit ausschließlich deklaratorischem Inhalt.

Es gelten die objektiven und subjektiven Kriterien des Veranlassungsprinzips, wobei systemsprechend eine Abgrenzung zu den wirtschaftsgutbezogenen AK oder HK sowie zur Privatsphäre vorzunehmen ist (s. eingehend Anm. 421). Der in Abs. 1 Nr. 2 genannte vermögensmäßige Bezugspunkt der öffentlichen Abgaben und Versicherungsbeiträge (Gebäude und Gegenstände) lässt die WKQualifikation unbeeinträchtigt (s. allgemein zu Aufwendungen auf die Vermögenssphäre Anm. 185–188). Einen konstitutiven Aussagegehalt erlangt Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 uE dadurch nicht.

Die Regelungsaufgabe der Nr. 2 erstreckt sich ausschließlich auf die WKGrundqualifikation öffentlicher Abgaben und Versicherungsbeiträge. Die Durchführung des WKAbzugs ergibt sich aus der allgemeinen Rechtsfolgenanordnung des Abs. 1 Satz 2 (vgl. eingehend Anm. 210–236 mit Hinweis auf die bestehenden Abzugsverbote, zB § 3c). Es handelt sich um mittelbare WK, die beim Stpfl. zumindest hinsichtlich der öffentlichen Abgaben zwangsweise anfallen; die Herstellung des Erwerbzusammenhangs 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).

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. RFH v. 19.12.1929, RStBl. 1930, 108, betr. § 16 Abs. 5 Nr. 1 EStG 1925) entspricht Abs. 1 Nr. 2 Halbs. 2 dem allgemeinen Veranlassungsprinzip.

Geltungsbereich: Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 gilt für sämtliche Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7, soweit eine erwerbsbezogene Gegenstandsnutzung erfolgt. Der Schwerpunkt in der Besteuerungspraxis liegt bei der Einkunftsart VuV, zumal Grundbesitz und Gebäude als Tatbestandsmerkmale besonders erwähnt werden. Bei den in Nr. 2 aufgeführten öffentlichen Abgaben und Versicherungsbeiträgen kann es sich um vorab entstandene, laufende oder

nachträgliche WK handeln; insoweit gelten die allgemeinen von der Rspr. entwickelten Abgrenzungskriterien (s. eingehend Anm. 161–172).

411–416 Einstweilen frei.

b) Von Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 erfasste Aufwendungen

417 aa) Grundsätzliches

Wie auch der Wortlaut von Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 verdeutlicht, stellt der Terminus „öffentliche Abgaben“ den Oberbegriff dar für Steuern, Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben; daneben sind Versicherungsbeiträge als WK abziehbar. Gemeinsame Grundvoraussetzung für eine Abziehbarkeit ist stets die Veranlassung durch eine stl. relevante und in Überschusserzielungsabsicht unternommene Tätigkeit.

418 bb) Steuern vom Grundbesitz

Steuern vom Grundbesitz sind öffentliche Abgaben, die als Besteuerungsgegenstand an das Innehaben von Grundbesitz anknüpfen und daher nicht oder nur in geringem Maße die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. als Zurechnungssubjekt berücksichtigen (sog. Real- oder Objektsteuer iSd. § 3 Abs. 2 AO).

Einzelfälle:

► *Grundsteuer:* Unter Abs. 1 Satz 3 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 SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 möglich. Zur Zweitwohnungsteuer s. BFH v. 15.10.2002 (IX R 58/01, BStBl. II 2003, 287).

► *Steuerliche Nebenleistungen:* Nach der Abziehbarkeit der Steuern richtet sich auch die der stl. Nebenleistungen iSv. § 3 Abs. 4 AO. Verspätungs- und Säumniszuschläge zur Grundsteuer fallen daher bei erwerbsbezogener Veranlassung unter Nr. 2.

► *Zur Abziehbarkeit ausländischer Steuern* vgl. BFH v. 2.10.1963 – I 308/61 U, BStBl. III 1964, 5 (dort: „taxe mobiliere sur revenus immobiliers étranges“ als nicht abziehbare Personensteuer).

► *Nicht zu den Steuern vom Grundbesitz gehören* vor allem die sog. Personensteuern. Vorbehaltlich der gesetzlich vorgesehenen Ausnahme für Kirchensteuern (§ 10 Abs. 1 Nr. 4) handelt es sich um nicht abziehbare Ausgaben gem. § 12 Nr. 3 (s. dazu § 12 Anm. 28). Daher gehören Vermögensteuern und Erbschaftsteuern, auch soweit sie sich auf zur Überschusserzielung eingesetztes Immobilienvermögen erstrecken, nicht zu den Steuern vom Grundbesitz; § 12 Nr. 3 nimmt insofern eine konstitutive Wesentlichkeitswertung vor (vgl. Anm. 28).

Die GrESt ist ebenfalls keine Steuer vom Grundbesitz und darum nicht als WK absetzbar.

419 cc) Sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge

Sonstige öffentliche Abgaben in Gestalt von Gebühren, Beiträgen und Sonderabgaben bilden im Verausgabungsjahr zu berücksichtigende WK gem. Nr. 2, soweit sie im Wesentlichen durch die erwerbsbezogene Nutzung des Gegenstands veranlasst sind oder Erhaltungsaufwendungen darstellen und nicht primär der

allgemeinen Werterhöhung von Grund und Boden oder Gebäuden dienen. Die sich auf Grund und Boden (zB Kanalbaubeiträge, Anliegerbeiträge) oder Gebäude (zB Anschlussgebühren) beziehenden öffentlichen Abgaben stellen als AK oder HK eines WG keine WK dar (s. dazu im Einzelnen § 6 Anm. 286 ff.). Beiträge zur Finanzierung erstmals durchgeführter Erschließungsmaßnahmen rechnet die Rspr. den AK von Grund und Boden zu. Werden hingegen vorhandene Erschließungseinrichtungen ersetzt oder modifiziert, so führen Erschließungsbeiträge nicht zu nachträglichen AK, es sei denn, das Grundstück wird durch die Maßnahme „in seiner Substanz oder in seinem Wesen“ verändert (BFH v. 22.3.1994 – IX R 52/90, BStBl. II 1994, 842).

Ausgaben auf Gebäude: Die sonstigen öffentlichen Abgaben können sich zum einen auf Gebäude (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; s. § 21 Anm. 102, 103) beziehen. Das sind beispielsweise die von öffentlich-rechtl. Körperschaften eingeforderten Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben, zB Kanalisations-, Müllabfuhr- und Straßenreinigungsgebühren. Geldbeträge, die der Stpfl. an die Gemeinde zur Ablösung der bauordnungsrechtl. Stellplatzpflicht zahlt, können sonstige öffentliche Abgaben sein. Das gilt jedoch nicht, wenn es sich um HK eines Gebäudes handelt (s. im Einzelnen BFH v. 6.5.2003 – IX R 51/00, BStBl. II 2003, 710, zu Ablösezahlungen für Stellplätze).

Ausgaben auf Gegenstände: Die sonstigen öffentlichen Abgaben können sich auch auf Gegenstände beziehen; davon ist vor allem auszugehen, wenn der Gegenstand als Arbeitsmittel zu qualifizieren ist (zB die Kfz-Steuer, wenn das Kfz als Arbeitsmittel anzusehen ist). Ansonsten sind darunter alle sonstigen beweglichen und unbeweglichen Sachen zu verstehen, ferner Forderungen und sonstige Vermögensrechte (s. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–4).

dd) Versicherungsbeiträge

420

Erwerbsbezogenheit: Auch Versicherungsbeiträge müssen nach dem Veranlassungsprinzip erwerbsbedingt entstanden sein (vgl. BFH v. 12.11.1985 – IX R 70/84, BStBl. II 1986, 337 [340], unter 3., s. aber zu gemischten Aufwendungen „Gemischte Versicherungen“). Soweit Aufwendungen für eine Versicherung WK sind, stellen Versicherungsleistungen grds. stpfl. Einnahmen dar; oftmals fallen aber WK aus der Beseitigung des versicherten Schadens in ähnlicher Höhe an (vgl. BFH v. 1.12.1992 – IX R 36/86, BFH/NV 1993, 472).

Versicherungsbeiträge sind WK iSv. 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-, Mietausfallwagnisversicherung, für die Bauwesenversicherung (vgl. zu Letzterer BFH v. 25.2.1976 – VIII B 81/74, BStBl. II 1980, 294) und Rechtsschutzversicherung. Auch Versicherungen gegen Diebstahl oder Beschädigung von Arbeitsmitteln sind abziehbar (vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 9 Rn. 173).

Versicherungen für sonstige Gegenstände können vorliegen, soweit der Gegenstand als Arbeitsmittel genutzt wird (s. Anm. 419): zB Kfz-Versicherungen einschließlich Kfz-Rechtsschutzversicherung.

Nicht abziehbar als WK nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 sind hingegen grds. die Prämien für personenbezogene Versicherungen (zB Risikolebens-, Unfall-, private Haftpflicht- oder allgemeine Rechtsschutzversicherung; BFH v. 13.10.2015 – IX R 35/14, BStBl. II 2016, 210). Aufwendungen für Unfallversicherungen führen

allerdings ausnahmsweise nach Abs. 1 Satz 1 zu WK, wenn mit ihnen ausschließlich ein erwerbsbezogenes Risiko abgesichert werden soll (zB Fahrer-Versicherung für Berufskraftfahrer; vgl. BMF v. 18.2.1997, BStBl. I 1997, 278, Tz. 1.1); anderenfalls kommt ein SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a in Betracht (BMF v. 28.10.2009, BStBl. I 2009, 1275). Ebenfalls keine WK sind Versicherungsbeiträge zu einer Lebensversicherung, mit deren Kapital ein Darlehen zurückgezahlt werden soll. Kapitalrückzahlungen, und damit der ganze Versicherungsvertrag, sind dem Privatbereich zuzurechnen (BFH v. 7.8.1990 – IX R 139/86, BFH/NV 1991, 94). Beiträge zu Risikolebensversicherungen sind grds. Sonderausgaben (BFH v. 13.10.2015 – IX R 35/14, BStBl. II 2016, 210). Auch eine Hausratversicherung bezieht sich auf private Zwecke iSv. § 12 Nr. 1 (Absicherung des eigenen Hausrats) und gehört daher zur privaten Lebensführung (vgl. BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519, unter 4.).

Gemischte Versicherungen: Bei Aufwendungen – auch bei öffentlichen Abgaben –, die sowohl privat als auch erwerbsbezogen veranlasst sind, kommt grds. eine Aufteilung der Prämien in Betracht. Diese Auffassung hat die Rspr. schon vor Aufhebung des sog. Aufteilungs- und Abzugsverbots (s. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) vertreten.

Deckt eine Versicherung gleichzeitig sowohl private als auch erwerbsbezogene Unfallrisiken ab, ist der Beitrag nach den Angaben des Versicherungsnehmers aufzuteilen, welcher Anteil des Gesamtbeitrags das berufliche Unfallrisiko abdeckt (vgl. auch BMF v. 18.2.1997, BStBl. I 1997, 278, Tz. 1.3; vgl. BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519; vgl. auch FISCHER, DB 1997, 1306). Im Zweifel ist, soweit eine genaue Zuordnung nicht möglich ist, der als WK anzusetzende Teil uE mit 50 % des Gesamtaufwands zu schätzen, soweit eine erhebliche berufliche Mitveranlassung feststeht. Entsprechendes muss für Reisegepäckversicherungen, bei denen das Gepäck sowohl auf beruflichen als auch auf privaten Reisen versichert ist, gelten (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519). In gleicher Weise ist bei einer Rechtsschutzversicherung, die die Kosten von beruflichen und von privaten Rechtsstreitigkeiten abdeckt, die Prämie aufzuteilen. Der Stpfl. kann durch eine Bescheinigung der Versicherungsgesellschaft nachweisen, welcher Prämienanteil nach der Schadensstatistik auf den beruflichen Rechtsschutz entfällt (BFH v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346; BMF v. 23.7.1998, FR 1998, 909); anderenfalls werden auch hier im Zweifel 50 % der Aufwendungen anzuerkennen sein.

► *Todesfallrisikoversicherungen bei Bausparverträgen bzw. Hypothekendarlehen* decken trotz des Zusammenhangs mit den Einkünften aus VuV ein (allgemeines) privates Risiko ab. Soweit die Rspr. in der Vergangenheit unter Hinweis auf das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot einen teilweisen Abzug der Beiträge als WK ausgeschlossen hat (BFH v. 29.10.1985 – IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143; BFH v. 29.10.1985 – IX R 14/81, BFH/NV 1986, 403; BFH v. 28.1.1986 – IX R 70/82, BFH/NV 1986, 334), hat sich diese Rspr. nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 21.9.2009 erledigt; uE sind auch diese Beiträge in Zukunft iHv. 50 % als WK nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 abziehbar.

421 c) Der Einnahmeerzielung dienende Gebäude oder Gegenstände

Steuern vom Grundbesitz, öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge sind nach Abs. 1 Nr. 2 nur soweit als WK abziehbar, als sie sich auf Gebäude oder Gegenstände beziehen, die dem Stpfl. zur Erzielung von Einnahmen dienen oder zu dienen bestimmt sind. Diese Tatbestandsvoraussetzung hat nur deklaratorische

torische Bedeutung, da sie sich aus den allgemeinen Grundvoraussetzungen des WKBegriffs ergibt (vgl. Anm. 410).

Bei leer stehenden Häusern bzw. unvermieteten Grundstücken fehlt ein solcher Veranlassungszusammenhang, sofern nicht vorab entstandene oder nachträgliche WK vorliegen, zB wenn sich der 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 WKAbzug aus (BFH v. 11.12.1959 – VI 230/58 U, BStBl. III 1960, 67). Bei Grundstücken, die Baugelände sind und dem Eigentümer als Vermögensanlage dienen, ist die gezahlte Grundsteuer bei fehlender Überschusserzielungsabsicht nach dem sog. Wesentlichkeitsgrundsatz auch nicht in Höhe von etwa erzielten Zwischennutzungen abziehbar (aA RFH v. 19.12.1929, RStBl. 1930, 108; BFH v. 11.12.1959 – VI 230/58 U, BStBl. III 1960, 67).

Einstweilen frei.

422–429

3. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3)

a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 3

430

Überblick: Zu den WK 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 einschließlich Berufsstände erstrecken.

► *Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal* des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 ist wegen seines deklaratorischen Aussagegehalts (s.u.) die ausschließliche oder weit überwiegende erwerbsbezogene Veranlassung der Berufsverbandsbeiträge.

Rechtsentwicklung: Die besondere Erwähnung von Berufsverbandsbeiträgen als WK erfolgte erstmals in § 9 Satz 3 Nr. 3 EStG 1934, der wörtlich mit der heutigen Gesetzesfassung übereinstimmt. Davor war die stl. Abziehbarkeit beruflicher Verbandsbeiträge im SABereich geregelt (s. § 17 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1925; vgl. auch BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368 [370], mit Hinweis auf die von der Gesetzeslage abweichende Rspr. vor dem EStG 1934: RFH v. 19.10.1927, StuW 1927 Sp. 813 Nr. 570).

Bedeutung: Nach hM enthält Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 keinen Ausnahmetatbestand gegenüber dem allgemeinen WKBegriff, sondern hat als *lex specialis* rein deklaratorischen Charakter (ausdrücklich BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368 [370]; BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33). Berufsverbandsbeiträge müssen zur Erlangung der WKQualität ganz oder weit überwiegend durch eine stbare Erwerbstätigkeit objektiv und idR auch subjektiv wirtschaftlich veranlasst sein; nicht nur unwesentlich mitveranlassende private Lebensführungsgesichtspunkte sind steuerschädlich (zB Spendenmotive, Zahlungen mit Zuwendungscharakter an politische Parteien). Im Ergebnis wird der

Erwerbszusammenhang von Berufsverbandsbeiträgen nicht unwiderlegbar vom Gesetzgeber vermutet; es gelten vielmehr die allgemeinen Beurteilungskriterien.

Geltungsbereich: Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 erstreckt sich ausschließlich auf den Abzug der Berufsverbandsbeiträge als WK. Wegen des Grundsatzes der Deckungsgleichheit von BA und WK (s. Anm. 23) sind Beiträge an Berufsverbände bei den Gewinn- und Überschusseinkünften unter identischen Voraussetzungen abziehbar (BFH v. 18.9.1984 – VIII R 324/82, BStBl. II 1985, 92). Obgleich Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 von „Berufs“-Verbänden spricht, beschränkt sich der Anwendungsbereich nicht auf § 19. Die Regelung gilt im Grundsatz für sämtliche Überschusseinkunftsarten (zB Beiträge zum 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 nichtselbständiger Arbeit, und zwar bezogen auf sämtliche Berufsgruppen (zB Beiträge zu den Gewerkschaften durch Chemiarbeiter, Metallarbeiter usw.; Beiträge angestellter Freiberufler zur Anwalts-, Ärzte-, Steuerberater- oder Wirtschaftsprüferkammer; Industrie- und Handelskammerbeiträge; Beiträge zum Beamten- und Richterbund).

431–434 Einstweilen frei.

b) Abziehbare Beiträge zu Berufsverbänden

435 aa) Berufsstände und sonstige Berufsverbände

Zur Begründung der WKEigenschaft iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 müssen die Beiträge an Berufsstände und sonstige Berufsverbände geleistet werden, deren Zwecke nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sind; die stl. Beurteilung von Beiträgen zu anderen Vereinigungen richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen. Berufsverband ist der Oberbegriff, der die „Berufsstände“ 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- und Steuerberaterkammern, aber auch Zusammenschlüsse ohne die Eigenschaft einer KdöR (zB Deutscher Anwaltsverein, Bundesverband der Steuerberater e.V.).

Berufsverbände: Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 enthält keine Definition dieses Begriffs. Nach der Rspr. ist ein Berufsverband ein Zusammenschluss natürlicher oder juristischer Personen zur Wahrnehmung allgemeiner, aus der beruflichen oder unternehmerischen Tätigkeit erwachsender ideeller und wirtschaftlicher Interessen eines Berufsstands oder Wirtschaftszweigs (BFH v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 379; BFH v. 27.4.1990 – VI R 35/86, BFH/NV 1990, 701). Dabei sind Berufsverbände alle Interessenvertretungen, die mit der Erzielung von Einnahmen im Zusammenhang stehen, auch wenn die Tätigkeit zur Erzielung solcher Einnahmen nicht als „Beruf“ im eigentlichen Sinn anzusehen ist. Es kann sich um eine beliebige Erwerbstätigkeit handeln. Neben Unternehmern aller Fachrichtungen kommen Gewerbetreibende oder Freiberufler, ArbN oder Beamte als Mitglieder von Berufsverbänden in Betracht. Der Personenverband kann entweder öffentlich-rechtl. oder privatrechtl. Charakter haben (idR ausgestaltet als rechtsfähiger oder nichtrechtsfähiger Verein).

Für die Anerkennung als Berufsverband ist nicht allein der Satzungszweck, der die Wahrnehmung allgemeiner ideeller oder wirtschaftlicher Interessen der Mit-

glieder eines Berufs- oder Wirtschaftszweigs erfordert, entscheidend. Notwendig ist darüber hinaus, dass die tatsächliche Verbandstätigkeit mit dem Satzungszweck übereinstimmt (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33). Im Zweifel wird die tatsächliche Geschäftsführung entscheidend sein.

Nach Auffassung des BFH ist darüber hinaus erforderlich, dass der jeweilige Verband die berufs- oder betriebsspezifischen Belange von Gruppen verfolgt, denen der betroffene Stpfl. angehört, dh., der Verband muss unmittelbar die eigenen berufs- und betriebsspezifischen Belange des Stpfl. vertreten (BFH v. 2.10.1992 – VI R 11/90, BStBl. II 1993, 53; BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33; H 9.3 LStH; uE fraglich).

Beispiele: Gewerkschaften, Beamtenbund, Haus- und Grundbesitzervereine, Institut der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Marburger Bund (für angestellte Ärzte), Rechtsanwaltskammer (für angestellte Rechtsanwälte), Rentenvereinigungen, Verband der Lehrer an beruflichen Schulen, Marketing-Club (unter bestimmten Voraussetzungen, BFH v. 27.4.1990 – VI R 35/36, BFH/NV 1990, 701), Wirtschaftsrat der CDU e.V. (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33), Ärztekammer, Architektenkammer, Verband Deutscher Ingenieure.

► *Abgrenzung zum Verband mit allgemein-politischer Zweckrichtung:* Die politische Betätigung und das Bestreben, politische Machträger im Interesse der Verbandsmitglieder zu beeinflussen, ist dem Wesen des Berufsverbands immanent. Verfolgt der Verband, an den die Beiträge geleistet werden, jedoch im Wesentlichen allgemein-politische Zwecke und werden die Mittel des Verbands in erheblichem Maße zur Unterstützung politischer Parteien verwendet, können die Beiträge nicht der Erwerbssphäre zugeordnet werden (s. § 4 Abs. 6 iVm. § 9 Abs. 5; BFH v. 2.10.1992 – VI R 11/90, BStBl. II 1993, 52; BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33; BFH v. 1.7.1994 – VI R 50/93, BFH/NV 1995, 22; LOSCHELDER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 9 Rn. 174).

Kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb: Der Zweck des Berufsverbands darf nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sein. Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist in § 14 AO definiert (vgl. die entsprechenden Kommentierungen hierzu). Danach beinhaltet er eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Der Verband nimmt hier am allgemeinen, auf dem Austausch von Leistung und Gegenleistung beruhenden wirtschaftlichen Verkehr teil. Als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wäre der Berufsverband Konkurrent zu Unternehmen mit gleichem Geschäftsbetrieb, so dass eine mittelbare Förderung durch Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 den Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG tangieren würde.

Keine Berufsverbände iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 sind: Automobilclub (BFH v. 27.2.1959 – VI 271/57 U, BStBl. III 1959, 230); Industrieclub bei ArbN (BFH v. 16.12.1981 – I R 140/81, BStBl. II 1982, 465); Lohnsteuerhilfverein (BFH v. 29.8.1973 – I R 234/71, BStBl. II 1974, 60); Mieterverein (BFH v. 17.5.1966 – II 190/64, BStBl. III 1966, 525); politische Parteien (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33); Versorgungseinrichtungen eines Berufsverbands (BFH v. 13.4.1972 – IV R 88-89/69, BStBl. II 1972, 730).

bb) Beiträge

436

Beiträge iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 sind Leistungen, die auf satzungsmäßiger Verpflichtung beruhen oder freiwillig über die Pflichtbeiträge hinaus erbracht werden. Ein erkennbarer mittelbarer Erwerbzusammenhang 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 R 9.3 LStR).
- ▶ *Aufwendungen mit Leistungsaustauschcharakter*: Ebenso sind Beitragsteile, die mittelbar der Finanzierung besonderer privater Verbandsleistungen dienen, nicht nach Nr. 3 berücksichtigungsfähig, zB Rechtsschutz, Alters- und Krankheitsvorsorge (eventuell SA), Sterbegeldumlage. Im Einzelfall ist jedoch eine Aufteilung der Aufwendungen im Schätzungswege denkbar.
- ▶ *Verdeckte Zuwendungen oder Durchlaufspenden an politische Parteien* sind idR nicht beruflich veranlasst. Abgrenzungsprobleme ergeben sich hinsichtlich der Frage, in welchem Umfang Verbände auch allgemein-politische Zwecke unterstützen dürfen, und bezüglich der subjektiven Vorstellungen des Stpfl. Der WKAbzug ist ausgeschlossen, wenn der Stpfl. wusste oder für ernsthaft möglich gehalten und in Kauf genommen hat, dass die Geschäftsführung eines Verbands mit seinen satzungsgemäßen Zielen nicht übereinstimmt. Dabei können ua. Name und Programm des Verbands auf die bewusste Inkaufnahme einer berufsverbandschädlichen Mittelverwendung hindeuten.

437 cc) Erwerbzusammenhang

Die Beiträge müssen nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sein. Hierfür muss der Verband, an den die Beiträge geleistet werden, nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung weit überwiegend die spezifischen beruflichen Interessen des Stpfl. vertreten. Dadurch wird der erforderliche Zusammenhang zwischen der Beitragszahlung und der Erwerbstätigkeit des Stpfl. hergestellt. Die erwerbsbezogene Förderung ist für den beitragszahlenden Verbandsangehörigen oder sonstigen Stpfl. nur mittelbarer Art.

438–439 Einstweilen frei.

4. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4)

a) Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4

Schrifttum: JACHMANN, Die geplante Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, DAR 1997, 185; RICHTER/THEILE, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: Ein Vorschlag zur Verwirklichung einkommensteuerlicher Entscheidungsneutralität, StuW 1998, 351; MORSCH, Der Werbungskostenabzug

[Anschluss S. E 243]

für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – Zur Neuregelung durch Einführung einer Entfernungspauschale, DStR 2001, 245; PASCH/HÖRETH/RENN, Die neue Entfernungspauschale – ein steuerrechtlicher Missgriff: Zweifelsfragen zur Anwendung der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5, Abs. 2 EStG, DStZ 2001, 305; SÖHN, Entfernungspauschale ohne Aufwendungen?, FR 2001, 950; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale: Kritische Darstellung und Kommentierung, DStZ 2001, 533; 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/VON COLLENBERG, Die Neuregelung für Zwischenheimfahrten nach der Entfernungspauschale: Zu pauschal pauschaliert, BB 2004, 1251; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Köln 2004; HENNRICH, Die Fahrtkostenpauschale – ein willkommenes Gegenfinanzierungsinstrument unter dem Banner des Subventionsabbaus?, BB 2004, 584; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Die Entfernungspauschale – Subvention oder Werbungskosten, FR 2004, 385; DRENECK, Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip, FR 2006, 1; OFFERHAUS, Abschaffung der Pendlerpauschale verfassungswidrig?, BB 2006, 129; TIPKE, Hütet das Nettoprinzip!, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 177; KARRENBRÖCK/FEHR, Die einkommensteuerliche Behandlung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, DStR 2006, 1303; NIEMANN, Die Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten ab VZ 2007, StuW 2006, 339; STAHLSCHEIDT, Ist die Änderung der Entfernungspauschale verfassungswidrig?, FR 2006, 918; BECK, Zur Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten zwischen Wohnung und Erwerbsstätte im amerikanischen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 78; BRENNER, Die Kürzung der Pendlerpauschale auf dem Prüfstand des Verfassungsrechts, DAR 2007, 441; DZIADKOWSKI, Das Werkstor in der globalisierten Arbeits- und Steuerwelt, ZSteu. 2007, 477; LANG, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3; LEISNER-EGENSPERGER, Umbau des Einkommensteuerrechts – Neuorientierung bei den gemischten Erwerbsaufwendungen, BB 2007, 639; TIPKE, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, BB 2007, 1525; WERNSMANN, Die Neuregelung der Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß, DStR 2007, 1149; TIPKE, Verteidigung des Nettoprinzips, DB 2008, 263; HEY, Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmenssteuerrecht, DStR 2009, 2561; LEHNER, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, 185; NIEMANN, Das Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale, DB 2009, 753; WEBER-GRELLET, Unzulässige Diskriminierung von Nahpendlern, DStR 2009, 349; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Entfernungspauschale – sachgerechte Vereinfachung und Typisierung?, FR 2009, 746.

aa) 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 erster Tätigkeitsstätte (bis VZ 2013: 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 erster Tätigkeitsstätte werden ab VZ 2001 grds. nur mittels einer verkehrsmittelunabhängigen Pauschale berücksichtigt.

- *Satz 2* regelt Inhalt und Umfang der Entfernungspauschale und das Verhältnis zu den tatsächlich angefallenen Aufwendungen.
- *Satz 3*: Ausgenommen von der Entfernungspauschale sind bei Flügen die reine Flugstrecke und Strecken mit stfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32.

- *Satz 4*: Für die Berechnung der Entfernungspauschale ist verkehrsmittelunabhängig grds. die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte 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 ersten Tätigkeitsstätte fährt.

Ergänzungsregelungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 mit teils einschränkendem, teils erweiterndem Charakter enthalten:

► *Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4–8* betreffend Familienheimfahrten im Rahmen einer dHF.: Abgeltung der Aufwendungen durch eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale von grds. 0,30 €.

► *Abs. 2 Sätze 1 und 2*: Abs. 2 Satz 1 bestimmt ausdrücklich, dass mit der Entfernungspauschale verkehrsmittelunabhängig sämtliche Aufwendungen iSd. Satzes 1 abgegolten werden. Davon lässt Satz 2 für den Fall eine Ausnahme zu, dass für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel höhere Aufwendungen anfallen.

► *Abs. 2 Sätze 3 und 4*: Sozial motivierte Sonderregelung für Körperbehinderte. Statt der Entfernungspauschale können die tatsächlichen Aufwendungen in Ansatz gebracht werden.

► *Abs. 3*: Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Nicht-ArbN mit Überschusseinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7.

Regelung im Betriebsausgabenbereich: Siehe § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6.

441 bb) Rechtsentwicklung der Nr. 4

Die Rechtsentwicklung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 ist wechselhaft und spiegelt verschiedene verkehrspolitische, soziale und fiskalische Erwägungen des Gesetzgebers wider (s. BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234).

Seit dem EStG 1920 gehören zu den WK auch notwendige Ausgaben, die den Stpfl. durch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsen sind (§ 13 Nr. 1 Buchst. d; erster Vorläufer des heutigen § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4; instruktiv dazu auch BFH v. 18.2.1966 – VI 219/64, BStBl. III 1966, 386). Ohne materielle Änderung wurde die Vorschrift im EStG 1925 (§ 16 Abs. 5 Nr. 4) sowie im EStG 1934 (§ 9 Satz 3 Nr. 4) weitergeführt und sprachlich modifiziert. Eine im Wesentlichen inhaltsgleiche, speziell auf ArbN ausgerichtete Regelung enthielt § 20 Abs. 2 Satz 4 LStDV 1934 v. 19.11.1934 (RStBl. 1934, 1489).

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Mit Wirkung ab 1.1.1955 wurde das Erfordernis der Notwendigkeit der Fahrtkosten in § 9 Satz 3 Nr. 4 gestrichen. Beabsichtigt war damit, der fortschreitenden Motorisierung des Verkehrs stl. Rechnung zu tragen (s. Bericht des FinAussch., BTDrucks. II/961, 5). Darüber hinaus erkannte der Gesetzgeber die Abziehbarkeit von Fahrtkosten bei Benutzung eines eigenen Kfz. an. Allerdings sollte aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung durch eine RechtsVO die Festlegung von Pauschbeträgen erfolgen (Ermächtigungsgrundlage).

► *Doppelte Beschränkung des Abzugs durch § 26 EStDV 1955* (gleichlautend § 20 Abs. 2 Nr. 2 LStDV 1955) in Ausfüllung der steuergesetzlichen Ermächtigung:

▷ *Pauschbeträge*: Bei Benutzung eines eigenen Kfz. wurde der Abzug der (gewöhnlichen) Aufwendungen durch im Regelfall kostendeckende Pauschbeträ-

ge limitiert, die der Verordnungsgeber unwiderleglich typisierte: pro Entfernungskilometer 0,50 DM für Kraftwagen, 0,22 DM für Motorrad oder Motorroller, 0,12 DM für Fahrrad mit Motor.

- ▷ *Entfernungsbegrenzung*: Gemäß § 26 Abs. 1 EStDV konnten die Fahrtaufwendungen nur bis zu einer Entfernung von 40 km zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als WK abgezogen werden, außer wenn die Entfernungsüberschreitung durch zwingende persönliche Gründe zu rechtfertigen war.

StÄndG v. 5.10.1956 (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Der Gesetzgeber erweiterte die Vorschrift um eine Ermächtigung zur Festsetzung eines besonderen Pauschbetrags für Kleinstkraftwagen; § 26 EStDV wurde entsprechend ergänzt.

StÄndG v. 23.12.1966 (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2): Mit Wirkung ab 1.1.1967 erfolgte eine Neufassung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 insofern, als die Regelungen in den Rechtsverordnungen modifiziert in das Gesetz übernommen wurden (zur ersatzlosen Aufhebung des § 26 EStDV s. ÄndVO v. 4.4.1968, BStBl. I 1968, 504).

► *Entfernungsbegrenzung*: ausnahmslose Festschreibung der Entfernungsbegrenzung von 40 km; zwingende persönliche Gründe für die Wahl einer weiter entfernten Wohnung wurden unbeachtlich.

► *Pauschbeträge*: Der Abzug von Fahrtaufwendungen mit dem eigenen Kfz. wurde im Interesse der Rechtssicherheit erstmals im Gesetz abschließend geregelt (Wegfall der Ermächtigung). Gleichzeitig wurde die Anzahl der Pauschbeträge auf zwei vermindert, verbunden mit einer betragsmäßigen Herabsetzung (pro Entfernungskilometer 0,36 DM für Kraftwagen, 0,16 DM für Motorrad oder Motorroller).

- ▷ *Begründung*: Die Reduzierung der Pauschbeträge beruhte vor allem auf verkehrspolitischen Überlegungen, um die Verkehrsschwierigkeiten in den Ballungsräumen durch Verminderung der Attraktivität des eigenen Fahrzeugs abzumildern (Verlagerung auf öffentliche Verkehrsmittel). Daneben waren finanzpolitische und steuertechnische Gründe (Vergleich mit der Rechtslage in USA und Großbritannien) maßgeblich (vgl. BTDrucks. V/1068, 23 f. und V/1187, 6, unter Bezugnahme auf verkehrspolitische Vorschläge einer Sachverständigenkommission, BTDrucks. IV/2661, 87–89). Die Kürzung des Kilometer-Pauschbetrags von 0,50 DM auf 0,36 DM wurde als verfassungsmäßig bestätigt (BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BStBl. II 1970, 140).

StÄndG 1971 v. 23.12.1970 (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Mit Wirkung ab 1.1.1971 Wegfall der Entfernungsbegrenzung auf 40 km für alle Arten von Verkehrsmitteln.

Begründet wurde die Streichung mit struktur- und arbeitsmarktpolitischen Gründen sowie der Beseitigung verwaltungsmäßiger Schwierigkeiten (s. BTDrucks. VI/917 und VI/1313; vgl. auch BFH v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221 [224]: Beseitigung stl. Schranken zur verbesserten Mobilität der ArbN). Der Gesetzgeber maß dem Fortfall der Entfernungsbegrenzung keine finanziellen Auswirkungen auf die Konjunkturlage bei (BTDrucks. VI/1313).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Stufenweise Erhöhung der Kilometerpauschalen und Übernahme verschiedener Abzugsbeschränkungen und auf der BFH-Rspr. beruhender Verwaltungsregelungen in das Gesetz; Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 betr. die Kfz-Gestellung durch den ArbG entfiel. Mit Wirkung ab 1.1.1990 (erste Stufe der Anhebung der Kilometerpauschale galt ab 1.1.1989) ergaben sich im Einzelnen folgende Änderungen:

► *Satz 2:* Arbeitstäglige 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 SolZG 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 Inkrafttreten am 1.1.2001 (Art. 38 Abs. 1 StEuglG) durch das Gesetz 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. 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 v. 7.11.2007 – 2 BvR 412/04, HFR 2008, 277).

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Die Vorschrift wurde mit Wirkung ab VZ 2007 aufgehoben. Gleichzeitig wurde Abs. 2 neu gefasst (s. im Einzelnen BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888). Abs. 2 Sätze 1 und 2 lauteten:

„Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten. Zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist ab dem 21. Entfernungskilometer für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, für jeden vollen Kilometer der Entfernung eine Entfernungspauschale von 0,30 € wie Werbungskosten anzusetzen, höchstens jedoch 4 500 € im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4 500 € ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt.“

EntfPauschG v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Wiederherstellung der bis VZ 2006 geltenden Gesetzeslage rückwirkend ab VZ 2007 durch erneute Einfügung der Nr. 4 und Änderung des Abs. 2, nachdem das BVerfG die durch StÄndG 2007 vorgenommene Änderung für verfassungswidrig erklärt hatte (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888; zur Gesetzesbegründung s. BTDrucks. 16/12099, 1). Erstmals ist zudem in Satz 3 Nr. 4 von „regelmäßiger“ Arbeitsstätte die Rede.

Zu den verfahrensrechtl. Folgerungen der Entscheidung des BVerfG s. BMF v. 23.4.2009, BStBl. I 2009, 539; NIERMANN, DB 2009, 753; BFH v. 26.2.2009 – VI R 17/07, BStBl. II 2009, 421.

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Im Zusammenhang mit der weiteren Kodifizierung des stl. Reisekostenrechts wurde der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte jeweils durch den der ersten Tätigkeitsstätte ersetzt. Es handelte sich insoweit um Folgeänderungen.

In Satz 5 wurde zudem nach „§ 8 Abs. 3 steuerfreie Sachbezüge“ durch „§ 8 Abs. 2 Satz 11 oder Abs. 3“ ersetzt.

cc) Bedeutung der Nr. 4

(1) Gesetzssystematik und -zweck

Steuersystematische Bedeutung der Vorschrift: Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind die estl. Bemessungsgrundlage mindernde Erwerbsausgaben. Es handelt sich um WK iSd. Abs. 1 Satz 1. Die Kosten sind nach der neuen Rspr. des BFH, der uneingeschränkt zuzustimmen ist, allein beruflich veranlasst (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/08, BStBl. II 2008, 234).

Der Weg zur ersten Tätigkeitsstätte ist notwendige Voraussetzung zur Erzielung von Einkünften. Da der ArbN regelmäßig nicht am Ort seiner beruflichen Tätigkeit wohnt und auch nicht wohnen kann, kann er nur tätig werden, wenn er sich zur ersten Tätigkeitsstätte begibt. Denkt man sich die Erwerbstätigkeit weg, ent-

fallen die für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte erforderlichen Aufwendungen. Der beruflich bedingte Veranlassungszusammenhang wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass die Erwerbstätigkeit grds. erst in der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird, denn auch Aufwendungen, die, wie Fahrtkosten, der Vorbereitung der Erwerbstätigkeit dienen, sind zweifellos WK. Selbst wenn der Stpfl. noch keine Einnahmen erzielt, liegen (vorab entstandene) WK vor, sofern die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen stehen.

Als WK haben die Fahrtkosten nicht den Charakter einer stl. Förderung oder Subvention (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234). Subventionsgehalt hat die Entfernungspauschale nur insoweit, als diese seit 2001 nicht mehr an tatsächlichen Kosten anknüpft, sondern auch dem gewährt wird, der nur mitfährt oder zu Fuß geht oder mit dem Rad fährt.

Bei den Kosten handelt es sich nicht um gemischte Aufwendungen (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234). Soweit das BVerfG von einer privaten Mitveranlassung ausgeht, wird damit nicht die tatbestandliche Qualifikation der Fahrtkosten nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 in Frage gestellt. Das BVerfG ist vielmehr der Auffassung, dass in einem verfassungsrechtl., die ein-fachgesetzliche Regelung übersteigenden Sinn wegen der regelmäßig „privaten“ Wahl des Wohnorts die Fahrtkosten auch privat mitveranlasst seien (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888).

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 hat als Spezialregelung im Verhältnis zur Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 dem Grunde nach ausschließlich deklaratorischen Aussagegehalt und entspricht dem Nettoprinzip. Die Vorschrift ist kein Ausnahmefall, sondern Anwendungsbeispiel des allgemeinen 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 ersten Tätigkeitsstätte je Arbeitstag nur einmal und pauschaliert berücksichtigt wird, kommt dieser Bestimmung wegen ihrer zwingenden abzugsbeschränkenden Wirkung im Verhältnis zur generellen Rechtsfolgenanordnung des Abs. 1 Satz 1 (der Höhe nach) konstitutive Bedeutung zu (VON BORNSHAUPT in KSM, § 9 Rn. F 3 [1/2006]).

Entfernungspauschale: Mit Wirkung ab VZ 2001 ist an die Stelle der bisherigen Kilometer-Pauschbeträge die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale getreten. Anlass für die Gesetzesänderung v. 21.12.2000 (s. Anm. 440) waren die gestiegenen Treibstoffkosten im Herbst 2000. Nach der Gesetzesbegründung entspricht die Entfernungspauschale Umweltgesichtspunkten, weil sie die Chancengleichheit zwischen den Verkehrsträgern erhöht und die Benutzung von Kfz. nicht bevorzugt. Außerdem soll sie die Bildung von Fahrgemeinschaften honorieren, weil sie für Fahrer und jeden Mitfahrer gilt (BTDrucks. 14/4242, 5). Daneben wird die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale auch unter Vereinfachungsgesichtspunkten bejaht (VON BECKERATH in KIRCHHOFF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 46; s. auch BFH 18.4.2013 – VI R 29/12, BStBl. II 2013, 735).

► *Systembruch:* Die Gewährung der Entfernungspauschale erfolgt nicht nur, wenn für den Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte 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 Mit-

fahrer einer Fahrgemeinschaft (kostenlos) oder mit dem Fahrrad bewältigt wird. Entscheidend ist somit nicht, dass dem ArbN Aufwendungen für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte entstanden sind (so aber – verwirrend – BFH v. 12.11.2009 – VI R 59/07, BFH/NV 2010, 631). Maßgeblich ist nur, dass der ArbN die Arbeitsstätte aufsucht. Dies gilt auch, wenn der ArbG dem ArbN ein Fahrzeug überlässt und diese ArbG-Leistung nach § 8 Abs. 3 stfrei ist (Rabattfreibetrag zB bei Mietwagenunternehmen; zur Anrechnung s. BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 – Tz. 1.9).

Dieses Ergebnis ist bedenklich. Es offenbart zunächst einen Systembruch innerhalb des Abs. 1. Danach setzen WK ua. das Entstehen von Aufwendungen voraus. Der Begriff „Aufwendungen“ in Abs. 1 Satz 1 deckt sich mit dem Begriff „Ausgaben“ und lässt sich als „vermögensmindernder Abfluss von Gütern in Geld und Geldeswert“ definieren (s. Anm. 65; STAPPERFEND, FS Kruse, 2001, 533 [550]). Fiktive Kosten sind keine Aufwendungen in diesem Sinne.

Im Übrigen ist die stl. Privilegierung fiktiver Aufwendungen bzw. WK steuersystematisch nicht zu rechtfertigen. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ermitteln sich die Einkünfte aus den sog. privaten Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 aus dem Überschuss der Einnahmen über die WK. Nur WK bilden gegenüber den Einnahmen die negative Komponente bei der Einkünfteermittlung (s. Anm. 6; § 9a Anm. 3).

Ein Vereinfachungszweck als generell annehmbarer Normzweck einer Pauschalregelung (s. § 9a Anm. 3) ist uE hier nicht gegeben bzw. so gering, dass dies einen Systembruch nicht rechtfertigt und vom Gesetzgeber auch nicht einmal als „Scheinbegründung“ herangezogen wurde. Von einem Vereinfachungszweck kann nur ausgegangen werden, wenn ein bestimmter durchschnittlicher Aufwand anzunehmen und es dem Stpfl. nicht zuzumuten ist, ihn im Einzelnen zu belegen. Das ist in den Fällen fiktiver Aufwendungen nicht der Fall.

Die mit der Entfernungspauschale beabsichtigte stl. Privilegierung von Stpfl., die keine Aufwendungen für die Wege zur Arbeitsstätte haben, beinhaltet eine verkappte StBefreiung. Sie gehört daher, wenn überhaupt, in den § 3.

Zweck der Typisierung: Mit der geltenden gesetzlichen Typisierung der Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch die Kilometer- bzw. Entfernungspauschale werden verschiedene Zielsetzungen verfolgt, an denen sich die Rechtsanwendung im Einzelfall orientieren muss.

Vgl. mit Rückgriff auf die Entwicklungsgeschichte der Vorschrift zur Kilometerpauschale BFH v. 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); v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785; zur Rechtsentwicklung s. auch Anm. 441.

Die Pauschalierungsregelung nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 steht in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, denn unverzichtbare Bedingung ist insoweit auch die exakte Erfassung von Erwerbenaufwendungen (zu den verfassungsrechtl. Bedenken s. Anm. 443).

Nach Auffassung des BVerfG ist der Gesetzgeber berechtigt, im Interesse eines praktischen Gesetzesvollzugs mit generalisierenden, typisierenden und pauschalierenden Regelungen die „typische“ private Mitveranlassung von Wegekosten bei der Bestimmung abziehbaren Aufwands zu berücksichtigen und solche Regelungen unter verkehrs-, siedlungs- und umweltpolitischen Aspekten auszuge-

stalten (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888; s. auch BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BFH/NV 2010, 1767; BFH v. 18.4.2013 – VI R 29/12, BStBl. II 2013, 735; uE zu weitgehend; krit. zu dieser „Verlegenheitssentenz“ auch LANG, StuW 2007, 3).

443 (2) Verfassungsmäßigkeit

Das objektive Nettoprinzip (vgl. zur Bedeutung BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888; s. auch BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BFH/NV 2010, 1767) verlangt grds. die exakte Erfassung von Erwerbsbezügen und Erwerbсаufwendungen. Pauschalierungen werden diesem Grundsatz nicht gerecht. Sie haben Begünstigungseffekte, wenn sie im Einzelfall zu hoch sind, und Sonderbelastungseffekte, wenn sie, wie vor allem in den Fällen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, den StAbzug höherer Aufwendungen nicht zulassen. Allerdings ist nach Auffassung des BVerfG der Gesetzgeber zu einer reinen Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im EStRecht von Verfassungs wegen nicht verpflichtet. Der Gleichheitssatz fordert nicht, dass der Gesetzgeber stets den gewillkürten Aufwand berücksichtigen müsse; der materiellen Gleichheit kann es auch genügen, wenn der Gesetzgeber für bestimmte Arten von Aufwendungen nur den Abzug eines typisierten Betrags gestattet. Dem Gesetzgeber steht insoweit ein weiter Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum zu (BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518, mwN; BFH v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888; krit. dazu zu Recht Hey, DStR 2009, 2561: „Stereotype“). Nach Auffassung des BFH erweist sich die abzugsbegrenzende Regelung der Nr. 4 als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip (BFH v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BFHE 225, 449, mwN).

Stellungnahme: Ist es danach nicht geboten, die Fahrtkosten in der tatsächlich entstandenen Höhe zum Abzug zuzulassen (DRENSECK, FR 2006, 1), so muss die gesetzliche Typisierung jedoch ihrerseits verfassungsgemäß sein. Eine verfassungsrechtl. Rechtfertigung von Typisierung und Pauschalierung setzt voraus, dass der Gesetzgeber tatsächlich den typisierten Fall realitätsgerecht erfasst und den typischen Fall als Maßstab zugrunde gelegt hat. Damit ist eine beliebige, willkürliche und empirisch nicht begründete Änderung und vor allem Herabsetzung der Fahrtkostenpauschalen nicht vereinbar, wie es der Fiskalgesetzgeber seit Jahren praktiziert (HENNRICHS, BB 2004, 584; LANG, StuW 2007, 1; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2004, 385; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 221 ff.). Nach diesen Grundsätzen durchbricht die derzeitige, die wahren Kosten wesentlich unterschreitende „Pauschale“ uE das objektive Nettoprinzip (ELICKER Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 221 ff.; FG Saarl. v. 22.3.2007 – 2 K 2442/06, EFG 2007, 853; aA VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 47).

444–446 Einstweilen frei.

447 dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 (bis Veranlagungszeitraum 2013) bzw. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a (ab Veranlagungszeitraum 2014):

► *Aufwendungen für Auswärtstätigkeit* und Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte schließen sich gegenseitig aus. Die Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit können als Reisekosten gem. Abs. 1 Satz 1 (bis VZ 2013) bzw.

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a (ab VZ 2014) 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 erster Tätigkeitsstätte (vgl. im Einzelnen Anm. 297).

Macht ein ArbN bei einer Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte 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 erster Tätigkeitsstätte 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. 25.3.1988 – III R 96/85, BStBl. II 1988, 655; BFH v. 12.10.1990 – VI R 165/87, BStBl. II 1991, 134; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 112; H 9.10 „Dienstliche Verrichtungen auf der Fahrt“ LStH).

Verhältnis zu den anderen Nummern des Abs. 1 Satz 3 (Nr. 1–3, 6–7): Steuersystematisch hat Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als *lex specialis* bei Erfüllung der einschlägigen Tatbestandsvoraussetzungen Vorrang vor Nr. 1–3, 6–7 (zu Nr. 6 s. BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; zu Nr. 1 s. BFH v. 30.11.1979 – VI R 83/77, BStBl. II 1980, 138).

► *Stellungnahme:* Die Vorrangstellung gilt uE nicht im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 7, dh., Fahrtkosten sind in tatsächlicher entstandener Höhe bei finalem Wertzusammenhang in die abschreibbaren HK einzubeziehen (glA SEITRICH, BB 1986, 2309; 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 bilanzsteuerliche Aktivierungsgrundsätze in den Bereich der Überschusseinkünfte einbringt, sich auf die AfA als abstrakte Aufwendungsart bei vorangegangener 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 5 und 6 genannten Abzugsbeschränkungen. Nr. 4 kommt unmittelbar nicht zur Anwendung (Anm. 491).

► *Wahlrecht:* Arbeitnehmern 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 erster Tätigkeitsstätte als WK geltend machen. Oder sie machen die Aufwendungen zwar nur für eine tatsächlich durchgeführte Familienheimfahrt pro Woche, dann aber zusätzlich Unterkunftskosten geltend (s. Anm. 491; R 9.10 Abs. 1 LStR iVm. H 9.11 [5–10] LStH). ArbN, die ihre individuelle berufliche Tätigkeit nicht an einer ersten Tätigkeitsstätte, sondern typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten ausüben und dabei an einer auswärtigen Einsatzstelle vorübergehend eine Unterkunft beziehen, stand nach früherer Rspr. ein Wahlrecht zwischen den Rechtsfolgen einer dHf. und denen der Einsatzwechseltätigkeit zu. Diese Rspr. hat der BFH aufgegeben (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BStBl. II 2014, 342).

Verhältnis zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte: Bezieht der Stpfl. auch Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3, kann eine Abgren-

zung 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 Abs. 4: Der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte wird in Abs. 4 legaldefiniert. Der bis VZ 2013 maßgebliche Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte war durch die Rspr. geprägt worden.

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: Siehe Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 (Anm. 458).

Verhältnis zu § 8 Abs. 2 Satz 3: Nach der Rspr. des BFH stellt die Zuschlagsregelung einen Korrekturposten zum WKAbzug nach Nr. 4 dar und kommt deshalb nur insoweit zur Anwendung, wie der ArbN den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzt (BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887; v. 4.4.2008 – VI R 68/05, BStBl. II 2008, 890; v. 22.9.2010 – VI R 57/09, BStBl. II 2011, 359; v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354).

Verhältnis zu § 39a: Im LStErmäßigungsverfahren ist bei entsprechendem Nachweis der Freibetrag 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 erster Tätigkeitsstätte erheben, soweit diese Bezüge den Betrag nicht übersteigen, den der ArbN nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als WK geltend machen kann (s. im Einzelnen § 40 Anm. 45 ff.; zur Rechtslage nach der Entscheidung des BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2707, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888, s. BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 – Tz. 5). Der Pauschbetrag kommt bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Fahrzeugs und auch bei Benutzung anderer Verkehrsmittel mit Ausnahme öffentlicher Verkehrsmittel zur Anwendung.

Die nach § 40 Abs. 2 Satz 2 durch den ArbG pauschal besteuerten Bezüge mindern die nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 abziehbaren WK des ArbN. Unterschreitet der vom ArbG gewährte Zuschuss die nach Nr. 4 abziehbaren Beträge, kann der ArbN den Differenzbetrag als WK geltend machen (s. § 40 Anm. 49).

448–449 Einstweilen frei.

b) Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Nr. 4 Satz 1)

450 aa) Aufwendungen des Arbeitnehmers; Fahrtkostensatz

Aufwendungsbegriff: Nach dem Wortlaut der Vorschrift müssen dem Stpfl. zur Begründung des WKAbzugs für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4 Aufwendungen entstanden sein (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1). Seit 1.1.2001 werden Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte 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 hinausgehende tatsächliche Aufwendungen des ArbN berücksichtigt werden (Abs. 2 Satz 2).

Die Pauschbetragsregelung gilt unabhängig davon, ob dem ArbN überhaupt Aufwendungen für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte entstehen. Das Gesetz unterstellt insoweit die Entstehung von Kosten (BFH v. 18.4.2013 – VI R 29/12, BStBl. II 2013, 735). Die Pauschbetragsregelung greift deshalb 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 grds. nicht. So kann der Stpfl. die Autoklasse bzw. Wagenklasse bei Bahnfahrten frei wählen. Allerdings ist Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 zu beachten.

Arbeitnehmer: Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 erstreckt sich seinem Wortlaut nach nur auf ArbN (Begriffsdefinition: § 1 LStDV). Aus Gleichbehandlungsgründen wird der Anwendungsbereich durch § 9 Abs. 3 auf sämtliche Stpfl. mit Überschusseinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 erweitert (eingehend Anm. 650, 654).

Fahrtkostensatz: Vergütungen des ArbG zum Ersatz der Aufwendungen des ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind stpfl. Arbeitslohn (WK-Ersatz; s. § 3 Anm. 16). Entsprechendes gilt, wenn der ArbG den ArbN durch Bereitstellung einer Transportmöglichkeit unentgeltlich oder verbilligt befördert. Bei der unentgeltlichen oder verbilligten Sammelbeförderung ist die StFreiheit nach § 3 Nr. 32 zu beachten. Auch die unentgeltliche bzw. verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den ArbG an den ArbN für dessen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte führt zu Lohnzufluss (BFH v. 21.3.2013 – VI R 31/10, BStBl. II 2013, 700). Die Bewertung des Vorteils bestimmt sich nach § 8 Abs. 2 Sätze 3, 4 (s. Anm. 447).

Einstweilen frei.

451

bb) Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Arbeitsstätte)

(1) 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 Fahraufwendungen von einer irgendwie gearteten Unterkunft zum Arbeitsplatz und zurück entstehen (BFH 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]; v. 25.3.1988 – VI R 207/84, BStBl. II 1988, 706; v. 26.8.1988 – VI R 92/85, BStBl. II 1989, 144; Regelmäßigkeit der Fahrten ist nicht erforderlich). Ungeachtet der individuellen Ausstattung und Einrichtung ist Wohnung daher jeder Wohn- und Schlafräum, der einem Stpfl. – meist für längere Zeit – als ständige Unterbringung außerhalb der Arbeitszeit dient (R 9.10

Abs. 1 Sätze 1, 2 LStR). Allerdings ist zu beachten, dass eine eher provisorische Unterkunft zwar eine „Wohnung“ darstellen kann, im Fall der Auswärtstätigkeit Nr. 4 jedoch nicht zur Anwendung kommt (BFH v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793; s. Anm. 447).

Nach Auffassung des BFH muss es sich um eine eigene Wohnung des Stpfl. handeln (BFH v. 26.8.1988 – VI R 92/85, BStBl. II 1989, 144; 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 – 8 K 7085/99, EFG 2001, 130, rkr.). Aufwendungen für Fahrten von einer anderen Unterkunft sind danach zwar nicht nach Nr. 4 zu berücksichtigen, aber in vollem Umfang nach Abs. 1 Satz 1. Soweit der BFH in seiner früheren Rspr. die Auffassung vertreten hat, dass in diesem Fall ein WKAbzug ganz ausscheidet (BFH v. 25.3.1988 – VI R 207/84, BStBl. II 1988, 706; v. 26.8.1988 – VI R 92/85, BStBl. II 1989, 144), widerspricht dies dem objektiven Nettoprinzip und der Bedeutung der Nr. 4 als lediglich abzugsbegrenzende Norm. Der Wohnungsbegriff gem. Abs. 4a Satz 4 Halbs. 2 findet im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 keine Anwendung.

Aufwendungen eines ArbN für Fahrten von der Arbeitsstätte zu einem sowohl außerhalb der Arbeitsstätte als auch außerhalb der eigenen Wohnung gelegenen Arbeitszimmer sind ebenfalls nach Abs. 1 Satz 1 abziehbar. Nr. 4 kommt nicht zur Anwendung.

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 ersten Tätigkeitsstätte begibt, gilt Nr. 4 Satz 6 (s. Anm. 462; R 9.10 Abs. 1 Satz 3 LStR).

453 (2) Begriff der ersten Tätigkeitsstätte (regelmäßige Arbeitsstätte)

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 erfasst ab VZ 2014 nur Wege, die als Zielort die erste Tätigkeitsstätte des ArbN betreffen. Der Begriff ist an die Stelle des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte getreten. Er ist in Abs. 4 eigens definiert (s. Anm. 545 ff. auch zu den sich daraus ergebenden Änderungen gegenüber der Rechtslage bis VZ 2013).

454 (3) Regelmäßige Arbeitsstätte (bis Veranlagungszeitraum 2013)

Der Begriff der „regelmäßigen“ Arbeitsstätte ist erst durch das EntfPauschG v. 20.4.2009 (s. Anm. 441) in das Gesetz eingefügt worden. Vorher war in Satz 3 Nr. 4 jeweils nur von „Arbeitsstätte“ die Rede.

Ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung: Nach der Rspr. des BFH kann eine regelmäßige Arbeitsstätte nur eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des ArbG sein, der der ArbN zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, dh fortdauernd und immer wieder aufsucht (s. etwa BFH v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; v. 10.7.2008 – VI R 21/07, BStBl. II 2009, 818; v. 18.12.2008 – VI R 39/07, BStBl. II 2009, 475; v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822; v. 17.6.2010 – VI R 35/08, BStBl. II 2010, 852; v. 19.1.2012 – VI R 23/11, BStBl. II 2012, 772; v. 15.5.2013 – VI R 18/12, BStBl. II 2013, 838).

► *Befristung:* Bei vorübergehender bzw. befristeter Abordnung oder Versetzung wird die neue Tätigkeitsstätte beim selben ArbG nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte (BFH v. 8.8.2013 – VI R 72/12, BStBl. II 2014, 68; v. 8.8.2013 – VI R

59/13, BStBl. II 2014, 66; v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BStBl. II 2014, 342; v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BStBl. II 2014, 342). Anders ist es dagegen im Fall einer unbefristeten und damit dauerhaften Versetzung (BFH v. 8.8.2013 – VI R 59/13, BStBl. II 2014, 66).

Eine vorübergehende Tätigkeitsstätte wird nicht durch bloßen Zeitablauf zum Tätigkeitsmittelpunkt bzw. zur regelmäßigen Arbeitsstätte des ArbN. Vielmehr wird eine betriebliche Einrichtung des ArbG nur dann zur regelmäßigen Arbeitsstätte, wenn der ArbG seinen ArbN dieser Tätigkeitsstätte dauerhaft zugeordnet hat. Ob der ArbN lediglich – unter Beibehaltung seiner bisherigen regelmäßigen Arbeitsstätte – „vorübergehend“ in einer anderen betrieblichen Einrichtung seines ArbG tätig wird oder von Anbeginn dauerhaft an den neuen Beschäftigungsort entsandt wurde und dort eine (neue) regelmäßige Arbeitsstätte begründet hat, ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalls zu beurteilen. Hierfür ist insbes. anhand der der Auswärtstätigkeit zugrundeliegenden Vereinbarung – ex ante – zu beurteilen, ob der ArbN voraussichtlich an seine regelmäßige Arbeitsstätte zurückkehren und dort seine berufliche Tätigkeit fortsetzen wird (BFH v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BStBl. II 2014, 342).

▶ *Bei Arbeitnehmern, die eine Fabrtätigkeit ausüben*, erfüllen weder ein Lkw-Wechselplatz noch das Fahrzeug die Merkmale einer regelmäßigen 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; v. 21.1.2010 – VI R 51/08, BFH/NV 2010, 999; v. 19.1.2012 – VI R 23/11, BStBl. II 2012, 472; zur Tätigkeit auf einem Schiff; v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926).

▶ *Ein Flugzeugführer* ist schwerpunktmäßig in einem Flugzeug und damit auswärts tätig. Aufwendungen für Fahrten zwischen seiner Wohnung und seinem Heimatflughafen, sind daher nicht in Höhe der Entfernungspauschale, sondern nach Dienstreisegrundsätzen als WK abzugsfähig (BFH v. 26.2.2014 – VI R 68/12, BFH/NV 2014, 1029; v. 26.2.2014 – VI R 54/13, BFH/NV 2014, 1199, zur Stewardess).

Schwerpunkt der Tätigkeit: Der ArbN muss am Betriebssitz des ArbG seiner eigentlichen Tätigkeit nachgehen. Sucht er diesen zwar regelmäßig, aber nur Kontrollzecken etc. auf, ist dies nicht seine regelmäßige Arbeitsstätte (Monteure, Reisende, Fahrer; s. BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34; v. 9.6.2011 – VI R 36/10, BStBl. II 2012, 36; v. 21.3.2012 – VI R 42/12, BStBl. II 2013, 918; überholt: BFH v. 26.2.2003 – VI R 30/02, BStBl. II 2003, 495).

Eine (1) regelmäßige Arbeitsstätte: Nach (geänderter) Auffassung des BFH kann ein ArbN nicht mehr als eine regelmäßige Arbeitsstätte innehaben. Der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des ArbN kann nur an einem (1) Ort liegen, selbst wenn er fortwährend und immer wieder verschiedene BS seines ArbG aufsucht (BFH v. 9.6.2011 – VI R 36/10, BStBl. II 2012, 36; v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38; v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34).

Die betriebliche Einrichtung eines Kunden des ArbG ist keine regelmäßige Arbeitsstätte (BFH v. 10.7.2008 – VI R 21/07, BStBl. II 2009, 818; v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822; v. 13.6.2012 – VI R 47/11, BStBl. II 2013, 169). Auch ein Leih-ArbN verfügt typischerweise nicht über eine regelmäßige Arbeitsstätte (BFH v. 17.6.2010 – VI R 35/08, BStBl. II 2010, 852; v. 15.5.2013 – VI R 41/12, BStBl. II 2013, 704; v. 15.5.2013 – VI R 18/12, BStBl. II 2013, 838).

In sog. Outsourcing-Fällen sind ArbN mit ihrer Ausgliederung regelmäßig auswärts tätig, vergleichbar mit bei Kunden ihres ArbG tätigen ArbN (BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34, zum Sonderfall von Postnachfolgeunternehmen).

Wege zwischen Wohnung und auswärtiger Tätigkeitsstätte: Aus der Rspr. folgt ua., dass die Wege zwischen Wohnung und auswärtiger Tätigkeitsstätte (zB wechselnde Baustellen) keine Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sind, sondern als Wege auf einer Auswärtstätigkeit zu qualifizieren sind, für die die tatsächlichen Kosten als WK abgezogen werden können. Wechselnde Einsatzorte sind jeweils keine regelmäßigen Arbeitsstätten (BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785). Ein außerbetrieblicher Treffpunkt, von dem aus der ArbN zu den Tätigkeitsstätten weiterbefördert wird, ist regelmäßig keine betriebliche Einrichtung des ArbG.

Wird eine Auswärtstätigkeit mit dem Dienstfahrzeug von der regelmäßigen Arbeitsstätte aus angetreten und fährt der ArbN nach Erledigung der Auswärtstätigkeit unmittelbar seine Wohnung an, so endet die Reise an der Wohnung des ArbN. Die morgendliche Rückführung des Dienstfahrzeugs zur regelmäßigen Arbeitsstätte ist eine Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (BFH v. 20.12.1991 – VI R 116/89, BStBl. II 1992, 308).

Ein weiträumiges Arbeitsgebiet (zB Wald) ohne jede ortsfeste, dauerhafte betriebliche Einrichtung des ArbG ist keine regelmäßige Arbeitsstätte (BFH v. 14.9.2005 – VI R 22/04, BFH/NV 2006, 507, zu einem Kehrbezirk; teilweise überholt: BFH v. 18.6.2009 – VI R 61/06, BStBl. II 2010, 564, zu einem Betriebsgelände unter Tage; v. 17.6.2010 – VI R 20/09, BStBl. II 2012, 32; zur Rechtslage insoweit ab VZ 2014 s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Sätze 3 und 4).

Mehrere Arbeitsverhältnisse: Steht der ArbN in mehreren Dienstverhältnissen zu verschiedenen ArbG, ist wie folgt zu verfahren: Halbe Entfernungspauschale für den Weg von der Wohnung zur ersten Arbeitsstätte, tatsächliche Kosten für den Weg von der ersten zur zweiten Arbeitsstätte und halbe Entfernungspauschale von dort zurück zur Wohnung (aA BMF v. 3.1.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.8).

Wohnung als regelmäßige Arbeitsstätte: Da es sich bei dem in der eigenen Wohnung befindlichen Büro (sog. home office) nicht um eine betriebliche Einrichtung des ArbG handelt, ist dies keine regelmäßige Arbeitsstätte (s. auch BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354; v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38).

Ausbildungsstätte: Die Frage, ob eine Ausbildungsstätte im Rahmen eines Dienstverhältnisses regelmäßige Arbeitsstätte ist, entscheidet sich nach allgemeinen Grundsätzen. Regelmäßig wird eine Ausbildungsstätte im Rahmen eines Dienstverhältnisses bei beruflichen Lehrgängen, Ausbildungsverhältnissen, Abordnungen oder Fortbildungsmaßnahmen nicht den Charakter einer regelmäßigen Arbeitsstätte haben, auch wenn es sich um eine betriebliche Einrichtung des ArbG handelt. Der Stpfl. wird diese regelmäßig nicht dauerhaft aufsuchen.

Entsprechendes gilt erst recht, wenn der Stpfl. außerhalb eines Dienstverhältnisses eine beruflich veranlasste Bildungsmaßnahme durchführt. Die Ausbildungsstätte ist keine regelmäßige „Arbeitsstätte“ (BFH v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825, zu einem im Übrigen vollbeschäftigten ArbN; v. 9.2.2012 – VI R 44/10, BStBl. II 2013, 234; v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236; v. 18.9.2012 – VI B 65/11, BFH/NV 2013, 517). Fahrtkosten sind somit nach Abs. 1 Satz 1 unbeschränkt abziehbar. Soweit der BFH in seiner früheren Rspr.

die Auffassung vertreten hat, dass auch eine Ausbildungsstätte eine regelmäßige Arbeitsstätte iSd. Nr. 4 sein kann (BFH v. 22.7.2003 – VI R 190/97, BStBl. II 2004, 886, mwN), ist diese Rspr. überholt.

(4) Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (regelmäßige Arbeitsstätte) 455

Nach der Neufassung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 durch das Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (s. Anm. 441) sind Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte WK. Bis zur Neufassung war in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 von „Fahrten“ die Rede. Die Entfernungspauschale kann je Arbeitstag für die Wege zur selben ersten Tätigkeitsstätte nur einmal berücksichtigt werden (Nr. 4 Satz 2; s. Anm. 457). Die Ersetzung des Begriffs „Fahrten“ durch „Wege“ soll lediglich verdeutlichen, dass die Entfernungspauschale auch 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. Anm. 459). Nr. 4 enthält im Übrigen bezüglich der Entfernung der Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte keine Einschränkungen (zur früheren Rechtslage s. Anm. 441). Aus dem allgemeinen WKBegriff 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 ersten Tätigkeitsstätte auf sich nehmen würde, um seiner Arbeit am Beschäftigungsort nachgehen zu können (BFH v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221).

Wahl des Beförderungsmittels: Dem ArbN steht es frei, mit welchem privaten oder öffentlichen Verkehrsmittel er die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte 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 (BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619; BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 – Tz. 1.6). Die Entfernungspauschale, mit der die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte veranlassten Aufwendungen abgegolten sind, ist zudem verkehrsmittelunabhängig. Sie greift also auch ein, wenn die Strecke zu Fuß, per Fahrrad oder als Teilnehmer einer (kostenlosen) Fahrgemeinschaft zurückgelegt wird (Anm. 442). Lediglich für Flugstrecken gilt die Entfernungspauschale nicht (Nr. 4 Satz 3; s. Anm. 458).

c) Abgeltung der Aufwendungen durch die Entfernungspauschale (Nr. 4 Satz 2)

aa) Systemwechsel durch Einführung der Entfernungspauschale 456

Bis VZ 2000 konnten gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Benutzung eines Kraftwagens mit einem Kilometer-Pauschbetrag von 0,70 DM, bei Benutzung eines Motorrads oder Motorrollers mit 0,33 DM je Entfernungskilometer berücksichtigt werden.

Bei Benutzung anderer Verkehrsmittel konnten die tatsächlichen Kosten als WK abgesetzt werden. Mangels Kosten waren zu Fuß oder als Mitglied einer Fahrgemeinschaft zurückgelegte Wege nicht zu berücksichtigen. Aufgrund der Neu-

regelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 durch das Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (s. Anm. 441) sind die bisherigen Kilometer-Pauschbeträge durch eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale ersetzt worden. Eine Differenzierung der jeweiligen Pauschalen entsprechend dem Aufwand des genutzten Verkehrsmittels wird dabei nicht vorgenommen (zur Begründung des Systemwechsels s. BTDrucks. 14/4242).

457 **bb) Höhe der Entfernungspauschale**

Berechnung: Die Entfernungspauschale beträgt für jeden vollen Kilometer der kürzesten Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab VZ 2004 einheitlich 0,30 €. Maßgeblich ist die Anzahl der „vollen“ Kilometer. Es kann also ggf. zu einer Abrundung kommen. Angefangene Kilometer sollen nicht zählen.

Die Entfernungspauschale wird unabhängig davon gewährt, ob und welches Verkehrsmittel genutzt wird (s. Anm. 456; zur Fähre s. BFH v. 19.4.2012 – VI R 53/11, BStBl. II 2012, 802). Auch auf die Höhe der Kosten kommt es nicht an (BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.1). 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 4500 € 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 grds. alle Aufwendungen abgegolten, die im Zusammenhang mit den Wegen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stehen. Tatsächliche Aufwendungen können grds. 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; s. Anm. 642). Bei Behinderten können zudem höhere Kfz.-Kosten angesetzt werden (Abs. 2 Satz 3; s. Anm. 643).

Die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale hat zur Folge, dass außergewöhnliche Aufwendungen nicht zusätzlich als WK angesetzt werden können (BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BFH/NV 2014, 1284). Das ergibt sich auch aus Abs. 2 Satz 1. Diese Vorschrift ist, systematisch fragwürdig, insoweit als Ergänzung zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 zu verstehen (s. im Einzelnen Anm. 641). Nach Auffassung der FinVerw. können allerdings Unfallkosten neben der Entfernungspauschale gem. Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt werden (BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376, Tz. 1.1; uE fraglich).

► *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 Fahrgemein-

schaft die Entfernungspauschale für sich in Anspruch nehmen. Dies gilt auch bei Ehegatten oder anderen Familienangehörigen, die einen gemeinsamen Weg zur ersten Tätigkeitsstätte 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 ersten Tätigkeitsstätte ohne Berücksichtigung von Umwegstrecken (s. Nr. 4 Satz 4; Anm. 459). Im Fall einer wechselseitigen Fahrgemeinschaft ist allerdings die Kostendeckelung von 4500 € zu beachten. Die Begrenzung der Entfernungspauschale auf 4500 € gilt nämlich lediglich bei der Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens nicht. Deshalb ist zu differenzieren, an welchen Tagen der einzelne Teilnehmer der Fahrgemeinschaft Fahrer und wann er Mitfahrer war (BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.5).

► *Umwege*: Siehe Anm. 459.

► *Vergütungen*: Das Entgelt für die regelmäßige Mitnahme eines Arbeitskollegen auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kann zu Einkünften aus sonstigen Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 führen (BFH v. 15.3.1994 – X R 58/91, BStBl. II 1994, 516). Dabei können Aufwendungen für Umwegstrecken zum Abholen der Mitfahrer in Abzug gebracht werden (BMF v. 11.1.2001, BStBl. I 2001, 95).

Für jeden Arbeitstag: Die Entfernungspauschale kann für jeden Arbeitstag für die Wege zur selben ersten Tätigkeitsstätte 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. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.8).

► *Zusätzliche Fahrten*: Die in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 aF enthaltene Ausnahme für zusätzliche Fahrten an einem Arbeitstag bei einer Arbeitszeitunterbrechung von mindestens vier Stunden oder wegen eines zusätzlichen Arbeitseinsatzes außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit ist mit Einführung der Entfernungspauschale entfallen (s. BFH v. 11.9.2003 – VI B 101/03, BStBl. II 2003, 893). Nach der Gesetzesbegründung soll diese Maßnahme der Vereinfachung dienen und berücksichtigen, dass durch zusätzliche Fahrten nicht unbedingt zusätzliche Kosten anfallen, wie zB bei Zeitkarten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel (BTDrucks. 14/4242, 6). Die Streichung von Zwischenheimfahrten stellt für die Stpfl., denen bei Benutzung eines Kraftwagens tatsächlich entsprechende Aufwendungen entstanden sind, uE eine ungerechtfertigte Härte dar, die zudem der gesetzgeberischen Absicht, die zusätzliche Belastung der Kfz-Nutzer durch die erhöhten Treibstoffkosten mittels Einführung der Entfernungspauschale abzufedern (s. Anm. 442), widerspricht (aA BFH v. 11.9.2012 – VI B 43/12, BFH/NV 2012, 2023).

Begrenzung auf 4500 €: Die Entfernungspauschale ist der Höhe nach ab VZ 2004 grds. auf 4500 € jährlich begrenzt (BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.3). 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 WK-

Ansatzes im Verhältnis zu den tatsächlichen Aufwendungen vermieden werden (PASCH/HÖRETH/RENN, DStZ 2001, 305). Über die Begrenzung von 4 500 € hinaus ist ein Abzug möglich, wenn der ArbN als Fernpendler für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte 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 4 500 € bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel berücksichtigt werden. Bei dem Höchstbetrag von 4 500 € 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 erster Tätigkeitsstätte einen eigenen oder einen ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt, kann er einen höheren Betrag als 4 500 € 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 4 500 € 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 4 500 €.

Ein „eigener“ Kraftwagen ist bei zivilrechtl. oder wirtschaftlichem Eigentum anzunehmen (§ 39 AO; BFH v. 20.5.1980 – VI R 241/77, BStBl. II 1980, 582). Das Eigentum liegt im Allgemeinen beim jeweiligen Fahrzeughalter als Einzelperson, kann sich aber auch auf mehrere Personen als Gemeinschaft (Gesamthands- oder Bruchteilsgemeinschaft) erstrecken.

Zur Nutzung überlassen ist ein nicht im Eigentum des ArbN stehender Kraftwagen, wenn dieser ihn geliehen, gemietet oder geleast hat (BFH v. 12.11.2009 – VI R 59/07, BFH/NV 2010, 631, zweifelnd bei Abholfahrten). Das trifft auch zu, wenn das Fahrzeug vom ArbG unentgeltlich oder teilentgeltlich überlassen wird (R 9.10 Abs. 2 LStR; s. zur lsl. Behandlung § 8 Abs. 2 Sätze 3 ff.). Auf die Dauer der Anmietung kommt es nicht an. Auch bei einer nur kurzfristigen Anmietung, etwa im Fall der Reparatur des eigenen Kraftwagens, ist eine Überlassung zur Nutzung anzunehmen.

► *Nachweis:* Soweit den Höchstbetrag überschreitende Aufwendungen geltend gemacht werden, gilt uE keine besondere Nachweispflicht. Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist bei Benutzung des Kraftwagens ein höherer Ansatz als 4 500 € nicht davon abhängig, dass höhere Kosten nachgewiesen werden. Maßgeblich ist nur die Nutzung eines Kraftwagens (APRZ, FR 2001, 461). Arbeitnehmer, die eine Entfernungspauschale von mehr als 4 500 € geltend machen, müssen deshalb idR nur in üblicher Form glaubhaft machen, dass sie Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einem Kraftwagen zurückgelegt haben (BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.3).

► *Höherer Betrag* (Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2): Die Ausnahmeregelung der Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2 greift nur, soweit der ArbN einen eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt (s. auch Abs. 2 Satz 2; Anm. 642). Wenn der ArbN sämtliche Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte auf diese Weise zurücklegt, ist die Anwendung unproblematisch. Entsprechendes gilt 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 Hin-

sicht der Fall sein (der Stpfl. fährt einen Teil des Jahres mit dem Pkw., während der übrigen Zeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln) als auch bezogen auf die einzelne Fahrt (der Stpfl. fährt mit dem Pkw. zum Bahnhof, von dort mit dem Zug zum Zielort und von dort mit dem Bus zur Arbeitsstätte = *park-and-ride*; s. zu Mischfällen auch BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.6). In diesen Fällen kommt es darauf an, ob der mit dem Kfz zurückgelegte Teil den Betrag von 4 500 € übersteigt. Zur jahresbezogenen Betrachtung bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel gem. Abs. 2 Satz 2 s. Anm. 540.

d) 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 Steuerersparnis mittels Entfernungspauschale die tatsächlichen Kosten übersteigen (s. Anm. 456). Der BFH hat die Verfassungsmäßigkeit der Regelung bejaht (BFH v. 26.3.2009 – VI R 42/07, BStBl. II 2009, 724).

► *Für eine Flugstrecke*: Die Ausnahmeregelung betrifft lediglich die reine Flugstrecke, nicht auch die An- und Abfahrten zum Flughafen. Hier gilt die Entfernungspauschale (BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – 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 (LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 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 (STARK/ZIMMER in LBP, § 9 Rn. 912 [6/2014]).

► *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 4 500 €. 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, DSStZ 2001, 305).

Sammelbeförderung: Bis VZ 2003 wurden ArbG-Leistungen in Form stfreier Sammelbeförderung (§ 3 Nr. 32) nicht auf die Entfernungspauschale angerechnet (Nr. 4 Satz 5 aF). Diese steuersystematisch nicht gerechtfertigte Regelung (vgl. PASCH/HÖRETH/RENN, DStZ 2001, 305 [309]) hat der Gesetzgeber durch das HBeglG 2004 beseitigt (BTDrucks. 15/1502, 30; zu § 3 Nr. 32 s. BFH v. 29.1.2009 – VI R 56/07, BFH/NV 2009, 917). Danach kann nunmehr bei Sammelbeförderung der ArbN die Entfernungspauschale nicht zusätzlich in Anspruch nehmen (zur Anrechnung von ArbG-Leistungen auf die Entfernungspauschale s. BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 – Tz. 1.9; NIERMANN, DB 2007, 17), wie Nr. 4 Satz 3 ausdrücklich anordnet (s. auch Anm. 460).

459 e) 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 erster Tätigkeitsstätte (s. auch BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.4). 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 erster Tätigkeitsstätte (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 Entstehungsgeschichte FG Ba.-Württ. v. 30.3.2009 – 4 K 5374/08, EFG 2009, 926, rkr.). Nach Nr. 4 Satz 4 Halbs. 2 idF bis VZ 2000 war die kürzeste benutzbare Straßenverbindung maßgeblich. Dabei wurde auch eine von der kürzesten Straßenverbindung abweichende Straßenverbindung berücksichtigt, wenn sie offensichtlich verkehrsgünstiger war und vom ArbN regelmäßig benutzt wurde (BFH v. 10.10.1975 – VI R 33/74, BStBl. II 1975, 852).

Straßenverbindung: Für die Entfernungsbestimmung ist ausschließlich auf die Straßenverbindung abzustellen. Dies gilt unabhängig vom tatsächlich benutzten Verkehrsmittel, also auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, selbst wenn die Schienenverbindung weiter ist (FG Ba.-Württ. v. 30.3.2009 – 4 K 5374/08, EFG 2009, 926, rkr.). Selbst für Fußgänger ist auf die Straßenverbindung abzustellen (BTDrucks. 14/4242, 6; FG München v. 28.5.2008 – 10 K 2680/07, juris, rkr.). Nach Auffassung des BFH ist die kürzeste Strecke auf öffentlichen Straßen iSd. StVG, die dem allgemeinen Kraftfahrzeugverkehr dienen, zugrunde zu legen. Dies soll sogar dann gelten, wenn diese über eine Bundesstraße führt, die gem. § 18 StVO nur von Fahrzeugen befahren werden darf, deren durch die Bauart bestimmte Höchstgeschwindigkeit mehr als 60 km/h beträgt (BFH v. 24.9.2013 – VI R 20/13, BStBl. II 2014, 259; uE zweifelhaft; s. auch BERGKEMPER, FR 2014, 425).

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. Im Rahmen der Bestimmung der kürzesten Straßenverbindung ist auch eine Fährverbindung einzubeziehen. Besonderheiten einer Fährverbindung (zB Wartezeiten) können dazu führen, dass auch eine andere Straßenverbindung als „offensichtlich verkehrsgünstiger“ anzusehen ist als die kürzeste Straßenverbindung (BFH v. 19.4.2012

– VI R 53/11, BStBl. II 2012, 802; s. auch BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.4).

„Kürzeste“ Straßenverbindung: Anzusetzen ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. 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-and-ride), nicht anzuerkennen (FG München v. 28.5.2008 – 10 K 2680/07, juris, rkr.; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 111; BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.6). 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. Insbesondere 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 helfen nicht in jedem Fall weiter. So können bekanntlich verschiedene Routenplaner zu verschiedenen Entfernungangaben führen (zum Einsatz von Routenplanern s. FG Ba-Württ. v. 30.3.2009 – 4 K 5374/08, EFG 2009, 926, rkr.; FG Saarl. v. 9.7.2008 – 2 K 2326/05, juris, rkr.). Ein zutreffendes Bild kann sich durch den Einsatz eines gerichtseigenen Prüfers ergeben (FG Düss. v. 23.3.2007 – 1 K 3285/06 E, EFG 2007, 1014, rkr.).

► *Offensichtlich verkehrsgünstiger (Nr. 4 Satz 4 Halbs. 2):* Eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom ArbN regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird. Insoweit sind die kürzeste und die vom ArbN regelmäßig benutzte Straßenverbindung zu vergleichen, nicht aber weitere mögliche vom ArbN tatsächlich nicht benutzte Fahrstrecken (BFH v. 16.11.2011 – VI R 46/10, BStBl. II 2012, 470; BERGKEMPER, FR 2012, 362).

Die Beurteilung, ob eine Umwegstrecke offensichtlich verkehrsgünstiger ist, soll nach dem Willen des Gesetzgebers unter Berücksichtigung der in BFH v. 10.10.1975 (VI R 33/74, BStBl. II 1975, 852) aufgestellten Grundsätze vorgenommen werden (BTDrucks. 14/7341, 10; BFH v. 10.4.2007 – VI B 134/06, BFH/NV 2007, 1309; s. auch BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 – Tz. 1.4). Danach ist darauf abzustellen, welche Straßenverbindung im Rahmen des Zumutbaren für den ArbN benutzbar ist. Eine längere Strecke ist unschädlich, wenn der ArbN auf diese Weise die Arbeitsstätte regelmäßig schneller erreicht (BFH v. 10.4.2007 – VI B 134/06, BFH/NV 2007, 1309). Nach der Rspr. des BFH, der sich die FinVerw. angeschlossen hat, ist eine Straßenverbindung dann als verkehrsgünstiger als die kürzeste Verbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusehen, wenn der ArbN eine andere – längere – Straßenverbindung nutzt und auf diese Weise die Tätigkeitsstätte trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen idR schneller und pünktlicher erreicht. „Offensichtlich“ verkehrsgünstiger ist die vom ArbN gewählte Straßenverbindung dann, wenn ihre Vorteilhaftigkeit so

auf der Hand liegt, dass sich auch ein unvoreingenommener verständiger Verkehrsteilnehmer unter den gegebenen Verkehrsverhältnissen für die Benutzung der Strecke entschieden hätte, Es soll dagegen nicht darauf ankommen, ob die kürzeste Strecke mautpflichtig ist oder mit dem vom ArbN tatsächlich verwendeten Verkehrsmittel straßenverkehrsrechtl. gar nicht benutzt werden darf (BFH v. 24.9.2013 – VI R 20/13, BStBl. II 2014, 259; uE höchst fraglich; s. auch BERGKEMPER, FR 2014, 425).

Ob eine Straßenverbindung danach als „offensichtlich verkehrsgünstiger“ anzusehen ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Eine bestimmte Zeitersparnis (zB 20 Minuten) ist nicht ausschlaggebend (BFH v. 16.11.1011 – VI R 19/11, BStBl. II 2012, 520). Neben den allgemeinen Verkehrsverhältnissen sind auch die städtebauliche Planung zur Vermeidung von innerstädtischen Verkehrsstauungen mit zu berücksichtigen. Werden etwa zur Ableitung der Verkehrsströme kilometermäßig längere, aber zeitlich günstigere Verkehrsverbindungen durch Schnellstraßen geschaffen, so ist dies von Belang (FG Düss. v. 23.3.2007 – 1 K 3285/06 E, EFG 2007, 1014, rkr.). Es ist uE im Rahmen der Zumutbarkeit auch von Bedeutung, dass die kürzere Strecke erhöhte Anforderungen an die Gesundheit und die Nerven des ArbN stellt.

► *Regelmäßige Benutzung:* Die längere Fahrtstrecke muss nicht nur verkehrsgünstiger sein, sie muss auch vom ArbN regelmäßig tatsächlich benutzt werden. Wer also nicht als Autofahrer die Alternativstrecke benutzt, sondern mit öffentlichen Verkehrsmitteln die Strecke zur Arbeit zurücklegt, kann die Regelung nicht in Anspruch nehmen. Allerdings vertritt die FinVerw. die Auffassung, dass die Regelung in den Fällen in Anspruch genommen werden kann, in denen der ArbN ein öffentliches Verkehrsmittel benutzt, dessen Linienführung über die verkehrsgünstigere Straßenverbindung geführt wird (BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.4; krit. dazu zu Recht FG Ba-Württ. v. 30.3.2009 – 4 K 5374/08, EFG 2009, 926, rkr.), auch wenn zB der Bus auf der kürzeren Strecke gar nicht eingesetzt wird.

460 f) Anrechnung von Arbeitgeberleistungen (Nr. 4 Satz 5)

Jeder ArbN erhält die Entfernungspauschale unabhängig von der Höhe seiner Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Das gilt auch, wenn der ArbG dem ArbN ein Kfz. für diese Wege unentgeltlich oder verbilligt überlässt. Das ist unproblematisch, weil diese Überlassung als geldwerter Vorteil zu versteuern ist (s. BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354). Satz 3 Nr. 4 Satz 6 aF, der eine Minderung der Entfernungspauschale um Zuschüsse gem. § 3 Nr. 34 vorsah, ist nach Aufhebung der Befreiungsvorschrift ab VZ 2004 entfallen (s. Anm. 441). Gemäß Satz 3 gilt die Entfernungspauschale nicht für Strecken mit stfreier Sammelbeförderung (s. Anm. 458).

Ein Abzug kommt zudem auch dann in Betracht, wenn der ArbG dem ArbN das Kfz. für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlässt und diese ArbG-Leistung nach § 8 Abs. 3 (Rabattfreibetrag) stfrei ist. Allerdings sind nach Nr. 4 Satz 5 diese stfreien Sachbezüge auf die Entfernungspauschale und den Höchstbetrag anzurechnen. Diese Anrechnungsregelung ist durch das HBeglG v. 29.12.2003 (s. Anm. 441) eingefügt worden.

Nach § 8 Abs. 2 Satz 11 steuerfreie Bezüge: Im Zusammenhang mit der Reform des stl. Reisekostenrechts durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188; s. Anm. 441) ist – relativ unbemerkt ohne Stellungnahme in den Gesetzesmaterialien – Satz 5 um den Hinweis auf § 8 Abs. 2 Satz 11 mit Wirkung ab VZ 2014 ergänzt worden.

§ 8 Abs. 2 Satz 11 (bis VZ 2013 Satz 9) sieht vor, dass Sachbezüge, die nach der Grundregel des § 8 Abs. 2 Satz 1 bewertet werden, nur dann stl. zu erfassen sind, wenn sie eine Freigrenze von 44 € im KJ. übersteigen (§ 8 Anm. 141; s. zu § 8 Abs. 2 Satz 11/9 auch BFH v. 19.1.2008 – VI R 80/06, BStBl. II 2009, 547; BFH v. 14.11.2012 – VI R 56/11, BStBl. II 2013, 382; zu Sachbezugsbeispielen s. KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 8 Rn. 18).

Sachbezüge nach § 8 Abs. 2 Satz 11 für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, die stfrei sind, wenn die Freigrenze von 44 € nicht erreicht wird, sind vor allem Benzingutscheine des ArbG (BFH v. 11.11.2010 – VI R 26/08, BFH/NV 2011, 589).

► *Bis Veranlagungszeitraum 2013* waren Benzingutscheine, die die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 nicht überstiegen, nicht auf die Entfernungspauschale anzurechnen (s. NIERMANN, DB 2007, 17). Diese „Gesetzeslücke“ wollte der Gesetzgeber mit dem UntStReiseKG offensichtlich still und heimlich schließen.

Nach § 8 Abs. 3 steuerfreie Sachbezüge: Erhält ein ArbN aufgrund seines Dienstverhältnisses Waren oder Dienstleistungen, die vom ArbG nicht überwiegend für den Bedarf seiner ArbN hergestellt, vertrieben oder erbracht werden und deren Bezug nicht nach § 40 pauschal versteuert wird, so gelten nach § 8 Abs. 3 Satz 1 als deren Werte abweichend von § 8 Abs. 2 die um 4 % gemindernten Endpreise, zu denen der ArbG oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Nach der Rspr. des BFH sind unter Waren und Dienstleistungen solche aus dem Liefer- und Leistungsangebot des ArbG zu verstehen. Der Formulierung, dass die Waren oder Dienstleistungen vom ArbG nicht überwiegend für den Bedarf seiner ArbN hergestellt, vertrieben oder erbracht sein dürfen, ist zu entnehmen, dass sie überwiegend oder zumindest in gleichem Umfang für bzw. an andere Abnehmer als die Belegschaft hergestellt, vertrieben oder erbracht sein müssen. Danach sind allein für den ArbN-Bedarf hergestellte, vertriebene Waren und erbrachte Dienstleistungen außerhalb des üblichen Geschäftsverkehrs des ArbG von der Vergünstigung ausgenommen (BFH v. 1.10.2009 – VI R 22/07, BStBl. II 2010, 204; v. 21.1.2010 – VI R 51/08, BStBl. II 2010, 700; v. 26.7.2012 – VI R 27/11, BStBl. II 2013, 402; v. 26.7.2012 – VI R 30/09, BStBl. II 2013, 400).

§ 8 Abs. 3 ist eine Bewertungsnorm mit tendenziell begünstigendem Charakter. Sie ermöglicht einen Bewertungsabschlag von 4 % und einen Rabatffreibetrag und führt insoweit zur Stfreiheit von Sachbezügen (BFH v. 26.7.2012 – VI R 27/11, BStBl. II 2013, 402; zur Bedeutung der Vorschrift s. § 8 Anm. 147). Die Stfreiheit beläuft sich auf höchstens 1080 € (sog. Rabatffreibetrag).

Satz 5 betrifft nach § 8 Abs. 3 stfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Da die StBegünstigung nach § 8 Abs. 3 voraussetzt, dass die Ware bzw. Dienstleistung des ArbG zu seiner Liefer- und Leistungspalette gehört, kommt Satz 5 zB zur Anwendung, wenn ein Mietwagenunternehmer dem ArbN einen Mietwagen (auch) für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlässt (BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.9). Daneben betrifft die Vorschrift vornehmlich Fälle, in denen Verkehrsbetriebe ihren Mitarbeitern Freifahrten ermöglichen (s. FG Berlin-Brandenb. v. 19.6.2013 – 14 K 14140/10, EFG 2013, 1576, rkr.).

Soweit der ArbG (Mietwagenunternehmer) dem ArbN ein Kfz. für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte unentgeltlich oder verbilligt überlässt, kommt es für die Höhe der Stfreiheit auf den Unterschiedsbetrag zwi-

schen dem um 4 % geminderten Endpreis und dem vom ArbN ggf. gezahlten Entgelt an, denn insoweit liegt ein stabiler geldwerter Vorteil (Arbeitslohn) vor (zur Ermittlung des Endpreises s. § 8 Anm. 168 ff.).

► *Halbsatz 2*: Soweit es um Freifahrten für Mitarbeiter von Verkehrsbetrieben geht, der ArbG also selbst Verkehrsträger ist, enthält Halbs. 2 eine Sonderregelung. Hier ist als Endpreis der Preis anzusetzen, den ein dritter ArbG an den Verkehrsträger zum Erwerb einer Fahrberechtigung für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte aufzuwenden hätte. Der geldwerte Vorteil und damit der steuerfreie Bezug besteht in Höhe dieses Betrags. Eventuelle Zuzahlungen des ArbN sind anzurechnen. Die Sonderregelung zielt auf den Erwerb von sog. Jobtickets (s. BFH v. 14.11.2012 – VI R 56/11, BStBl. II 2013, 382).

Minderung des nach Satz 2 abziehbaren Betrags: Der nach Satz 2 für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte abziehbare Betrag ist um die nach § 8 Abs. 2 Satz 11 oder Abs. 3 steuerfreien Bezüge bzw. ArbG-Leistungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu mindern. Der nach Satz 2 abziehbare Betrag ist nicht nur die Entfernungspauschale, sondern auch die Kostendeckelung von 4500 € (BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.9). Kommt also nach Abzug des steuerfreien Sachbezugs von der Entfernungspauschale noch die Kostendeckelung von 4500 € in Betracht, sind die ArbG-Leistungen auch von diesem Betrag in Abzug zu bringen (ZIMMER in LBP, § 9 Rn. 954 [5/2013]). Zuzahlungen des ArbN sind auf den Sachbezugswert anzurechnen (NIERMANN, DB 2007, 17).

Minderung der Entfernungspauschale gem. § 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; BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.9; § 40 Anm. 49).

Bescheinigung des Arbeitgebers: Die steuerfrei oder pauschal besteuerten Sachbezüge sind vom ArbG zu bescheinigen (§ 41 Abs. 1 Satz 2 Nr. 6, 7; BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 1.9).

461 Einstweilen frei.

462 g) Mehrere Wohnungen (Nr. 4 Satz 6)

Hat ein ArbN mehrere Wohnungen, von denen er sich abwechselnd zu seiner ersten Tätigkeitsstätte begibt, können gem. Nr. 4 Satz 6 Aufwendungen von der weiter entfernt liegenden Wohnung unabhängig von Entfernungs- und Angemessenheitsbegrenzungen (keine arbeitstägl. 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. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. F 140 ff. [7/2007]). Dabei spielt es keine Rolle, ob die Fahrt an der näher zur ersten Tätigkeitsstätte gelegenen Wohnung unterbrochen wird (BFH v. 20.12.1991 – VI R 42/89, BStBl. II 1992, 306).

Auch falls die weiter entfernt liegende Wohnung den örtlichen Mittelpunkt bildet, sind Fahraufwendungen von der näher liegenden Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte 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 Entfer-

nungspauschale insoweit zu gewähren, als sie für die Wege von der Erstwohnung zur Arbeitsstätte anzusetzen gewesen wäre (DRENSACK, DB 2007, Beilage 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 erster Tätigkeitsstätte ergeben, für die eine Wahlmöglichkeit besteht (BFH v. 30.7.2009 – VI R 13/08, BFH/NV 2009, 1986; s. Anm. 491; VON BORNSHAUPT in KSM, § 9 Rn. F 160 ff. [7/2007]).

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; v. 1.2.2007 – VI B 118/04, BStBl. II 2007, 538). 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. BFH v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221; v. 1.2.2007 – VI B 118/04, BStBl. II 2007, 538; zu Aufenthalten in Wohnwagen in Feriengebieten s. FG Hamb. v. 16.10.1998 – I 46/96, EFG 1999, 222, rkr.; v. 7.11.2007 – 5 K 42/06, juris, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 16.3.1994 – 1 K 1714/93, 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 – 10 K 2568/89, EFG 1995, 14, rkr.).

Ein Stpfl. hat nur einen einzigen Lebensmittelpunkt, auch wenn er mehrere Wohnungen hat (BFH v. 4.5.2011 – VI R 152/10, BFH/NV 2011, 1347; vgl. zum Begriff auch Abs. 4a Satz 4 Halbs. 2).

► *Mittelpunkt der Lebensinteressen bei verheirateten Steuerpflichtigen*, die nicht dauernd getrennt leben, ist regelmäßig dort, wo die Familie nicht nur vorübergehend wohnt (BFH v. 20.12.1982 – VI R 64/81, BStBl. II 1983, 306; R 9.10 Abs. 1 Satz 4 LStR). Eine Zweitwohnung, die nur an den Wochenenden und in den Schulferien der Kinder benutzt wird, ist kein Lebensmittelpunkt (BFH v. 2.10.1985 – VI R 168/84, BStBl. II 1986, 95; FG Köln v. 17.5.1994 – 10 K 2568/89, 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 – 10 K 216/85, EFG 1990, 57, rkr.; FG München v. 22.1.1991 – 1 K 3257/89, EFG 1991, 605, rkr.).

► *Mittelpunkt der Lebensinteressen bei ledigen oder dauernd getrennt lebenden Arbeitnehmern:* Ihr Lebensmittelpunkt befindet sich regelmäßig am Ort derjenigen Wohnung, von der aus sie sich überwiegend zur ersten Tätigkeitsstätte 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; R 9.10 Abs. 1 Sätze 6 ff. LStR; zum eigenen Hausstand eines Ledigen im Rahmen einer dHf. s. Anm. 515). Nicht ausschlaggebend für die Annahme des örtlichen Lebensmittelpunkts ist es, ob der Stpfl. Eigentümer oder Mieter der weiter entfernt liegenden Wohnung ist oder ein Zimmer in der Wohnung seiner Eltern entgeltlich oder unentgeltlich nutzt. In der Regel deutet eine bescheidene Unterbringung am Beschäftigungsort etwa in einer Gemeinschaftsunterkunft (Kaserne; Baubaracken) darauf hin, dass sich der Lebensmittelpunkt woanders befindet. Maßgebend ist jeweils eine Einzelfallbetrachtung (BFH v. 1.2.2007 – VI B 118/04, BStBl. II 2007, 538).

Nicht nur gelegentliches Aufsuchen: Der ArbN darf die weiter entfernt liegende Wohnung nicht nur gelegentlich aufsuchen. Mit dieser durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 eingeführten Regelung (s. Anm. 441) wurde die bis dahin geltende Rspr. des BFH eingeschränkt. Der BFH hatte bis dahin bei Aufwendungen für Fahrten von der weiter entfernt liegenden Wohnung zur Arbeitsstätte den WKAbzug nur davon abhängig gemacht, dass die weiter entfernt liegende Wohnung den örtlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt. Deshalb waren die Familienheimfahrten von ArbN, die Aufwendungen für eine dHf. nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 nicht geltend machen konnten, als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anerkannt worden, ohne Rücksicht darauf, wie oft sie im Jahr stattfanden (BFH v. 8.11.1996 – VI R 43/94, BFH/NV 1997, 341).

Nach Auffassung der FinVerw. sucht ein verheirateter ArbN die entfernt liegende Wohnung erst bei mindestens sechs Besuchen mehr als nur gelegentlich auf (R 9.10 Abs. 1 Satz 5 LStR). Ein Lediger muss die Wohnung zweimal monatlich aufsuchen (R 9.10 Abs. 1 Satz 8 LStR). Der BFH lehnt demgegenüber solch starre Grenzen ab. Ob ein ArbN seine weiter entfernt liegende Wohnung „nicht nur gelegentlich“ aufsucht, ist vielmehr anhand einer Gesamtwürdigung zu beurteilen (BFH v. 26.11.2003 – VI R 152/99, BStBl. II 2004, 233; s. auch BFH v. 8.11.1996 – VI R 43/94, BFH/NV 1997, 341).

Kürzeste Straßenverbindung: Auch für die Fahrt von der weiter entfernt liegenden Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte ist bei der Berechnung der Entfernungspauschale auf die kürzeste Straßenverbindung gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 abzustellen (s. Anm. 459). Dies gilt auch, wenn der Stpfl. die Fahrt an der näher zur Arbeitsstätte gelegenen Zweitwohnung unterbricht, was zulässig ist. Eine dadurch bedingte Umwegstrecke ist nicht zu berücksichtigen (BFH v. 20.12.1991 – VI R 42/89, BStBl. II 1992, 306; v. 16.9.2009 – VI B 12/09, ZSteu. 2009, R 1097).

463–474 Einstweilen frei.

5. Fahrtkosten als Werbungskosten bei Auswärtstätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a)

475 a) Überblick

Die Vorschrift ist als Teil der Reform des stl. Reisekostenrechts durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188; s. Anm. 545)

mit Wirkung ab VZ 2014 in § 9 eingefügt worden (s. BTD Drucks. 17/10774, 19 ff.; BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 35 ff.).

Die Kosten für beruflich veranlasste Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit konnten bis VZ 2013 auf der Grundlage von Abs. 1 Satz 1 in tatsächlicher Höhe uneingeschränkt als WK in Abzug gebracht werden. Die Wegekosten bei sämtlichen Erscheinungsformen der Auswärtstätigkeit fallen nach Auffassung des BFH nicht unter den Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785; v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793; FISSENEWERT, DB 2006, Beilage 6, 32). Entsprechendes wird nunmehr ausdrücklich in Satz 1 normiert. Bei der Nutzung eines privaten Fahrzeugs kann der ArbN alternativ auch pauschale Kilometersätze zugrunde legen (Satz 2). Auch dies entspricht der bis VZ 2013 geltenden Praxis (BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729; v. 15.4.2010 – VI R 20/09, BStBl. II 2010, 805; v. 15.3.2011 – VI B 145/10, BFH/NV 2011, 983; SEIFERT, DStZ 2013, 807; PAINTNER, DStR 2013, 217; HARDER-BUSCHNER/SCHRAMM, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 44). Da bereits Abs. 1 Satz 1 eine ausreichend Rechtsgrundlage darstellt, erschließt sich zumindest die Bedeutung von Satz 1 nicht. Möglicherweise kommt den Sätzen 1 und 2 nur die Bedeutung zu, den mit den Sätzen 3 und 4 vollzogenen Systemwechsel in ein milderer Licht zu rücken (THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 313 [10/2013]; SCHNEIDER, NWM 2013, Beilage zu Heft 9, 44), denn Sätze 3 und 4 schaffen eine neue Rechtslage. Abweichend von der grundsätzlichen Regelung sind danach im Rahmen einer Auswärtstätigkeit Kosten für Fahrten von der Wohnung zu einem vom ArbG dauerhaft festgelegten Ort, an dem sich der ArbN regelmäßig einzufinden oder seine dienstlichen Tätigkeiten aufzunehmen hat, nur mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt, wenn der ArbN seine Tätigkeit in einem weiträumigen Arbeitsgebiet auszuüben und dieses stets von ein und demselben Zugang aus zu betreten oder zu befahren hat. Diese Regelung richtet sich gegen die bisher gegenteilige Rspr des BFH (BFH v. 17.6.2010 – VI R 20/09, BStBl. II 2010, 32; v. 19.1.2012 – VI R 23/11, BStBl. II 2012, 472; v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926) und ist dogmatisch höchst fragwürdig (BERGKEMPER, FR 2013, 1017; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 315 [10/2013]).

b) Aufwendungen für Fahrten bei Auswärtstätigkeit (Satz 1)

aa) Aufwendungen für beruflich veranlasste Fahrten

476

Werbungskosten sind auch (s. Abs. 1 Satz 3) Aufwendungen des ArbN für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4 sowie keine Familienheimfahrten sind.

Aufwendungen sind die tatsächlichen Kosten, die dem ArbN durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels im Zusammenhang mit einer erwerbsbedingten Tätigkeit entstehen (R 9.5 Abs. 1 Satz 1 LStR 2013).

Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel: Bei öffentlichen Verkehrsmitteln (Bahn, Bus, Schiff, Taxi) ist der entrichtete Fahrpreis einschließlich etwaiger Zuschläge anzusetzen (R 9.5 Abs. 1 Satz 2 LStR 2013). 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:

► *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.

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, Wartungs- und Reparaturkosten, Kosten einer Garage am Wohnort, Kfz-Steuer, Aufwendungen für die Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen sowie Schuldzinsen für ein Anschaffungsdarlehen (BFH v. 1.10.1982 – VI R 192/79, BStBl. II 1983, 17). Entsprechendes gilt für eine Leasingsonderzahlung (BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643; v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; s. H 9.5 LStH).

In die Gesamtkosten ist auch die auf die beruflichen Fahrten entfallende anteilige AfA eines Pkw. einzubeziehen. Nach Auffassung der FinVerw. (H 9.5 LStH 2013) ist bei Pkw. und Kombifahrzeugen der AfA grds. eine Nutzungsdauer von sechs Jahren zugrunde zu legen. Bei einer hohen Fahrleistung kann auch eine kürzere Nutzungsdauer anerkannt werden. Bei Anschaffung eines gebrauchten Pkw. ist nur die entsprechende Restnutzungsdauer zugrunde zu legen (aA BFH v. 26.7.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000; acht Jahre). § 7 Abs. 1 Satz 4 ist zu beachten.

Nicht zu den Gesamtkosten gehören zB Park- und Straßenbenutzungsgebühren, Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen, Aufwendungen infolge von Verkehrsunfällen sowie Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder (H 9.5 LStH 2013). Diese Aufwendungen sind aber mit Ausnahme der Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder anderweitig als WK abziehbar (H 9.8 LStH 2013; zu Reiseebenenkosten s. Anm. 300).

► *Individuelle Kilometersätze:* Nach R 9.5 Abs. 1 Satz 4 LStR 2013 kann der ArbN aufgrund der für einen Zeitraum von zwölf 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 Kilometern vervielfacht werden muss (HAARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuerrecht, „Kraftfahrzeugbenutzung“, Bd. 2 Rn. 20). Mit den individuell ermittelten Kilometersätzen sind die gewöhnlichen Kosten, die mit dem Betrieb eines Kfz. verbunden sind, abgegolten.

477 **bb) Keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte**

Voraussetzung für den Abzug der Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe oder mittels pauschalem Kilometersatz (Satz 3) ist, dass es sich nicht um Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4 handelt (s. Anm. 545 ff.). Für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte kommt nur die Entfernungspauschale in Betracht.

Satz 1 setzt damit eine Auswärtstätigkeit voraus. Davon ist auszugehen, wenn der ArbN außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig wird. Auswärts ist auch der ArbN stets tätig, der keine erste Tätigkeitsstätte hat. Allerdings ist insoweit des Einschränkung durch Satz 3 zu beachten (s. Anm. 480).

cc) Keine Familienheimfahrten

478

Der Abzug der Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe oder mittels pauschalem Kilometersatz (Satz 3) kommt auch für Familienheimfahrten nicht in Betracht, auch insoweit kommt nur der Abzug der Entfernungspauschale in Frage. Dies ergibt sich bereits aus Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6 (s. Anm. 499). Familienheimfahrten sind Fahrten zwischen erster Tätigkeitsstätte und Hauptausstand im Rahmen einer dHf. Der ArbN ist insoweit nicht auswärts tätig.

c) Pauschaler Kilometersatz (Satz 2)

479

Ist ein ArbN auswärts tätig, kann er bei Benutzung eines eigenen Fahrzeugs anstelle der tatsächlichen Fahrtkosten (s. Anm. 476) einen pauschalen Kilometersatz für jeden gefahrenen Kilometer als WK in Abzug bringen. Die pauschalen Kilometersätze orientieren sich an der höchsten Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG) für das jeweils benutzte Beförderungsmittel. Ein Vergleich der pauschalen Kilometerkosten mit den tatsächlichen Kosten (Angemessenheitsprüfung bzw. unzutreffende Besteuerung) ist nicht erforderlich (s. zur früheren Rechtslage BFH v. 25.10.1985 – VI R 15/81, BStBl. II 1986, 200; v. 26.7.1991 – VI R 114/88, BStBl. II 1992, 105; BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 35).

Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen: Abweichend von Satz 1 und damit anstelle eines Einzelnachweises können die Fahrtkosten wahlweise auch mit pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, wenn der ArbN ein eigenes Fahrzeug benutzt (Pkw., Motorrad; zum E-Bike s. BMF v. 23.11.2012, BStBl. I 2012, 1224). Die Wahl betrifft jeweils den VZ. Der ArbN kann für jeden VZ entscheiden, ob der Abzug der Fahrtkosten nach den tatsächlichen Aufwendungen oder nach dem pauschalen Kilometersatz erfolgen soll (glA KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 19 Rn. 110 „Kraftfahrzeugkosten“).

Festsetzung nach BRKG: Der pauschale Kilometersatz entspricht der für das jeweils genutzte Beförderungsmittel nach dem BRKG festgesetzten Wegstreckenentschädigung. Derzeit beträgt die höchste Wegstreckenentschädigung gem. § 5 Abs. 2 BRKG bei der Nutzung eines Kfz. 0,30 € und für jedes andere motorgetriebene Fahrzeug 0,20 € pro gefahrenem Kilometer (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 35).

Außergewöhnliche Kosten: Mit den pauschalierten Kilometersätzen sind alle gewöhnlichen Kfz-Kosten abgegolten. Daneben können nur etwaige außergewöhnliche Kosten angesetzt werden, wenn diese durch Fahrten entstanden sind, für die die Kilometersätze anzusetzen sind (BFH v. 21.6.1991 – VI R 178/88, BStBl. II 1991, 814; H 9.5 LStH). Zu den gewöhnlichen Kosten gehören insbes. die AfA und die durch den normalen Verschleiß bedingten Reparaturaufwendungen (BFH v. 30.11.1979 – VI R 129/78, BStBl. II 1980, 141; v. 24.4.1992 – VI R 137/89, BFH/NV 1993, 291, zum Austauschmotor). Auch die Aufwendungen für eine Fahrzeug-Vollversicherung sind keine außergewöhnlichen Kosten (BFH v. 8.11.1991 – VI R 191/87, BStBl. II 1992, 204, mwN; v. 30.6.2000 – VI B 18/00, BFH/NV 2000, 1343; vgl. dazu auch BFH v. 21.6.1991 – VI R 178/88, BStBl. II 1991, 814). Außergewöhnliche Kosten sind nur die nicht vo-

rausschbaren Aufwendungen für Reparaturen, die nicht auf Verschleiß oder auf Unfallschäden beruhen. Entsprechendes gilt für Aufwendungen, die durch den Diebstahl eines Fahrzeugs entstanden sind (BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44). Dagegen gilt auch die Leasingsonderzahlung durch die Anwendung der Kilometersätze als abgegolten (BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; s. im Einzelnen H 9.5 LStH 2013).

d) Sammelpunkt und weiträumiges Arbeitsgebiet (Satz 3)

480 aa) Überblick

Die Vorschrift schränkt die Regelungen zur stl. Berücksichtigung von Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit in den Sätzen 1 und 2 ein. Obwohl nach den Grundsätzen des Abs. 4 und der Rspr. des BFH zur Rechtslage bis VZ 2013 (BFH v. 17.6.2010 – VI R 20/09, BStBl. II 2012, 32; v. 19.1.2012 – VI R 23/11, BStBl. II 2012, 472; v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926) der Ort zur Aufnahme der beruflichen Tätigkeit außerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung und das weiträumige Tätigkeitsgebiet keine erste Tätigkeitsstätte darstellen, bestimmt Satz 3 die Orte als Tätigkeitsorte allein zum Zweck der Anwendung der Entfernungspauschale. Weitere Folge ist, dass im Fall einer Dienstwagengestellung ein geldwerter Vorteil anzunehmen ist (s. § 8 Abs. 2 Satz 3). Bezeichnenderweise hat die Regelung auf die Berücksichtigung von Mehraufwand für Verpflegung oder Übernachtungskosten als WK keinen Einfluss, da der ArbN insoweit auswärts beruflich tätig wird (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 39).

Nach den Gesetzesmaterialien wird mit Satz 3 der Zweck verfolgt, „Rechts- und Planungssicherheit zu geben“ und „weitere Abgrenzungsschwierigkeiten“ zu vermeiden (BTDrucks. 17/10774, 20). Diese Begründung ist fadenscheinig. Hintergrund sind neben handfesten fiskalischen Erwägungen vermeintliche Gerechtigkeitserwägungen. Die Ausnahmeregelung ist dogmatisch nicht begründbar. Sie steht in offenem Widerspruch zur Grundaussage des Abs. 4 und verstößt letztlich gegen das objektive Nettoprinzip (THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 315 [10/2013]; BERGKEMPER, FR 2013, 1017). Sie ist zudem sehr streitanfällig und dürfte in der Zukunft erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten verursachen (SCHNEIDER, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 44; kritisch auch WIRFLER, DStR 2013, 2660; SEIFERT, DStZ 2013, 807).

481 bb) Keine erste Tätigkeitsstätte

Voraussetzung für die Anwendung von Satz 3 ist zunächst, dass der ArbN keine erste Tätigkeitsstätte hat. Die Voraussetzungen, unter denen der ArbN eine erste Tätigkeitsstätte hat, sind in Abs. 4 genannt (Zuordnungsentscheidung gem. Abs. 4 Sätze 1 ff. oder durch Berücksichtigung quantitativer Kriterien: s. Anm. 545 ff.). Keine erste Tätigkeitsstätte haben ArbN, die nicht dauerhaft an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des ArbG tätig sind. Das gilt etwa für ArbN, die eine Fahrtätigkeit ausüben, für Monteure bzw. Außendienstmitarbeiter, Seeleute, Lotsen, Waldarbeiter und Pflegekräfte. ArbN, die einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet sind, aber außerhalb derselben tätig werden, üben eine Auswärtstätigkeit aus. Für sie kommt nicht Satz 3, sondern Satz 1 bzw. 2 in Betracht.

cc) Aufsuchen desselben Orts und weiträumiges Tätigkeitsgebiet

482 (1) Dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen und Weisungen

Liegt keine erste Tätigkeitsstätte nach den Regeln des Abs. 4 vor und bestimmt der ArbG durch dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegungen bzw. durch Absprachen

und Weisungen, dass der ArbN zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort aufsuchen soll, können die Kosten für die entsprechenden Fahrten von seiner Wohnung zu diesem Ort nur entsprechend Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2, also mittels der Entfernungspauschale als WK in Abzug gebracht werden. Entsprechendes gilt für Fahrten von der Wohnung des ArbN in ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet, wenn der ArbN dort tätig werden soll. Der ArbN muss arbeitsvertraglich verpflichtet sein, zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet aufzusuchen und zwar typischerweise arbeitstäglich. Zu den Merkmalen „dienst- und arbeitsrechtliche Festlegung“ und „diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen“ s. Anm. 546. Treffen sich mehrere ArbN typischerweise arbeitstäglich an einem bestimmten Ort, um von dort aus gemeinsam zu ihrer Tätigkeitsstätte zu fahren, kommt Satz 3 nicht zur Anwendung. Es handelt sich in einem solchen Fall um eine privat organisierte Fahrgemeinschaft, dh., es fehlt an einer arbeitsrechtl. Bestimmung des ArbG (SEIFERT, DSStZ 2013, 807 [817]).

(2) Zur Aufnahme der beruflichen Tätigkeit

483

Der ArbN muss denselben Ort bzw. das weiträumige Tätigkeitsgebiet zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit aufsuchen. Nach dem Wortlaut muss der ArbN an dem betreffenden Ort seine eigentliche berufliche Tätigkeit (s. Anm. 548) beginnen, aber nicht im eigentlichen Sinn bereits ausüben. Das ist etwa bei einem Busdepot (Busfahrer), Lkw.-Stellplatz (Lkw.-Fahrer) oder Schiffsanleger (Seemann) der Fall. Dies kann auch – bezogen auf den Flughafen – auf Pilot und Flugbegleiter zutreffen, wenn diese denselben Flughafen arbeitstäglich aufsuchen müssen (s. aber Anm. 454; WIRFLER, DSStR 2013, 2660).

Soweit dagegen ArbN Orte anfahren, wenn auch arbeitstäglich, um von dort mit anderen im Wege eines Sammeltransports zu den eigentlichen Tätigkeits- bzw. Einsatzorten zu gelangen, kommt uE Satz 3 nicht zur Anwendung, denn in einem solchen Fall handelt es sich nicht um eine Aufsuchen „zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit“. Am Treffpunkt wird die berufliche Tätigkeit (noch) nicht aufgenommen. Aus den gleichen Gründen kommt auch für Fahrten von der Wohnung zu einer vom ArbG festgelegten Lotsenstation oder Lotsenwechselstation, um von dort zum Einsatz auf ein Schiff verbracht zu werden, Satz 3 nicht zur Anwendung. Soweit die FinVerw. eine andere Auffassung vertritt und auf den Begriff „Sammelpunkt“ verweist (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 37), kann dem nicht gefolgt werden. In Satz 3 ist von „Sammelpunkt“ nicht die Rede.

(3) Dauerhaft derselbe Ort

484

Der ArbN muss dauerhaft (s. Anm. 545) denselben Ort zur Tätigkeitsaufnahme aufsuchen. Dabei kann es sich nur um höchstens einen und nicht mehrere bzw. beliebige Orte handeln. Muss der ArbN etwa im Wechsel zwei oder sogar mehrere Busdepots zur Aufnahme seiner Fahrtätigkeit anfahren, liegt nicht „derselbe“ Ort vor.

Ort ist ein lokalisierbarer Platz, an dem sich zB etwas ereignen soll. Hier geht es um den Platz, an dem der ArbN seine berufliche Tätigkeit aufnimmt (zB Fahrzeugstellplatz oder Schiffsanleger). Der Ort muss weder eine betriebliche Einrichtung noch ortsfest sein.

485 **(4) Weiträumiges Tätigkeitsgebiet**

Der ArbN muss zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufsuchen. Was unter einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet zu verstehen ist, wird gesetzlich nicht definiert. Gemeint ist wohl ein größeres, räumlich geschlossenes Gebiet, auf dem der ArbN beruflich tätig wird (s. zur früheren Rechtslage BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1075; v. 14.9.2005 – VI R 22/04, BFH/NV 2006, 507; v. 11.4.2007 – VI R 52/05, BFH/NV 2006, 227; v. 18.6.2009 – VI R 61/06, BFH/NV 2009, 1874; v. 17.6.2010 – VI R 20/09, BStBl. II 2012, 32; v. 19.1.2012 – VI R 23/11, BStBl. II 2012, 472; v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926). Das Tätigkeitsgebiet ist von einem Tätigkeitsort und einer Tätigkeitsstätte abzugrenzen. In einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet werden ua. Zusteller, Hafendarbeiter und Forstarbeiter tätig. Arbeitnehmer, die vornehmlich in Räumen oder Wohnungen ihrer eigentlichen Tätigkeit nachgehen, werden von der Vorschrift nicht erfasst. Das betrifft etwa Vertreter, Pflegekräfte und Schornsteinfeger (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 40 ff.; HARDER-BUSCHNER/SCHRAMM, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 2), auch wenn diesen ein bestimmtes Tätigkeitsgebiet zugewiesen ist. Es kommt also darauf an, ob der ArbN seine Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche (= weiträumiges Tätigkeitsgebiet) oder in einer (ortsfesten) Einrichtung erbringen soll. Vor allem wegen dieser Differenzierung ist die Regelung uE nur schwer handhabbar und extrem streitanfällig (glA WIRFLER, DStR 2013, 2660). Sie entspricht eher einer verwaltungsseitigen Richtlinienregelung als einer gesetzlichen Vorschrift.

Für ArbN, die in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet wohnen (zB Förster), kommt Satz 3 im Hinblick auf Fahrten von der Wohnung zu einer Einsatzstelle im Tätigkeitsgebiet nicht in Frage. Der ArbN sucht in diesem Fall das Tätigkeitsgebiet nicht auf, weil er sich bereits darin aufhält. Es handelt sich um Fahrten innerhalb des Tätigkeitsgebiets, deren stl. Berücksichtigung sich nach Satz 1 bzw. 2 bestimmt.

486 **(5) Typischerweise arbeitstäglich**

Der ArbN muss nach der Weisung des ArbG denselben Ort bzw. dasselbe weiträumige Arbeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufsuchen (s. Abs. 4 Satz 4 Nr. 1; Anm. 548). ArbN, die nur gelegentlich den Betrieb des ArbG aufsuchen, ohne dort die erste Tätigkeitsstätte zu haben, tun dies beispielsweise nicht typischerweise arbeitstäglich. Die entsprechenden Wegekosten von der Wohnung dorthin sind in tatsächlicher Höhe abziehbar (Satz 1 bzw. 2).

Die stl. Behandlung der Kosten für Fahrten von Piloten und Flugbegleitern von der jeweiligen Wohnung zum Heimatflughafen hängt davon ab, ob sie täglich dorthin zurückkehren (s. Anm. 483). Beginnt der Flug am Heimatflughafen, endet er etwa im Ausland und erfolgt die Rückkehr erst am nächsten Tag oder noch später, kann bei erneutem Dienstantritt am Heimatflughafen nicht von einem arbeitstäglichen Aufsuchen desselben die Rede sein. Die Wege zwischen Wohnung und Heimatflughafen sind Teil der Auswärtstätigkeit (WIRFLER, DStR 2013, 2660; zur Rechtslage bis VZ 2013 s. BFH v. 26.2.2014 – VI R 68/12, BFH/NV 2014, 1029; IV R 54/13, BFH/NV 2014, 1199).

487 **dd) Rechtsfolge: Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 gelten entsprechend**

Entfernungspauschale für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort: Bestimmt der ArbG, dass der ArbN dauerhaft typischerweise arbeitstäglich zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit denselben Ort aufsuchen soll, dürfen die

Kosten für die Fahrten zwischen der Wohnung und diesem Ort nicht entsprechend den Sätzen 1 und 2 als WK in Abzug gebracht werden. Vielmehr kommt insoweit Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 iVm. Abs. 2 zur Anwendung; die Fahrtkosten dürfen nur im Rahmen der Entfernungspauschale angesetzt werden. Die Fahrten werden als solche zu einer ersten Tätigkeitstätte fingiert.

Es fällt auf, dass in Satz 3 von „Fahrten“ die Rede ist, während es in dem für anwendbar erklärten Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 „Wege“ heißt.

Entfernungspauschale für die Fahrten von der Wohnung zum Tätigkeitsgebiet: Auch für die Fahrten des ArbN von seiner Wohnung zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet kommt die Entfernungspauschale entsprechend zur Anwendung, bezogen allerdings nur auf die Fahrten zum nächstgelegenen Zugang zum (weiträumigen) Tätigkeitsgebiet. Immer dann, wenn der ArbN nicht den zur Wohnung nächstgelegenen Zugang, sondern einen weiter entfernten wählt, kommt nach dem Wortlaut der Vorschrift Satz 3 nicht zur Anwendung (glA WIRFLER, DStR 2013, 2660). Die entsprechenden Fahrtkosten sind nach der Grundregel (Satz 1 bzw. 2) abziehbar. Soweit nach Ansicht der FinVerw. nur die Differenz zwischen der Fahrtstrecke zum nächstgelegenen Zugangspunkt und der tatsächlich zurückgelegten Strecke zum weiter entfernten Zugangspunkt mit den tatsächlichen Kosten berücksichtigt werden kann (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 43), kann dem nicht gefolgt werden. Sie hat den Gesetzeswortlaut gegen sich („für die Fahrten von der Wohnung ... zum nächstgelegenen Zugang zum Tätigkeitsgebiet“; kritisch auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 316 [10/2013]).

Wie der „nächstgelegene“ Zugang zu bestimmen und welche Kriterien maßgeblich sind, bleibt unklar. Möglicherweise ist die „kürzeste“ Straßenverbindung entsprechend Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 gemeint (zur Problematik s. BFH v. 24.9.2013 – VI R 20/13, BStBl. II 2014, 259; s. auch Anm. 459). Es fragt sich dann allerdings, warum der Gesetzgeber diese Begrifflichkeit nicht gewählt hat.

e) Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets (Satz 4)

488

Satz 4 bestimmt ausdrücklich, dass für die Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets die Sätze 1 und 2 entsprechend gelten. Das bedeutet, dass für Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets entsprechend den Sätzen 1 und 2 die tatsächlichen Aufwendungen oder der sich am BRKG orientierende maßgebliche pauschale Kilometersatz angesetzt werden können. Für diese Fahrten soll also die Einschränkung des Satzes 3 nicht gelten.

Soweit in Satz 4 die entsprechende Geltung angeordnet wird, ist dies nicht korrekt. Da mangels einer ersten Tätigkeitstätte die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 iVm. Abs. 2 nicht vorliegen, ergibt sich die Rechtsfolge bereits unmittelbar aus Satz 1 bzw. 2. Einer entsprechenden Anwendung bzw. Geltung bedarf es deshalb nicht.

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

a) Rechtsentwicklung der Nr. 5

489

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.

Gesetz 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 zwei Jahre begrenzt. Satz 1 Halbs. 2 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 Zweijahresfrist und Wiedereinfügung von Halbs. 2 in Satz 1 (s.o.). Satz 2 wurde um das Wort „nur“ ergänzt (s. 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.

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Nach dem neu gefassten Satz 3 setzt das Vorliegen eines eigenen Hausstands das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Darüber hinaus sieht der neue Satz 4 für Inlandsfälle eine Obergrenze für Unterkunftskosten von 1000 € vor. Wegen der Ersetzung des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte durch den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte finden sich Folgeänderungen in Satz 2. Außerdem ist Satz 1 Halbs. 2 entfallen und in Satz 1 „aus beruflichem Anlass begründeten „ durch „beruflich veranlassten“ ersetzt worden.

490 b) Bedeutung der Nr. 5

Grundsätzliche Abziehbarkeit der Kosten verfassungsrechtlich geboten: Kosten der Haushaltsführung (zB für Wohnen, Verpflegung, Krankheit) 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 Nettoprinzip abziehbaren beruflichen Aufwendungen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BStBl. II 2003, 534; BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074, mit Anm. BERGKEMPER, FR 2005, 101; v. 9.12.2008 – 2 BvR 1/07 ua., BVerfGE 122, 210). Es handelt sich um Aufwendungen für die Erwerbstätigkeit, die im Rahmen des § 9 stl. absetzbar sind. Dem Gesetzgeber ist es untersagt, den Abzug der Kosten für eine dHf. abzuschaffen (glA LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 135; aA SÖHN, FS 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; BFH 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. 18.3.1988 – VI R 90/84, BStBl. II 1988, 988; BFH v. 21.1.2000 – IV R 78/99, BStBl. II 2001, 70; von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. G 5 [7/2007]; ZIMMER in LBP, § 9 Rn. 1002 [5/2013]; SÖHN, FS 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 (THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 341 [10/2013]).

Die Kosten einer beruflich begründeten dHf. beruhen uE 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 (DRESECK, 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 LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 135; vgl. auch BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074; 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. 2.10.1992 – VI R 11/91, BStBl. II 1993, 113; v. 13.3.1996 – VI R 58/95, BStBl. II 1996, 315; v. 22.4.1998 – XI R 59/97, BFH/NV 1998, 1216). Der Regelungsbereich von Nr. 5 soll danach stets dann, aber auch nur dann betroffen sein, wenn eine einheitliche Haushaltsführung auf zwei Haushalte aufgeteilt ist. In diesem Fall soll Nr. 5 im Rang vorgehen (BFH v. 7.10.1994 – VI R 54/91, BFH/NV 1995, 386).

Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. Vielmehr stellt Nr. 5 nur einen Anwendungsfall des allgemeinen WK-Begriffs nach Abs. 1 Satz 1 dar. Das bringt Satz 3 zum Ausdruck. Dieser Satz beginnt: „Werbungskosten sind auch ...“. Daraus geht hervor, dass hier nur einzelne Fälle von WK aufgezählt werden, dass aber die Möglichkeit, hier nicht behandelte Fälle nach Abs. 1 Satz 1 zu berücksichtigen, nicht berührt wird (s. zB BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074, zu Kosten für gelegentliche Hotelübernachtung am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte; s. auch BFH v. 13.7.2011 – VI R 2/11, BStBl. II 2012, 104, zu umzugsbedingten Mietzahlungen). Auch der BFH hat die Mehraufwendungen bei dHf. iSd. Nr. 5 ursprünglich als einen Anwendungsfall des allgemeinen WK-Begriffs qualifiziert (BFH v. 9.11.1971 – VI R 96/70, BStBl. II

1972, 134; v. 14.2.1975 – VI R 125/74, BStBl. II 1975, 607; v. 2.9.1977 – VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26; s. im Einzelnen BERGKEMPER, DB 2006, Beilage 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, eine Familienheimfahrt wöchentlich, Entfernungspauschale) hat Nr. 5 in den Sätzen 3 ff. konstitutiven Charakter (LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 135; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. G 4 ff. [7/2007]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 341 [10/2013]).

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 LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 135; aA die hM, die eine konstitutive Bedeutung annimmt: vgl. etwa BFH v. 18.3.1988 – VI R 90/84, BStBl. II 1988, 988; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. G 5 [7/2007]; SÖHN, FS Offerhaus, 1999, 477; ZIMMER in LBP, § 9 Rn. 1002 [5/2013]).

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; v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BStBl. II 2014, 342) bzw. ab VZ 2014 gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a.

Verhältnis zu § 32 Abs. 4 Satz 2 aF: Siehe BFH v. 29.5.2008 – III R 33/06, BFH/NV 2008, 1664, mwN.

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 7: Kraft Verweises gilt Satz 3 Nr. 5 auch bei Berechnung der Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung im Rahmen des SA-Abzugs (s. § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2; zu § 10 Abs. 1 Nr. 7 s. BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284).

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

491 aa) Beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung

Nach Nr. 5 Satz 1 sind WK auch notwendige Mehraufwendungen, die einem ArbN wegen einer beruflich veranlassten dHf. entstehen. Der Begriff der dHf. wird in Satz 2 erläutert. Das Merkmal „beruflich veranlasst“ ist mit Wirkung ab VZ an die Stelle des Merkmals „aus beruflichem Anlass begründeten“ getreten, ohne dass dem eine sachliche Bedeutung zukäme. Ferner wurde durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 Halbs. 2 aufgehoben (s. Anm. 475).

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 bzw. Beibehaltung (s. BFH v. 28.3.2012 – VI R 25/11, BStBl. II 2012, 831) – der zweiten Wohnung aus beruflichem Anlass begründet worden ist.

Die Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn er der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen iSd. Abs. 1 Satz 1 dient. Das ist der Fall, wenn der ArbN den Zweithaushalt begründet, um von dort aus in zumutbarer Weise (s. BFH v. 19.4.2012 – VI R 59/11, BStBl. II 2012, 833, Entfernung zwischen Zweithaushalt und Arbeitsstätte 141 km; s. aber BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 [1376] – Tz. 95) seine Arbeitsplatz aufsuchen zu können. Es ist dabei unerheblich, ob der ArbN den Zweithaushalt allein führt oder gemeinsam mit Freunden oder Arbeitskollegen. Die Lebensführung des Stpfl. am Beschäftigungsort ist so lange unerheblich, wie sich nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen an den Beschäftigungsort verlagert hat (BFH v. 28.3.2012 – VI R 25/11, BStBl. II 2012, 831).

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 (BVerfG v. 14.12.1987 – 1 BvR 156/87, HFR 1988, 582; BFH v. 22.9.1988 – VI R 53/85, BStBl. II 1989, 293). 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 (I R 58/06, BStBl. II 2009, 1012) und BFH v. 5.3.2009 (VI R 23/07, BStBl. II 2009, 1016) aufgegeben (s. auch BFH v. 10.3.2010 – VI R 47/09, BFH/NV 2010, 1269). 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 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 beruflich begründet ist.

Es kommt für die Frage, ob die dHf. beruflich veranlasst 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 WK-Begriff immanenten Veranlassungsprinzip besser gerecht (BERGKEMPER, FR 2007, 847; s. auch SCHNEIDER, HFR 2009, 660). 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). Das ist der Fall, wenn die Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsort konkreten beruflichen Zwecken dient. Die private Wahl des Haupthausstands macht aus der beruflich veranlassten Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsort und damit aus der aus beruflichem Anlass begründeten dHf. keine privat veranlasste (BERGKEMPER, FR 2009, 913).

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 Ehegatten 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. grds. 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 BFH 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 Familienwohrtort 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.).

Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung: Auf die Gründe der Beibehaltung der dHf. kommt es nicht an. Maßgeblich ist nur die berufliche Veranlassung der Gründung der dHf. Eine einmal aus beruflichem Anlass entstandene dHf. kann 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.

Satz 3 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 aF stellte dies bis VZ 2013 ausdrücklich klar. Die Regelung, die durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) eingefügt worden war, ist durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 aufgehoben worden (s. Anm. 475). In den Gesetzesmaterialien wird zur Aufhebung der Regelung kein Wort verloren. Deshalb kann über die Gründe, die den Gesetzgeber zu dieser Maßnahme veranlasst haben, nur spekuliert werden (s. THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 372 [10/2013]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 151; BERGKEMPER, FR 2013, 1017). Jedenfalls bleibt es dabei, dass eine beruflich veranlasste dHf. durch bloßen Zeitablauf ihre berufliche Veranlassung nicht verliert. Auf die Gründe der Beibehaltung der dHf. kommt es nicht an, solange die Zweitwohnung nicht zum Lebensmittelpunkt wird.

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 (BFH v. 13.7.2011 – VI R 2/11, BStBl. II 2012, 104, mit Anm. BERGKEMPER, FR 2012, 83; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 380 [10/2013]; 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). 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).

bb) Rechtsfolge: Abzug von notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten 492

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]). Dies hat uE lediglich klarstellende Wirkung und ergibt sich bereits aus einer sachgerechten, am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Anwendung von allgemeinen Veranlassungsgrundsätzen (s. Anm. 476).

► **Notwendigkeit der Mehraufwendungen:** Das Notwendigkeitserfordernis besagt nach Auffassung des BFH insbes., dass die Mehraufwendungen nicht als überhöht im Sinne eines Angemessenheitsvorbehalts beurteilt werden dürfen (vgl. BFH v. 16.3.1979 – VI R 126/78, BStBl. II 1979, 473; v. 3.12.1982 – VI R 228/80, BStBl. II 1983, 467; 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. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284; 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 grds. 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.

493 cc) Die einzelnen Mehraufwendungen

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 5–7 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 ab VZ 2014 auch für die dHf. nach den für Reisekosten geltenden Regeln (Abs. 4a Sätze 12ff.; s. Anm. 587).

Bis VZ 2013 war § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 6 maßgeblich (zu Einzelheiten s. Anm. 298 und § 4 Anm. 1390ff.; zu den Pauschbeträgen bei Auslandsaufenthalten s. Anh. 25 LStR). Verpflegungsmehraufwendungen sind danach nur für die ersten drei Monate nach Begründung der dHf. iHv. maximal 24 € täglich abziehbar. Dies ist verfassungsgemäß (BFH v. 8.7.2010 – VI R 10/08, BStBl. II 2011, 32). Ein Einzelnachweis tatsächlicher Aufwendungen ist nicht möglich. Bei Unterbrechung der dHf. und Neubegründung beginnt die

Dreimonatsfrist neu zu laufen (BFH v. 8.7.2010 – VI R 15/09, BStBl. II 2011, 47, mit Anm. PAUS, FR 2011, 519 und BERGKEMPER, FR 2011, 34). Zur Berechnung der Dreimonatsfrist s. R 9.11 Abs. 7 iVm. R 9.6 Abs. 4 LStR. Ist der dHf. eine längere Auswärtsstätigkeit vorangegangen, so soll die Dauer auf die Frist angerechnet werden (R 9.11 Abs. 7 Satz 2 LStR; uE fraglich; s. auch FG Düss. v. 9.1.2013 – 15 K 318/12 E, EFG 2013, 417, nrkr., Az. BFH VI R 7/13).

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 scheidet nicht daran, dass der Stpfl. die Wohnung von seinem Ehegatten gemietet hat (BFH v. 11.3.2003 – IX R 55/01, BStBl. II 2003, 627; vgl. 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. 27.7.1995 – VI R 32/96, BStBl. II 1995, 841; v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474).

Der Abzug der Aufwendungen für die Zweitwohnung ist ausgeschlossen, wenn die Aufwendungen aufgrund 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). Satz 3 Nr. 5 steht dem allgemeinen WK-Abzug umzugsbedingt geleisteter Mietzahlungen nicht entgegen. Trotz dHf. können umzugsbedingt geleistete doppelte Mietzahlungen gem. Abs. 1 Satz 1 uneingeschränkt in Abzug gebracht werden. Sonstige, durch die dHf. veranlasste Kosten (zB Familienheimfahrten) sind nach den Grundsätzen des Satzes 3 Nr. 5 abzuziehen (BFH v. 13.7.2011 – VI R 2/11, BStBl. II 2012, 104).

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., die bis VZ 2013 maßgeblich ist, 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 steuerlichen Massenverfahren“ gerecht werden. Die Rspr. leidet uE jedoch am 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.

► *Ab Veranlagungszeitraum 2014* enthält Satz 4 eine besondere Bestimmung zur stl. Berücksichtigung von Unterkunftskosten bei einer dHf. im Inland. Als Unterkunftskosten können (weiterhin) die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens jedoch 1000 € (s. Anm. 498).

► *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 durchgeführte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als WK geltend machen. Oder sie können die Aufwendungen zwar nur für eine tatsächlich durchgeführte Familienheimfahrt pro Woche, dann aber zusätzliche Unterkunftskosten abziehen (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. 7.10.1994 – VI R 54/91, BFH/NV 1995, 386 zu Rufbereitschaft- und Schichtdienstleistenden; v. 13.3.1996 – VI R 58/95, BStBl. II 1996, 315; 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. 13.11.2012 – VI R 50/11, BStBl. II 2013, 286), sowie Telefonaufwendungen und ähnliche

Nebenkosten (BFH v. 18.3.1988 – VI R 90/84, BStBl. II 1988, 988; v. 29.6.1993 – VI R 44/89, BFH/NV 1994, 19; v. 8.11.1996 – VI R 48/96, BFH/NV 1997, 472; H 9.11 [5–10] „Telefonkosten“ LStH). Umzugskosten anlässlich der Begründung, Beendigung oder des Wechsels der dHf. sind für den WK Abzug 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. Ebenso sind die Kosten für einen separat angemieteten Pkw.-Stellplatz als WK berücksichtigungsfähig. Die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale steht dem nicht entgegen (BFH v. 13.11.2012 – VI R 50/11, BStBl. II 2013, 286; nach Ansicht der FinVerw. sind diese Kosten ab VZ 2014 nicht mehr als sonstige notwendige Mehraufwendungen zu berücksichtigen, sondern Teil des Höchstbetrags von 1 000 €: BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 98; uE fraglich).

Erstattung durch Arbeitgeber: Die notwendigen Mehraufwendungen (s. auch R 9.11 Abs. 5 ff. LStR) 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).

dd) Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand

494

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. Alleinstandender mit eigenem Hausstand (vgl. dazu grundlegend BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; Anm. 497) 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; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 161; VON BORNHaupt in KSM, § 9 Rn. G 275 ff. [7/2007]; ZIMMER in LBP, § 9 Rn. 1113 [5/2013]; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 420 [10/2013]). 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. 490). 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. BFH v. 17.2.1961 – VI R 32/00, BStBl. III 1961, 169; v. 16.11.1971 – VI R 347/69,

BStBl. II 1972, 152). 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. Anm. 503; im Einzelnen BERGKEMPER, DB 2006, Beilage 6, 45; glA FUHRMANN in KORN, § 9 Rn. 114 [6/2014]). Diese Bestimmung sperrt, da Nr. 5 ohnehin weitestgehend nur klarstellende Bedeutung hat, den Rückgriff auf den allgemeinen WK-Begriff nach Abs. 1 Satz 1 nicht.

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

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

BFH v. 20.12.1982 – VI R 123/81, BStBl. II 1983, 269; v. 10.2.1983 – VI R 51/79, BStBl. II 1983, 515; v. 11.3.1983 – VI R 65/80, BStBl. II 1983, 629; v. 10.10.1991 – VI R 44/90, BStBl. II 1992, 237; v. 6.10.1994 – VI R 38/92, BFH/NV 1995, 54; v. 6.10.1994 – VI R 39/93, BStBl. II 1995, 186; v. 20.7.2006 – VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068;

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. BFH v. 23.7.1976 – VI R 228/74, BStBl. II 1976, 795; v. 12.10.1990 – VI R 117/87, BFH/NV 1991, 663).

Dabei kommt es nicht darauf an, ob dem ArbN für die Beibehaltung seiner bisherigen Wohnung Aufwendungen entstehen (BFH v. 23.7.1976 – VI R 228/74, BStBl. II 1976, 795; v. 11.3.1983 – VI R 65/80, BStBl. II 1983, 629; v. 10.10.1991 – VI R 44/90 – BStBl. II 1992, 237, mwN; 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. 10.11.1978 – VI R 13-14/76, BStBl. II 1979, 157; v. 25.10.1985 – VI R 18/84, BFH/NV 1987, 233).

► *Fahrtkosten:* Werbungskosten 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. 493).

► *Verpflegungsmebraufwendungen:* Für den Dreimonatszeitraum Geltendmachung entsprechend den Grundsätzen der „klassischen“ dHf. (s. Anm. 493).

► *Die notwendigen Kosten der Unterkunft* am Beschäftigungsort können entsprechend den Grundsätzen der „klassischen“ dHf. angesetzt werden (s. eingehend Anm. 493; BFH v. 29.1.1988 – VI R 192/84, BFH/NV 1988, 367). Aufwendun-

gen 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 allgemeinen Grundsätzen bei dHf. in Ansatz gebracht werden (s. Anm. 491).

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

aa) Begriffsbestimmung in Satz 2

495

Satz 2 ist durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 mit Wirkung ab VZ 2014 geändert worden (s. Anm. 475). Eine dHf. liegt danach nunmehr vor, wenn der ArbN außerhalb des Orts seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. In Satz 3 wird zudem erläutert, unter welchen Voraussetzungen ein eigener Hausstand anzunehmen ist. Nach Satz 2 idF bis VZ 2013 ist von einer dHf. auszugehen, wenn der ArbN außerhalb des Orts, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt.

Eine dHf. liegt nach Satz 2 vor, wenn ein ArbN außerhalb des Orts beschäftigt ist, an dem er einen eigenen Hausstand unterhält, sofern er am Beschäftigungsort wohnt und nicht täglich an den Ort des eignen Hausstands zurückkehrt (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 93).

bb) Wohnen am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (Beschäftigungsort)

496

Eine dHf. liegt nur vor, wenn der ArbN außerhalb des Orts der ersten Tätigkeitsstätte (s. Abs. 4; Anm. 545 ff.) bzw. (bis VZ 2013) regelmäßigen Arbeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (Beschäftigungsort) wohnt (BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284). Der Ort der Beschäftigung muss also außerhalb des Orts liegen, in dem der ArbN einen eigenen Hausstand unterhält (s. Satz 3; Anm. 497). Der ArbN muss für die dortigen Arbeitseinsätze eine zweite Wohnung nehmen (BFH v. 24.5.2007 – VI R 47/03, BStBl. II 2007, 609).

Nimmt der ArbN 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; v. 13.6.2012 – VI R 47/11, BStBl. II 2013, 169).

Bildungseinrichtung: Bis VZ 2013 kommt Satz 3 Nr. 5 für einen Studenten, der am Studienort wohnt, nicht in Betracht, weil die Hochschule kein Beschäftigungsort iSd. Satzes 2 ist. Die Kosten der Unterkunft können deshalb als vorweggenommene WK gem. Abs. 1 Satz 1 in Abzug gebracht werden, wenn der Studienort nicht der Lebensmittelpunkt des Studenten ist (BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284). Allerdings ist Abs. 6 zu beachten. Ab VZ 2014 ist zwar Abs. 4 Satz 8 zu beachten. Danach gilt als erste Tätigkeitsstätte auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird (s. Anm. 562). Die Bestimmung führt aber uE auch in diesen Fällen nicht zur Anwendung der dHf., denn Satz 3 Nr. 5 richtet sich nach wie vor nur an „Arbeitnehmer“. Studenten sind aber keine ArbN. Es bleibt daher uE auch für die Zeit ab VZ 2014 bei den Grundsätzen des Urteils BFH v. 19.9.2012 (VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284).

Ort der ersten Tätigkeitsstätte (Beschäftigungsort): Der ArbN muss seine Zweitwohnung nicht am Beschäftigungsort selbst nehmen. Vielmehr wohnt der ArbN in einer Wohnung am Beschäftigungsort, wenn er von dort aus ungeachtet von Gemeinde- oder Landesgrenzen seine Arbeitsstätte täglich aufsuchen kann (BFH v. 19.4.2012 – VI R 59/11, BStBl. II 2012, 833; dagegen einschränkend BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 95).

Nr. 5 verlangt auch 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 (LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 137 mwN).

Wohnung am Beschäftigungsort: Der ArbN muss am Beschäftigungsort „auch“ wohnen. Neben der Unterhaltung eines eigenen Hausstands am Wohnort setzt dHf. eine (räumlich an anderer Stelle liegende) Wohnung am Beschäftigungsort (zweiter Haushalt) voraus. 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). Das ist der Fall, wenn der ArbN den Zweithaushalt begründet, um von dort aus seinen Arbeitsplatz aufsuchen zu können (BFH v. 28.3.2012 – VI R 25/11, BStBl. II 2012, 831).

Eigener Hausstand und weiterer Haushalt können (ausnahmsweise) auch in derselben Stadt liegen (zB Berlin).

► *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. 9.6.1988 – VI R 85/85, BStBl. II 1988, 990; v. 2.10.1992 – VI R 11/91, BStBl. II 1993, 113). 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.

Es kommt grds. nicht darauf an, ob der ArbN in der Zweitwohnung allein oder mit Freunden oder Kollegen wohnt. Maßgebend ist nur, ob der zweite Haushalt am Beschäftigungsort konkreten beruflichen Zwecken dient. Dies ist der Fall, wenn der Stpfl. den Zweithaushalt gegründet hatte, um von dort aus seine Arbeitsstätte schnell und unmittelbar aufsuchen zu können. Liegen diese Voraussetzungen vor, ist die dHf. beruflich veranlasst. Erst wenn sich auch der Mittel-

punkt der Lebensinteressen des Stpfl. an den Beschäftigungsort verlagert und die Wohnung dort zum Ort der eigentlichen Haushaltsführung wird, entfällt deren berufliche Veranlassung (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; 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; v. 28.3.2012 – VI R 25/11, BStBl. II 2012, 831). Bei beiderseits berufstätigen Ehegatten kann 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 v. 6.10.1994 – VI R 136/89, BStBl. II 1995, 184, zur dHf. beiderseits auswärtig beschäftigter und an ihrem jeweiligen Beschäftigungsort wohnender Ehegatten). Besuche des Ehepartners in der Zweitwohnung stehen der dHf. nicht entgegen (BFH v. 19.11.1989 – VI R 27/86, BStBl. II 1990, 308; v. 20.3.1992 – VI R 90/89, BFH/NV 1992, 652; v. 9.7.2008 – VI B 4/08, BFH/NV 2008, 2000).

e) Eigener Hausstand (Satz 3)

497

Neuregelung: Nach Satz 3 setzt das Vorliegen eines eigenen Hausstands das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Die Vorschrift, eingeführt durch das UntStReiseKG (s. Anm. 475), ist ohne Vorbild in Satz 3 Nr. 5. Sie nimmt erkennbar Bezug auf Satz 2. Dort ist vom Unterhalt eines eigenen Hausstands die Rede. Mit Satz 3 soll der Begriff des eigenen Hausstands gesetzlich konkretisiert, zusätzliche Rechtssicherheit geschaffen und Streitpotential vermindert werden (BTDrucks. 17/10774, 21). In Wirklichkeit richtet sich die Regelung gegen missliebige Rspr. des BFH (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 94, mit Hinweis auf BFH v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627). Auch stellt Satz 3 keine umfassende Definition des Merkmals „eigener Hausstand“ dar. Insbesondere verhält sich die Bestimmung nicht zur Frage des Mittelpunkts der Lebensinteressen. Bis VZ 2013 ist der Begriff des Unterhalts des eigenen Hausstands maßgeblich durch die Rspr. geprägt worden. Die von der Rspr. entwickelten Grundsätze sind auch ab VZ 2014 maßgeblich, soweit Satz 3 nichts anderes bestimmt.

Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2013:

► *Eigener Hausstand:* Es ist zwischen dem Wohnen in einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort und dem Unterhalten eines davon getrennten eigenen Hausstands (idR außerhalb dieses Orts) zu unterscheiden. Mit „Hausstand“ ist der Haushalt umschrieben, an dem sich der ArbN – abgesehen von den Zeiten der Arbeitstätigkeit – regelmäßig aufhält, den er fortwährend nutzt und von dem aus er sein Privatleben führt, dh. wo er seinen Lebensmittelpunkt hat (= Erst- oder Haupthaushalt: BFH v. 28.3.2012 – VI R 87/10, BStBl. II 2012, 800; v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627). Das Vorhalten einer Wohnung außerhalb des Beschäftigungsorts für gelegentliche Besuche oder Ferienaufenthalte ist nicht als Unterhalt eines Hausstands zu werten (BFH v. 5.10.1994 – VI R 62790, BStBl. II 1995, 180; v. 4.11.2003 – VI R 170799, BFH/NV 2004, 136). 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 ua. 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; v. 28.3.2012 – VI R 87/10, BStBl. II 2012, 800; v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208). Bei einem verheirateten ArbN befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen regelmäßig am tatsächlichen Wohnort der Familie (BFH v. 6.10.1994 – VI R 136/89, BStBl. II 1995, 184; v. 6.10.1994 – VI R 55/93, BFH/NV 1995, 585, zur dHf. beider Ehegatten; v. 9.7.2008 – VI B 4708, BFH/NV 2008, 2000, mwN; v. 5.10.2011 – VI B 58/11, BFH/NV 2012, 233). Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort des anderen Ehegatten unter Beibehaltung der ursprünglichen Familienwohnung als Erwerbswohnung ist unerheblich (BFH v. 30.10.2008 – VI R 10/07, BStBl. II 2009, 153).

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, BStBl. II 2011, 875).

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 im Sinne einer geschützten Rechtsposition ausreichen kann (BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; s. 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). Allerdings müssen die dem ArbN zur Nutzung überlassenen Räumlichkeiten nicht den bewertungsrechtl. Anforderungen an eine Wohnung gerecht werden (BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208, mwN). 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. 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 (BFH v. 2.9.1977 – VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26; eingehend BFH v. 4.11.2003 – VI R 170/99, BStBl. II 2004, 16). Die persönliche und finanzielle Mitwirkung des Stpfl. am hauswirtschaftlichen Leben in der Familienwohnung belegt, dass sich dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. Nach der neueren Rspr. des BFH kann ein eigener Hausstand auch im Rahmen eines sog. Mehrgenerationenhaushalts geführt werden (BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208). Bei erwachsenen berufstätigen Kindern, die mit ihren Eltern oder einem Elternteil in einem gemeinsamen Haushalt wohnen, ist sogar davon auszugehen, dass sie die Führung des

Haushalts maßgeblich mitbestimmen (BFH v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627).

► *Maßgebliche finanzielle Beteiligung*: Der Stpfl. muss sich grds. an den Kosten des Hauptausstands maßgeblich beteiligen. Das Merkmal der Entgeltlichkeit ist insbes. bei ledigen ArbN, denen eine Wohnung unentgeltlich überlassen ist, von Bedeutung (s. Anm. 515). Der BFH misst in seiner neueren Rspr. dem Merkmal zu Recht lediglich eine – wichtige – Indizfunktion bei, ohne die Entgeltlichkeit als unerlässliche Voraussetzung (*conditio sine qua non*) zu betrachten. Das gilt sowohl für die Überlassung der Wohnung selbst als auch für die Kostenträgung im Übrigen. Zwischen dem Unterhalten eines eigenen Haushalts und der Frage, wer die Kosten dafür trägt, ist zu unterscheiden. Es ist deshalb nicht ausgeschlossen, dass ein alleinstehender Stpfl. auch dann einen eigenen Haushalt unterhält, wenn nicht er selbst, sondern Dritte für diese Kosten aufkommen, denn eine eigene Haushaltsführung des auswärts Beschäftigten ist nicht zwingend ausgeschlossen, wenn sich dessen finanzielle Beteiligung am Haushalt nicht feststellen lässt, wie auch umgekehrt aus einem finanziellen Beitrag allein nicht zwingend auf das Unterhalten eines eigenen Haushalts zu schließen ist (BFH v. 28.3.2012 – VI R 87/10, BStBl. II 2012, 800; v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208; v. 21.4.2010 – VI R 26/09, BStBl. II 2012, 618).

► *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 und insbes. die Haushaltsführung mitbestimmt (BFH v. 28.3.2012 – VI R 87/10, BStBl. II 2012, 800; v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208). Das ist etwa nicht der Fall, wenn er sich nur darauf beschränkt, die materiellen Grundlagen der durch den Ehepartner betriebenen Hauswirtschaft zu verbessern (BFH v. 9.11.1971 – VI R 285/70, BStBl. II 1972, 148).

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

► *Eigener Hausstand bei Ledigen (Nichtverheirateten)*: Die Annahme einer dHf. ist nicht von vornherein auf verheiratete ArbN beschränkt; obgleich die Rechtsfolgebestimmung der Nr. 5 Satz 5 von Familienheimfahrten spricht, erfordert der Grundtatbestand von Nr. 5 keinen ehelichen Haushalt.

Auch Nichtverheiratete (Geschiedene, Verwitwete, dauernd getrennt Lebende, Lebenspartner) können in der bisherigen Wohnung einen eigenen Hausstand unterhalten, wenn sie dort ihren Lebensmittelpunkt beibehalten. Bei einem alleinstehenden ArbN ist entscheiden, dass er sich in dem Haushalt, im Wesentlichen nur unterbrochen durch die arbeits- und urlaubsbedingte Abwesenheit, aufhält; denn allein das Vorhalten einer Wohnung für gelegentliche Besuche oder Ferientaufenthalte ist noch nicht als Unterhalten eines eigenen Hausstands zu bewerten. Ebenfalls wird ein solcher nicht unterhalten, wenn der ArbN die Haushaltsführung nicht zumindest mitbestimmt, sondern nur in einen fremden Haushalt – etwa in den der Eltern oder als Gast – eingegliedert ist. Dann liegt keine eigene Haushaltsführung vor. Insbesondere wenn dem ArbN die Wohnung unentgeltlich überlassen wird, ist zu prüfen, ob der ArbN einen eigenen Hausstand unterhält oder in einen fremden eingegliedert ist.

Ob ein lediger ArbN in einer Wohnung einen eigenen Hausstand führt, kann nur unter Berücksichtigung insbes. der Einrichtung, der Ausstattung und der Größe eben dieser Wohnung entschieden werden. Wird der Haushalt in einer in sich abgeschlossenen Wohnung geführt, die auch nach Größe und Ausstattung ein eigenständiges Wohnen und Wirtschaften gestattet, wird regelmäßig vom Unterhalten eines eigenen Hausstands auszugehen sein. Weiter sind aber auch die persönlichen Lebensumstände, Alter und Personenstand des Stpfl. zu berücksichtigen. So wird regelmäßig ein junger Stpfl., der nach Schulabschluss gerade eine Ausbildung begonnen hat, noch eher in den Haushalt seiner Eltern eingegliedert sein, wenn er im Haus der Eltern wohnt, selbst wenn er dort auch eigene Räume zur Verfügung hat. Hat der Stpfl. dagegen schon etwa im Rahmen einer gefestigten Beziehung oder Ehe anderenorts einen eigenen Hausstand geführt, ist es regelmäßig nicht fernliegend, dass er einen solchen auch dann weiter unterhalten und fortführen wird, wenn er wieder eine Wohnung im Haus seiner Eltern bezieht (BFH v. 21.4.2010 – VI R 26/09, BStBl. II 2012, 618; v. 28.3.2012 – VI R 87/10, BStBl. II 2012, 800; v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208; s. auch 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).

► *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).

Im Übrigen kann ein eigener Hausstand auch im Rahmen eines sog. Mehrgenerationenhaushalts geführt werden (BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208; v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627).

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. Allerdings ist nicht allein ausschlaggebend, ob die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich überlassen wird.

► *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 „Haupthausstand“ 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, BStBl. II 2012, 618). 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).

► *Nach der vom BFH früher vertretenen Auffassung* spricht bei Nichtverheirateten, 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). Auf diese Regelvermutung hat der BFH zuletzt mit Recht nicht mehr abgestellt.

Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2014:

► *Bedeutung:* In Satz 3 wird für den Zeitraum ab VZ 2014 das „Vorliegen“ eines eigenen Hausstands definiert. Das ist in mehrfacher Hinsicht bemerkenswert. Zum einen definiert die Vorschrift nicht den „Unterhalt“ des eigenen Hausstands, obwohl davon in Satz 2 die Rede ist. Zum anderen hängt, legt man den Wortlaut zugrunde, der eigene Hausstand nur vom Innehaben einer Wohnung sowie der finanziellen Beteiligung an den Kosten der Lebensführung ab. Ein erweiterter Umschreibung des Begriffs „Hausstand“ fehlt ebenso wie eine ausreichende Umschreibung des Begriffs „Unterhalt“. Wie dargestellt ist mit „Hausstand“ der Haushalt umschrieben, an dem sich der ArbN regelmäßig aufhält, den er vorwiegend nutzt und von dem aus er sein Privatleben führt, dh. wo er seinen Lebensmittelpunkt hat. Der „Unterhalt“ eines eigenen Hausstands setzt nicht nur eine Beteiligung an den Kosten des Haupthausstands voraus, sondern verlangt auch eine persönliche Mitwirkung an demselben. Es ist nicht anzunehmen, dass der Gesetzgeber ab VZ 2014 mit der Neuregelung auf diese (weiteren) Voraussetzungen verzichten wollte. Deshalb ist eher von einer gesetzgeberi-

schen Unzulänglichkeit auszugehen. In dem übereilten Bemühen, einer missliebigen BFH-Rspr. entgegenzuwirken (s. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 94, mit Hinweis auf BFH v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627), ist ein Torso entstanden, zumal, was das Merkmal der finanziellen Beteiligung angeht, die Vorschrift nur den ledigen ArbN im Blick hat, der unentgeltlich bei seinen Eltern lebt. Deshalb muss letztlich, um das in Satz 2 genannte Merkmal „Unterhalt eines eigenen Hausstands“ auf die bis VZ 2013 geltenden Grundsätze zurückgegriffen werden. Aus Satz 3 ergeben sich lediglich Ergänzungen bzw. Änderungen. Satz 3 könnte besser heißen: „Das Vorliegen eines eigenen Hausstands setzt unter anderem das Innehaben ... voraus“.

► *Innehaben einer Wohnung:* Nach Satz 2 muss der ArbN außerhalb des Beschäftigungsorts einen „eigenen“ Hausstand haben und dort wohnen, also über eine Wohnung verfügen. Der Hausstand ist ein eigener, wenn der ArbN „Inhaber“, also Besitzer ist. Nach den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 17/10774, 21) ist unter Innehaben einer Wohnung eine solche aus eigenem Recht oder als Mieter zu verstehen. Nach Meinung der FinVerw. soll damit das Innehaben einer Wohnung aus eigenem Recht als Eigentümer oder aus abgeleitetem Recht als Ehegatte, Lebenspartner oder Lebensgefährtin sowie Mitbewohner zum Ausdruck gebracht werden (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 94). Daraus ist zu schließen, dass nach Ansicht der FinVerw. auch zukünftig bei einem Mehrgenerationenhaushalt vom Vorliegen eines eigenen Hausstands des Kindes ausgegangen werden kann (s. BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208; v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627; aA PLENKER, DB 2014, Nr. 21 M 9).

► *Finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung:* Der ArbN muss sich an den Kosten der Lebensführung beteiligen. Gemeint sind die Haushalts- und sonstigen Lebenshaltungskosten im Haupthausstand. Es geht damit um den „Unterhalt“ des eigenen Hausstands iSd. Satzes 2. Nach der bis VZ 2013 maßgeblichen Rechtslage durfte dem ArbN eine Wohnung auch unentgeltlich überlassen werden. Dem Merkmal der Entgeltlichkeit kam lediglich eine – wenn auch wichtige – Indizfunktion zu. Das galt sowohl für die Überlassung der Wohnung selbst (Miete) als auch für die Kostentragung der Haushaltsführung im Übrigen (BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208; v. 28.3.2012 – VI R 87/10, BStBl. II 2012, 800; v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627). Ab VZ 2014 soll nicht mehr genügen, wenn der ArbN zB im Haushalt der Eltern lediglich ein oder mehrere Zimmer unentgeltlich bewohnt oder wenn dem ArbN eine Wohnung im Haus der Eltern unentgeltlich überlassen wird. Die finanzielle Beteiligung soll auch bei volljährigen Kindern, die bei ihren Eltern oder einem Elternteil wohnen, nicht generell unterstellt werden. Allerdings unterstellt – entgegen dem Wortlaut – die FinVerw. bei Ehegatten oder Lebenspartnern eine finanzielle Beteiligung (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 94). Im Ergebnis sind somit (nur) ledige ArbN betroffen.

Nach Satz 3 ist nicht erforderlich, dass die Überlassung der Wohnung entgeltlich erfolgt. Vielmehr genügt eine Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung im Übrigen (zB Kosten für Lebensmittel; s. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279, Tz. 94). Allerdings muss die Beteiligung finanzieller und nicht nur ideeller Art sein. Über die Höhe der Beteiligung sagt die Vorschrift nichts. Es ist lediglich von „Beteiligung“ die Rede. Es bedarf danach offensichtlich nicht einer gleichmäßigen Beteiligung an den laufenden Haushalts- und Lebenshaltungskosten. Denkbar ist auch eine Aufteilung nach laufenden und einmaligen Kosten oder nach gewöhnlichen und außergewöhnlichen Aufwendungen (BFH v. 16.1.

2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627). Nach diesen Grundsätzen stellt sich die Frage nach einer finanziellen „Beteiligung“ an den Kosten der Haushaltsführung nur in den Fällen, in denen der ArbN zusammen mit Dritten (idR Eltern) wohnt. Verfügt er über eine eigene Wohnung und wirtschaftet er ersichtlich allein, trägt er seine Kosten des Haushalts. Eine Beteiligung an den Kosten anderer scheidet dann aus. Das belegt, dass die Regelung ausschließlich auf die Fälle der Mehrgenerationenhaushalte ausgerichtet ist.

Die FinVerw. hält eine Beteiligung mit Bagatellbeträgen für nicht ausreichend. Betragen die Barleistungen des ArbN mehr als 10 % der monatlich regelmäßig anfallenden laufenden Kosten der Haushaltsführung (zB Miete, Mietnebenkosten, Kosten für Lebensmittel und andere Dinge des täglichen Bedarfs), soll von einer finanziellen Beteiligung oberhalb der Bagatellgrenze ausgegangen werden. Anderenfalls soll der ArbN eine hinreichende finanzielle Beteiligung auch auf andere Art und Weise darlegen können (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 94; BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208; v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627). Die Anweisung hat zur Voraussetzung, dass im Einzelfall zur Überprüfung der Kostenbeteiligungsgrenze die Gesamtkosten der Haushaltsführung Dritter (Eltern) ermittelt werden müssen. Sie dürfte daher in der Praxis nicht einfach durchzusetzen sein (WIRFLER, DSrR 2013, 2660).

f) Kosten der Unterkunft (Satz 4)

498

Satz 4 enthält mit Wirkung ab VZ 2014 eine besondere Bestimmung zur stl. Berücksichtigung von Unterkunftskosten bei einer dHf. im Inland. Als Unterkunftskosten können nunmehr die tatsächlichen Aufwendungen zur Nutzung der Unterkunft bzw. Wohnung angesetzt werden, allerdings höchstens 1000 € im Monat. Die Verknüpfung von tatsächlichen Aufwendungen mit der flächenmäßigen Begrenzung von 60 qm laut BFH-Rspr. entfällt damit ab VZ 2014 (s. dazu und zur Rechtslage bis VZ 2013 Anm. 493). Sie kann aber noch Bedeutung bei einer dHf. im Ausland erlangen (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 101).

Unterkunftskosten: Kosten der Unterkunft sind bei einer Mietwohnung die Aufwendungen für die Miete einschließlich der Aufwendungen für ggf. separat angemietete Garage bzw. Kfz-Stellplatz (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 98; aA BFH v. 13.11.2012 – VI R 50/11, BStBl. II 2013, 286). Zu den Unterkunftskosten zählen auch Folgeaufwendungen für Strom, Heizung, Reinigung und ähnliche Nebenkosten einschließlich der Zweitwohnungssteuer. Kosten (Afa) für notwendige Einrichtungsgegenstände sind dagegen keine Unterkunftskosten. Sie sind als sonstige notwendige Mehraufwendungen zusätzlich zu berücksichtigen (aA BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 98). Auch ein häusliches Arbeitszimmer ist bei der Ermittlung der Unterkunftskosten nicht zu berücksichtigen (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 99; BFH v. 9.8.2007 – VI R 23/05, BStBl. II 2009, 722).

Steht die Zweitwohnung im Eigentum des ArbN, sind die Kosten für Afa, Schuldzinsen, Reparaturen und Sonstiges einzubeziehen (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 97; s. auch Anm. 491).

Höchstbetrag: Der Höchstbetrag von 1000 € ist ein Monatsbetrag, der nicht auf einen Kalendertag umzurechnen ist und grds. für jede dHf. des ArbN gesondert gilt. Nutzen etwa Eheleute am gemeinsamen Beschäftigungsort eine gemeinsame Zweitwohnung, kann jeder Ehegatte den Höchstbetrag in Anspruch nehmen (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 100).

Erstattungen (zB für Nebenkosten) mindern die Unterkunftskosten. Soweit der monatliche Höchstbetrag von 1000 € nicht ausgeschöpft wird, lässt die Fin-Verw. eine Übertragung des nicht ausgeschöpften Volumens in andere Monate des Bestehens der dHf. im selben KJ. zu (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 99).

g) Abzugsbegrenzungen für Familienheimfahrten (Nr. 5 Sätze 5–8)

499 **aa) Aufwendungen für Familienheimfahrten und Wochenprinzip (Nr. 5 Satz 5)**

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 5 (und ebenso Satz 6) 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 – 1 K 397/91, EFG 1992, 595, rkr.; von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. G 119 [7/2007]). Bei Verwendung öffentlicher oder privater Verkehrsmittel ist hinsichtlich der Aufwendungshöhe eine Angemessenheitsprüfung nicht mehr zulässig, denn Nr. 5 Satz 5 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). Dagegen soll bei einer Verhinderung aus privaten Gründen ein Abzug ausscheiden (BFH v. 2.2.2011 – VI R 15/10, BStBl. II 2011, 456, uE fraglich; kritisch auch LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 155).

Für die Wege zwischen der Wohnung am Beschäftigungsort und der regelmäßigen Arbeitsstätte kann der Stpfl. jeweils die Entfernungspauschale gem. Nr. 4 geltend machen.

bb) Entfernungspauschale zur Abgeltung von Aufwendungen (Nr. 5 Sätze 6 und 7) 500

Satz 6: 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, auch wenn in den Sätzen 5 und 6 ausdrücklich von „Aufwendungen“ die Rede ist (BFH v. 18.4.2013 – VI R 29/12, BStBl. II 2013, 735). Ausgenommen von der Entfernungspauschale ist bei Flügen die reine Flugstrecke (Nr. 5 Satz 7 iVm. Nr. 4 Satz 3). Sind die Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel höher als die Entfernungspauschale, so können zudem diese höheren Kosten angesetzt werden (Abs. 2 Satz 2). Davon abgesehen ist der Ansatz tatsächlicher Kosten im Rahmen einer dHf. nicht möglich (s. aber Anm. 475 zu Abs. 2); andererseits ist die Entfernungspauschale auch nicht, wie in Nr. 4, der Höhe nach begrenzt, da Nr. 5 Satz 7 nicht auf Nr. 4 Satz 2 verweist. Die Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4500 € gilt also bei Familienheimfahrten nicht (BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – 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 Straßbenutzungsgebühren) nicht zusätzlich als WK berücksichtigt werden können (s. im Einzelnen Anm. 641).

Nr. 4 Satz 3 ist entsprechend anzuwenden (Satz 7): 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). Für Flugstrecken und bei unentgeltlicher Sammelbeförderung durch den ArbG sind die tatsächlichen Aufwendungen des ArbN anzusetzen, ggf. unter Anrechnung von stfreien ArbG-Leistungen (BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 2).

Nr. 4 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden (Satz 7): Für die Bestimmung der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort ist die kürzeste Straßenverbindung (einschließlich eventueller Fährverbindungen) maßgebend. Es ist danach grds. unerheblich, wie der Stpfl. den Weg tatsächlich zurücklegt (s. im Einzelnen Anm. 459).

Nr. 4 Satz 5 ist entsprechend anzuwenden (Satz 7): Steuerfreie ArbG-Leistungen 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).

501 **cc) Kraftfahrzeug-Gestellung durch den Arbeitgeber (Nr. 5 Satz 8)**

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 (BFH v. 28.2.2013 – VI R 33/11, BStBl. II 2013, 629; 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. betreffend wöchentliche Familienheimfahrten bei dHf. nicht anzusetzen, soweit dafür ein WKAbzug nach Nr. 5 Sätze 3 und 4 (= Sätze 5 und 6 nF) in Betracht käme (zum Verhältnis zwischen § 8 Abs. 2 Satz 5 und § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 s. § 8 Anm. 111). Dem Verzicht auf die Einnahmenezurechnung entspricht der Anschluss des WKAbzugs. Dem Korrespondenzprinzip liegt ersichtlich der Rechtsgedanke zugrunde, dass im Unterschied zur nach Nr. 5 Satz 6 auch bei Familienheimfahrten grds. anwendbaren Entfernungspauschale im Sonderfall der Dienstwagenüberlassung der WKAbzug für solche Fahrten entsprechend den allgemeinen Grundsätzen einen tatsächlichen Aufwand voraussetzt (BFH v. 28.2.2013 – VI R 33/11, BStBl. II 2013, 629).

Soweit ein WKAbzug für Familienheimfahrten nach Nr. 5 Satz 5 nicht in Betracht kommt (mehr als eine wöchentliche Heimfahrt), führt dies zum Ansatz eines Lohnzuflusses (§ 8 Abs. 2 Satz 5).

Ein 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. 81).

7. Übernachtungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a)

501a **a) Überblick**

Nach der bis VZ 2013 maßgeblichen Rechtslage sind Kosten für beruflich veranlasste Übernachtungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit nach Abs. 1 Satz 1 abziehbare WK (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7702, BStBl. II 2005, 782). Entsprechendes gilt – mit Einschränkungen – für die durch eine Bildungsmaßnahme veranlassten Unterkunftskosten (BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BFH/NV 2013, 123). Trotz dieser an sich eindeutigen Rechtslage wird die stl. Berücksichtigung von Übernachtungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit ab VZ 2014 nunmehr eigens und damit speziell in Satz 3 Nr. 5a geregelt (zu Fahrtkosten s. Satz 3 Nr. 4a und Anm. 475, zu Mehraufwand für Verpflegung s. Abs. 4a und Anm. 563 ff., zu sonstigen Reisekosten s. Anm. 300). Erklärtes Ziel der Neuregelung ist, die Übernachtungskosten im Rahmen einer längerfristigen Auswärtstätigkeit mit den Unterkunftskosten anlässlich einer dHf. gleichzustellen (BTDrucks. 17/10774, 19). Darauf zielt insbes. die Regelung in Satz 4. Deshalb enthält die Vorschrift in den Sätzen 1 bis 3 im Prinzip nur Selbstverständlichkeiten; dies scheinbar nur, um in Satz 4 Unterkunftskosten einer Auswärtstätigkeit bei längerfristiger beruflicher Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte nach 48 Monaten der Höhe nach wie bei einer dHf. zu begrenzen (SCHNEIDER, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 44).

Die Vorschrift betrifft jedoch nicht sämtliche Auswärtstätigkeiten, sondern nur solche, die der ArbN an einer Tätigkeitsstätte verbringt. In sonstigen Fällen bestimmt sich die Abziehbarkeit der Übernachtungskosten nach wie vor nach

Abs. 1 Satz 1. Auch dürfen die Kosten nicht vom ArbG stfrei gem. § 3 Nr. 13 bzw. 16 ersetzt worden sein.

b) Beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte (Satz 1)

502

„Werbungskosten sind auch“ Unterkunftskosten bei einer Auswärtstätigkeit. Hierbei muss es sich um notwendige Mehraufwendungen eines ArbN für eine beruflich veranlasste Übernachtung an einer Tätigkeitsstätte handeln, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist.

Beruflich veranlasste Übernachtung: Der Abzug von Aufwendungen als WK setzt deren berufliche Veranlassung voraus (BFH v. 10.4.2014 – VI R 11/13, DB 2014, 1595; für beruflich veranlasste Fahrten s. Satz 3 Nr. 4a und Anm. 476). Dies gilt auch für Übernachtungskosten. Ist ein ArbN außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich und damit auswärts tätig und kehrt er nicht jeweils zu seiner Wohnung zurück, sind die entsprechend anfallenden Übernachtungskosten abziehbare WK. Es besteht insoweit grds. keine Einschränkung hinsichtlich des zeitlichen Umfangs und der Höhe. Die Tatsache, dass der ArbN während einer (mehrtägigen) Auswärtstätigkeit auch privaten Verpflichtungen nachkommt bzw. private Dinge erledigt, nimmt der Übernachtung nicht den ausschließlich beruflichen Charakter (aA offensichtlich BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 106).

Übernachtung an einer Tätigkeitsstätte: Es muss sich im Rahmen von Satz 3 Nr. 5a um eine Übernachtung an einer Tätigkeitsstätte handeln, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist. Voraussetzung ist daher eine andere als die erste Tätigkeitsstätte (s. zur Tätigkeitsstätte Abs. 4 und Anm. 545). Übernachtungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit außerhalb einer Tätigkeitsstätte werden von Satz 3 Nr. 5a nicht erfasst. Die Abziehbarkeit der Kosten für Übernachtung bestimmt sich in diesem Fall nach Abs. 1 Satz 1.

Eine Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, ist jede ortsfeste betriebliche Einrichtung, zB die eines Kunden. Fahrzeuge, Flugzeuge, Schiffe oder Tätigkeitsgebiete ohne ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind keine Tätigkeitsstätten iSd. Satzes 1 (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 3). Ist ein ArbN an einer Tätigkeitsstätte tätig, sind die Kosten für die damit im Zusammenhang stehenden Übernachtungen nach Satz 3 Nr. 5a abziehbare WK. Die Übernachtung muss nicht jeweils „an einer Tätigkeitsstätte“ stattfinden, wie der Wortlaut der Vorschrift suggeriert, sondern „anlässlich“ der Tätigkeit an einer Tätigkeitsstätte.

Notwendige Mehraufwendungen: Abziehbar sind nur die notwendigen Mehraufwendungen für die Übernachtung. Das Merkmal findet sich auch in Satz 3 Nr. 5 Satz 1 (s. Anm. 490). Einem ArbN, der außerhalb der Tätigkeitsstätte keine Wohnung bzw. Unterkunft hat, entsteht durch die Unterkunft am Ort der Tätigkeitsstätte kein „Mehr“-Aufwand. Der ArbN muss deshalb über eine andere Wohnung außerhalb des Orts der Tätigkeitsstätte verfügen und dort seinen Lebensmittelpunkt haben, ohne dass diese die Voraussetzungen eines eigenen Hausstands erfüllt. Nach Auffassung der FinVerw. soll es auf die Angemessenheit der Unterkunft am Ort der Tätigkeitsstätte nicht ankommen (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 108). Allerdings könnte dem entgegenstehen, dass die Mehraufwendungen „notwendige“ sein müssen (glA LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 167).

503 c) **Übernachungskosten (Satz 2)**

Die in Satz 1 genannten notwendigen Mehraufwendungen für beruflich veranlasste Übernachtungen sind Übernachtungskosten, die in Satz 2 definiert werden. Übernachtungs- bzw. Unterkunfts-kosten sind die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung (entspricht wörtlich R 9.7 Abs. 1 Satz 1 LStR 2011).

Tatsächliche Aufwendungen: Es können nur die tatsächlichen Übernachtungskosten und keine Pauschalen berücksichtigt werden. Dabei wird, folgt man dem Wortlaut, nicht zwischen In- und Ausland differenziert. Dies entspricht der bis VZ 2013 geltenden Rechtslage (R 9.7 Abs. 1 Satz 2 LStR). Steht die Übernachtung dem Grunde nach zweifelsfrei fest, kann geschätzt werden (BFH v. 12.9.2001 – VI R 72/97, BStBl. II 2001, 775; v. 28.2.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926). Dagegen darf der ArbG auch ohne Nachweis einen Pauschbetrag von 20 € gem. § 3 Nr. 13 bzw. 16 bei Übernachtung im Inland stfrei erstatten (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 116; R 9.7 Abs. 3 LStR 2013: auch bei Übernachtung im Ausland).

Der ArbN kann den Unterschied zwischen den 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).

Für die persönliche Inanspruchnahme: Abziehbar sind, was im Prinzip selbstverständlich ist, nur die Kosten für Übernachtungen, die auf den Stpfl. selbst entfallen. Nichtabziehbar sind Mehrkosten, die aufgrund der Mitbenutzung der Übernachtungsmöglichkeit durch Dritte entfallen (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 110; R 9.7 Abs. 1 Sätze 2 ff. LStR). Eine besondere Regelung findet sich insoweit auch noch in Satz 3. Wegen dieser besonderen Bestimmung betrifft Satz 2 vorrangig die Fälle, in denen der Stpfl. dieselbe Unterkunft zusammen mit Arbeitskollegen nutzt.

Unterkunft zur Übernachtung: Nur die Kosten für die Unterkunft werden von Satz 3 Nr. 5a erfasst. Kosten etwa für Mahlzeiten gehören zu den Aufwendungen des ArbN für die Verpflegung und sind nach Maßgabe des Abs. 4a abziehbar. Der Abzug von Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit bestimmt sich nach Satz 3 Nr. 4a und der von Reisenebenkosten nach Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 300). Wird nur ein Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung nachgewiesen und lässt sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen, so ist dieser Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten zu kürzen (s. im Einzelnen BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 107; R 9.7 Abs. 1 Sätze 4 ff. LStR).

504 d) **Nichtabziehbare Mehrkosten (Satz 3)**

Entsprechend der früheren Richtlinienregelung (s. etwa R 40 Abs. 1 Satz 2 LStR 2003) bestimmt Satz 3, dass Mehrkosten, die aufgrund einer nicht beruflichen Mitbenutzung der Übernachtungsmöglichkeit entstehen, nicht als WK abziehbar sind. Die Regelung ist nicht nur selbstverständlich und damit überflüssig, sondern ist im Kern auch bereits in Satz 2 enthalten (s. Anm. 503; s. auch BFH v. 10.4.2014 – VI R 11/13, DB 2014, 1595).

Gemeinsame Nutzung: Der ArbN muss die Unterkunft gemeinsam mit (anderen) Personen nutzen. Das ist bei der Nutzung eines Mehrbettzimmers genauso der Fall wie bei der Nutzung einer Wohnung eines Hauses (SEIFERT, DStZ 2014, 13).

Kein Dienstverhältnis zum selben Arbeitgeber: Satz 3 bestimmt den Fall, dass der Stpfl. die Unterkunft (Wohnung) gemeinsam mit einer Person nutzt,

die in keinem Dienstverhältnis zum selben ArbG steht, also kein Kollege ist (R 9.7 Abs. 1 Satz 2 LStR). Das trifft vor allem auf jede den ArbN aus privaten Gründen begleitende Person zu.

Teilt der ArbN die Unterkunft mit einem Kollegen, der auch auswärts tätig ist, bestimmt sich die Absetzbarkeit der Kosten nach Satz. In diesem Fall können die tatsächlichen Kosten gleichmäßig aufgeteilt werden (R 9.7 Abs. 1 Satz 3 LStR).

Kosten für die alleinige Nutzung: Der Stpfl. kann die Aufwendungen nur in der Höhe ansetzen, wie sie bei alleiniger Nutzung angefallen wären. Die Kosten sind aufzuteilen, ggf. zu schätzen. Bei Mitbenutzung eines Mehrbettzimmers (DZ) können die Kosten angesetzt werden, die bei Inanspruchnahme eines Einzelzimmers im selben Haus angefallen wären (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 11).

e) Längerfristige Auswärtstätigkeit (Satz 4)

505

Beruflich veranlasste Unterkunftskosten im Rahmen einer auch längerfristigen auswärtigen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte waren bis VZ 2013 gem. Abs. 1 Satz 1 ohne zeitliche Begrenzung unbeschränkt als WK abziehbar. Ab VZ können gem. Satz 4 diese Kosten nur noch bis zur Höhe der vergleichbaren Aufwendungen im Rahmen einer dHf. als WK berücksichtigt werden. Hierdurch soll ein Gleichklang hergestellt werden zwischen den wirtschaftlich vergleichbaren Fällen der zusätzlichen Unterkunftskosten im Rahmen einer dHf. und den Unterkunftskosten einer längerfristigen auswärtigen Tätigkeit. Es sollen Abgrenzungsschwierigkeiten vermieden und das Streitpotenzial hinsichtlich der Höhe der bei einer längerfristigen Auswärtstätigkeit notwendigen Mehraufwendungen verringert werden (HARDER-BUSCHNER/SCHRAMM, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 2; BTDrucks. 17/10774, 14; mit Recht kritisch, SCHNEIDER, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 44).

Nach Ablauf von 48 Monaten: Die Abzugsbeschränkung setzt eine längerfristige berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, über 48 Monate voraus. Zu den Merkmalen Tätigkeitsstätte und erste Tätigkeitsstätte s. Anm. 545.

Im Prinzip verlangt die Bestimmung eine über vier Jahre ausgeübte Tätigkeit an ein und derselben (auswärtigen) Tätigkeitsstätte. Der Zeitraum von 48 Monaten findet sich auch in Abs. 4 Satz 3. Die FinVerw. geht davon aus, dass die Regelung nur für Übernachtungen im Inland gilt (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 112). Aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt sich dafür kein Anhaltspunkt. Es dürfte sich daher – bezogen auf die Auslandstätigkeit – um eine Billigkeitsmaßnahme handeln.

Die Prüfung des Ablaufs der 48-Monatsfrist erfolgt stets im Nachhinein mit Blick auf die zurückliegende Zeit (ex-post-Betrachtung).

Maßgeblich für den Beginn der 48-Monatsfrist ist der Beginn der Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte. Dies soll auch gelten, wenn dieser vor dem 1.1.2014 liegt (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 115; uE zweifelhaft). Es soll nicht beanstandet werden, wenn die abziehbaren Übernachtungskosten erst ab dem ersten vollen Kalendermonat, der auf den Monat folgt, in dem die 48-Monatsfrist endet, begrenzt werden (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 115).

Längerfristige Auswärtstätigkeit: Die der Höhe nach begrenzte Berücksichtigung von Unterkunftskosten setzt laut Wortlaut neben dem Ablauf von 48 Monaten auch eine längerfristige berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte voraus. Aus dem Gesetz wird nicht deutlich, was unter einer „längerfristigen“ beruflichen Tätigkeit zu verstehen ist bzw. ob es sich um ein eigenständiges und ergänzendes Merkmal handelt. Das Merkmal hat uE keine eigenständige Bedeu-

tung, ist vielmehr ein überflüssiges Füllsel. Von einer längerfristigen Auswärtstätigkeit ist nur auszugehen, wenn diese länger als 48 Monate dauert.

An derselben Tätigkeitsstätte: Satz 4 setzt eine mehr als 48 Monate dauernde berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, voraus. Nach Ansicht der FinVerw. muss der ArbN dieselbe Tätigkeitsstätte nicht arbeitstäglich aufsuchen (s. auch BTDrucks. 17/10774, 14). Vielmehr soll eine berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte auch dann vorliegen, wenn der ArbN an dieser mindestens an drei Tagen wöchentlich tätig wird (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 113). Der Wortlaut der Vorschrift rechtfertigt diese Auffassung uE nicht. Vielmehr ist es danach erforderlich, dass der ArbN mindestens 48 Monate auswärts an einer Tätigkeitsstätte tätig ist und diese auch arbeitstäglich aufsucht (zu Unterbrechungen s. Satz 5 und Anm. 505a).

Anwendung von Satz 3 Nr. 5: Rechtsfolge ist, dass Unterkunftskosten nach Ablauf von 48 Monaten nur bis zur Höhe des Betrags nach Satz 3 Nr. 5 angesetzt werden dürfen. Gemeint ist damit offensichtlich der in Satz 3 Nr. 5 Satz 4 genannte Betrag von „höchstens 1.000 Euro im Monat“. Unterkunftskosten werden danach nur noch bis zur Höhe der vergleichbaren Aufwendungen im Rahmen einer dHf., also beschränkt auf den Höchstbetrag von 1000 €, als WK berücksichtigt (s. zu Satz 3 Nr. 5 Satz 4 Anm. 498).

505a f) Unterbrechung (Satz 5)

Satz 5 bestimmt typisierend, dass nur eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte von mindestens sechs Monaten zu einem Neubeginn der 48-Monatsfrist führt. Eine vergleichbare Bestimmung findet sich in Abs. 4 Satz 7.

Unterbrechung dieser beruflichen Tätigkeit: Die in Satz 4 genannte längerfristige berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte muss während des 48-Monatszeitraums unterbrochen werden. Unterbrechung kann ua. eintreten durch Urlaub, Krankheit, aber auch durch Tätigkeit an einer anderen auswärtigen Tätigkeitsstätte oder durch Aufgabe der Auswärtstätigkeit.

Sechs Monate: Erste eine Unterbrechung von sechs Monaten führt zu einem Neubeginn der 48-Monatsfrist. Bei einer Unterbrechung von weniger als sechs Monaten läuft demgemäß die Frist weiter. Auch die Prüfung des Unterbrechungszeitraums erfolgt im Nachhinein mit Blick auf die zurückliegende Zeit (ex-post-Betrachtung; BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 113).

8. Aufwendungen für Arbeitsmittel (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6)

a) Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6

506 aa) Rechtsentwicklung der Nr. 6

ESTG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): In § 16 Abs. 5 Nr. 5 wurden die Arbeitsmittel (Werkzeuge und Berufskleidung) erstmalig als WK erwähnt, allerdings auf ArbN beschränkt.

ESTG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. I 1934, 1261): Die Vorschrift wurde, erweitert auf alle Überschusseinkünfte, in § 9 Satz 3 Nr. 5 übernommen. Sie galt bis zur Änderung durch das StReformG 1990 als Nr. 6 unverändert weiter (s. auch Anm. 4).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Die Vorschrift wurde neu gefasst. Satz 1 enthielt die Klarstellung, dass nur typische

Berufskleidung Arbeitsmittel ist; Werkzeuge und typische Berufskleidung wurden als Beispiele des Arbeitsmittelbegriffs ausdrücklich kenntlich gemacht. 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 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Der in Satz 2 enthaltene Hinweis auf die Anwendung der Regeln für gWG gem. § 6 Abs. 2 wurde wegen der ergänzenden Änderung der Nr. 7 als redaktionelle Anpassung wieder gestrichen.

bb) Bedeutung und Geltungsbereich der Nr. 6

507

Steuersystematik: Bei zutreffendem Verständnis des den WK-Begriff definierenden Veranlassungsprinzips kommt Nr. 6 als *lex specialis* gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 lediglich ein ausschließlich klarstellender Aussagegehalt zu; Nr. 6 hat daher grds. nur klarstellende Bedeutung. Eine Ausnahme gilt für die typische Berufskleidung (s. Anm. 546, 551 ff.).

Aufwendungen eines Stpfl. für Bekleidung gehören im Normalfall auch bei einer gewissen Erwerbsnähe zu den nicht abziehbaren, unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung, die nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des stl. Existenzminimums pauschal abgegolten oder als agB abziehbar sind. Als Ausnahme zu diesem Grundsatz hat der Gesetzgeber in Nr. 6 erläuternd zur Arbeitsmittelregelung festgelegt, dass Aufwendungen für typische Berufskleidung WK sind. Hier tritt der berufliche Bezug derart in den Vordergrund, dass der Bezug zur allgemeinen Lebensführung nach dem Willen des Gesetzgebers für die Einkommenbesteuerung vernachlässigt werden kann (BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837; v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; v. 13.11.2013 – VI B 40/13, BFH/NV 2014, 335). Nr. 6 stellt insofern eine konstitutive Regelung dar, die die typische Berufskleidung in den WK-Bereich verlagert.

Geltungsbereich der Nr. 6: Der Anwendungsbereich beschränkt sich nicht auf § 19. Die Regelung gilt im Grundsatz für sämtliche Überschusseinkunftsarten (s. Anm. 544).

cc) Verhältnis zu anderen Vorschriften

508

Verhältnis zu Nr. 4: Nr. 4 ist im Verhältnis zu Nr. 6 *lex specialis*. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem Pkw. können deshalb nur nach Nr. 4 als WK geltend gemacht werden (BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805). Entsprechendes trifft auf Familienheimfahrten nach Nr. 5 zu (glA von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. H 3 [7/2007]).

Verhältnis zu § 3 Nr. 30 und 31: Entschädigungen für die betriebliche Benutzung von Werkzeugen eines ArbN durch den ArbG sind stfrei. Ein WK-Abzug kommt insoweit nicht in Betracht (§ 3c; s. auch § 3 Nr. 30 Anm. 3). Die kostenlose oder verbilligte Überlassung typischer Berufskleidung durch den ArbG an den ArbN ist ebenfalls stfrei (§ 3 Nr. 31; s. Anm. 556).

Verhältnis zu § 3 Nr. 45: Seit VZ 2000 ist die private Nutzung von betrieblichen PC und Telekommunikationsgeräten stfrei (s. § 3 Nr. 45 Anm. 1 ff.; zu PC als WK s. Anm. 580).

Verhältnis zu § 3 Nr. 50: Siehe BFH v. 29.3.2006 (VI R 24/03, BStBl. II 2006, 473).

Verhältnis zu § 3c: Der WKAbzug ist ausgeschlossen, wenn die Kosten für das Arbeitsmittel in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit streifen Einnahmen stehen (Nds. FG v. 10.6.1999 – V 503/96, EFG 1999, 1216, rkr., betr. Computeranlage eines Gerichtsvollziehers).

Verhältnis zu Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b: Nr. 6 hat Vorrang vor der die Kosten der Ausstattung eines häuslichen Arbeitszimmers betreffenden Regelung (BFH v. 5.10.2011 – VI R 91/10, BStBl. II 2012, 127).

Verhältnis zur AfA und zu § 6 Abs. 2: Siehe Anm. 549.

b) Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten (Satz 1)

509 aa) Begriff der Arbeitsmittel

Eine gesetzliche Definition des Begriffs der Arbeitsmittel existiert nicht. Lediglich als Beispiele nennt das Gesetz Werkzeuge und typische Berufskleidung.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Arbeitsmittel solche WG, die unmittelbar der Erledigung beruflicher bzw. sonstiger erwerbsbezogener Arbeiten dienen bzw. zu dienen bestimmt sind (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723, mwN; v. 30.6.2010 – VI R 45/09, BStBl. II 2011, 45, zum Diensthund).

Das Unmittelbarkeitserfordernis (s. Anm. 152) hat der BFH bislang im Bereich der Arbeitsmittel nicht aufgegeben, wenngleich es zB bei der Begriffsdefinition betreffend die Anschaffung einer Brille fehlt (BFH v. 23.10.1992 – VI R 31/92, BStBl. II 1993, 193). Es kommen uE auch WG, die lediglich einen mittelbaren Erwerbsbezug aufweisen, bei einem nachweisbaren, dem Wesentlichkeitsgrundsatz entsprechenden Veranlassungszusammenhang als Arbeitsmittel in Betracht (glA von BORNHAUPT, FR 2000, 971).

Bei der Beurteilung der Arbeitsmitteleigenschaft wird jedoch die Frage, ob zwischen den Aufwendungen und der Tätigkeit ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, überlagert durch die notwendige Abgrenzung zu Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl. mit sich bringen. Derartige Aufwendungen können, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit anfallen, nach § 12 Nr. 1 Satz 2 nicht als WK abgezogen werden. Als Arbeitsmittel kann ein WG nur dann uneingeschränkt angesehen werden, wenn feststeht, dass der Stpfl. den Gegenstand zumindest weitaus überwiegend beruflich verwendet, eine private Mitbenutzung also von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723; s. Anm. 546).

Kreis der Arbeitsmittel: Wenngleich es sich bei Arbeitsmitteln, wie auch die beispielhafte Erwähnung von Werkzeugen und Berufskleidung verdeutlicht, üblicherweise um körperliche Gegenstände handelt, sind uE auch immaterielle WG (zB Rechte, wirtschaftlich konkretisierte Anwartschaften oÄ) unter die Arbeitsmittelregelung subsumierbar. Die vom BFH gegebene Definition der Arbeitsmittel lässt dies zu.

► *Werkzeuge* sind nur beispielhaft erwähnt. Werkzeuge sind Geräte zur Bearbeitung von Werkstücken oder Werkstoffen per Hand oder Maschine, also Hand- oder Maschinenwerkzeuge bzw. Hilfsmittel, die zur leichteren Handhabung, zur Herstellung oder zur Bearbeitung eines Gegenstands verwendet werden (s. § 3 Nr. 30 Anm. 6; s. auch Anm. 580).

► *Zur Berufskleidung* s. Anm. 551 ff.

bb) Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkunftserzielung**(1) Aufwendungen**

510

Zu den Arbeitsmittelaufwendungen gehören vor allem die für den Erwerb bzw. die Herstellung des entsprechenden WG getätigten Beträge, wobei es sich üblicherweise um AK handeln dürfte. Zum Aufwendungsbegriff im Einzelnen gelten die Ausführungen im Rahmen der allgemeinen WK-Definition, s. Anm. 65. Auch die mittelbar durch die erwerbsbezogene Nutzung des WG veranlassten Aufwendungen (zB Kreditkosten zur Kaufpreisfinanzierung eines Arbeitsmittels, laufende Erhaltungsaufwendungen, Reisekosten zur Beschaffung von Arbeitsmitteln) können abziehbar sein (s. VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. H 26 [4/2013]).

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 (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782, zu C.IV.c; v. 7.6.2000 – III R 82/92, BFH/NV 2000, 1462).

Der Grundsatz, dass Üblichkeit, Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit von Aufwendungen keine Elemente des WK-Begriffs sind, gilt auch für die Arbeitsmittel (s. Anm. 201). Allerdings ist zu beachten, dass der Angemessenheitsvorbehalt des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 auch im Regelungsbereich der WK anzuwenden ist (§ 9 Abs. 5; s. § 4 Anm. 1603; VON BORNHAUPT, FR 2000, 971; H 9.12 „Angemessenheit“ LStH). Wegen der Einzelheiten, insbes. der Frage der Angemessenheit, s. Erläuterungen zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7, § 4 Anm. 1621 ff. Der Verlust oder die Beschädigung von Arbeitsmitteln führt zu WK, soweit nicht die AHK selbst bereits einkunftsmindernd berücksichtigt worden sind (s. Anm. 193).

Nachweis des Erwerbsbezugs: Gemäß den allgemeinen Beweislastregeln (vgl. Anm. 55) muss den Nachweis der entstandenen Aufwendungen der Art und Höhe nach sowie der ausschließlich erwerbsbezogenen Nutzung der Stpfl. führen, der die Aufwendungen steuermindernd geltend macht (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723; v. 21.9.2010 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; H 9.12 „Nachweis der beruflichen Nutzung“ LStH).

(2) Zusammenhang mit Einkunftserzielung

511

Erwerbsbezogene Veranlassung: Die den allgemeinen WK-Begriff definierenden Grundsätze des Veranlassungsprinzips mit ihrer objektiven und subjektiven Inhaltskomponente gelten auch für die Arbeitsmittelaufwendungen (s. allgemein zum Veranlassungsprinzip Anm. 130–139, zur Veranlassung Anm. 140–143, zum Veranlassungszusammenhang Anm. 145–154). Danach setzt die Arbeitsmittelqualifikation voraus, dass die Anschaffung oder Herstellung des WG nachweisbar im Wesentlichen durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit veranlasst ist; es schließt sich idR eine erwerbsbezogene Nutzung an (zur Umwidmung s. BFH v. 2.2.1990 – VI R 22/86, BStBl. II 1990, 684).

Zum Sonderfall der auch im Arbeitsmittelbereich anzutreffenden Fehltaufwendungen s. allgemein Anm. 165 und zur Abgrenzung gegenüber der Privatsphäre s. Anm. 546 (zu Fehltaufwendungen s. auch VON BORNHAUPT, FR 2000, 971).

Bezug zu einer Einkunftsart: Abs. 1 Nr. 6 gilt rechtssystematisch einheitlich für alle vier Überschusseinkunftsarten.

Beispiele: Werkzeuge, Büromaterial oder rein erwerbsbezogen genutzte Schreibmaschine eines Vermieters; Fachbücher und Fachzeitschriften eines Wertpapierinhaber

bers oder Rentenbeziehers; nicht durch eine Aufwandsentschädigung abgedeckte Arbeitsmittel eines Abgeordneten.

Ungeachtet dessen ist festzustellen, dass die Probleme der Besteuerungspraxis schwerpunktmäßig bei den Einkünften des § 19 liegen.

Steht ein als Arbeitsmittel qualifiziertes WG im Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten (zB Verwendung eines Computers im Rahmen der Einkunftsarten des § 19 und des § 21), so ist uE – falls es an einem dominanten Beziehungszusammenhang entsprechend dem Wesentlichkeitsgrundsatz fehlt – wegen des einkunftsartenspezifisch ausgestalteten Leistungsfähigkeitsprinzips eine ggf. schätzungsweise Aufteilung vorzunehmen.

Zeitlicher Zusammenhang: Der Erwerbsbezug von Arbeitsmittelaufwendungen kann sich – entsprechend dem allgemeinen WKBegriff – in einer geplanten, laufenden oder zurückliegenden steuerrelevanten Tätigkeit manifestieren. Auch vorab entstandene und vergebliche Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung von Arbeitsmitteln kommen entsprechend den allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen als WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 in Betracht (s. allgemein Anm. 161–172). Zur Unterbrechung der Einkunfterzielung s. Anm. 167 und zum Wechsel des Veranlassungszusammenhangs s. Anm. 183.

512 (3) Abgrenzung zur Privatsphäre

Die Zugehörigkeit zu den Arbeitsmitteln kann idR für solche WG leicht bejaht werden, die bereits ihrer Art oder ihrem objektiven Charakter nach der erwerbsbezogenen Tätigkeit des 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 Arbeitsmitteln oft umstritten. Nach stRspr. sind Arbeitsmittel solche WG, die unmittelbar der Erledigung der beruflichen Arbeiten dienen und deren Einsatz eine sinnvolle und effektive Erledigung der berufsbedingten Arbeiten ermöglicht bzw. fördert. Dabei ist grds. der tatsächliche Verwendungszweck des WG im Einzelfall entscheidend. Bei der Anschaffung von solchen WG, die ihrer Art nach auch im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet werden (zB Computer, Geräte der Unterhaltungselektronik), kommt eine Anerkennung als WK uneingeschränkt nur in Betracht, wenn feststeht, dass der ArbN den Gegenstand weitaus überwiegend beruflich verwendet hat, eine private Mitbenutzung also von ganz untergeordneter Bedeutung ist. Die Beurteilung dieser Frage hängt grds. von der tatsächlichen Zweckbestimmung und Funktion des WG im Einzelfall ab, weniger vom objektiven Charakter des angeschafften WG (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723).

Da die private Nutzung gegenüber der festgestellten beruflichen von ganz untergeordneter Bedeutung sein muss, ist zunächst der Umfang der jeweiligen Nutzung zu ermitteln. Die Bestimmung der Unschädlichkeitsgrenze für eine private Mitbenutzung ist uE eine Wertungsfrage im Einzelfall. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung ist die teilweise im Schrifttum zu findende 10 %-Bagatellgrenze für den privaten Nutzungsanteil als vom Stpfl. im Einzelfall widerlegbare Orientierungsleitlinie geeignet (BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958, zu PC; H 9.12 „Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ LStH). Das gelegentliche Ausleihen eines Arbeitsmittels an Kollegen ist dabei allein nicht als wesentliche private Mitveranlassung zu beurteilen (BFH v. 15.5.1981 – VI R 66/78, BStBl. II 1981, 735).

Ist die private Mitbenutzung von nicht ganz untergeordneter Bedeutung, so gehörten nach der früheren Rspr. des BFH grds. die gesamten Aufwendungen zu

den nach § 12 Nr. 1 Satz 2 nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung. Nachdem der BFH das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot aufgegeben hat (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672), ist bei einem gemischt genutzten Gegenstand grds. eine Aufteilung im Schätzungswege in Betracht zu ziehen (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723; s. zur Aufteilung § 12 Anm. 66; wegen der Besonderheit bei typischer Berufskleidung s. Anm. 552). Zu beachten ist, dass nach der Rspr. des BFH unverzichtbare Aufwendungen für die Lebensführung wie Kleidung, Brille oder Uhr dem Anwendungsbereich entzogen sind und auch für eine Aufteilung nicht in Betracht kommen (BFH v. 20.7.2005 – VI R 50/03, BFH/NV 2005, 2185, zur Arbeitsbrille, mwN; v. 21.9.2010 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; v. 13.11.2013 – VI B 40/13, BFH/NV 2014, 335; s. Anm. 531). Ein WKAbzug scheidet in diesem Fall auch dann aus, wenn das WG auch oder sogar ausschließlich am Arbeitsplatz getragen wird.

Der BFH hatte bereits vor der Entscheidung v. 21.9.2009 (GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) eine Aufteilung sog. gemischter Aufwendungen in nicht abziehbare Kosten der Lebensführung und WK für zulässig erklärt, wenn objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbar 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 1971, 327; v. 29.1.1971 – VI R 6/68, BStBl. II 1971, 159; v. 18.2.1977 – VI R 182/75, BStBl. II 1977, 464; v. 29.4.1977 – VI R 208/75, BStBl. II 1977, 716; 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; v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958, zu PC.

c) Nr. 7 bleibt unberührt (Satz 2)

513

Wegen des Verweises in Nr. 6 Satz 2 auf Nr. 7 gelten deren Regelungen auch für Arbeitsmittel. Danach sind zum einen die AfA-Regeln des § 7 zu beachten (Nr. 7 Satz 1). Im Übrigen ist die Bewertungsfreiheit des § 6 Abs. 2 zu berücksichtigen (Nr. 7 Satz 2). Steuersystematisch betrachtet hat die Regelung der Nr. 7, und damit insbes. die AfA-Regelung, Vorrang vor Nr. 6 (BFH v. 16.2.1990 – VI R 85/87, BStBl. II 1990, 883).

Vorrang der AfA-Regelung (Nr. 6 Satz 2 iVm. Nr. 7 Satz 1): Grundsätzlich gilt für die zeitliche Berücksichtigung von Arbeitsmittelaufwendungen – wie für alle anderen WKarten – das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 (zB bei nicht abnutzbaren Arbeitsmitteln oder gWG). Handelt es sich bei den Arbeitsmitteln iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 allerdings um abnutzbare WG, deren Verwendung oder Nutzung durch den 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 (FG München v. 29.3.2011 – 13 K 2013709, juris, rkr., zur AfA-Berechnung bei Arbeitsmitteln, die vorher privat genutzt wurden).

Bei als Arbeitsmittel 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. 572.

Auch eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 5 ist betreffend Arbeits-

mitteln zulässig, falls das die Abschreibung auslösende schadensbegründende Ereignis nicht ausnahmsweise dem privaten Bereich zuzuordnen ist (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185797, BStBl. II 2004, 491, mwN).

Geringwertige Wirtschaftsgüter (Nr. 6 Satz 2 iVm. Nr. 7 Satz 2): § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 gewähren dem Stpfl. für gWG mit AHK von bis zu 410 € ein Wahlrecht, die AHK sofort als BA abzuziehen oder über die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Nr. 7 schreibt die entsprechende Anwendung für Überschusseinkünfte vor (s. im Einzelnen § 6 Anm. 1276).

d) Wichtige Anwendungsfälle der Nr. 6 (Arbeitsmittel)

aa) Typische Berufskleidung

514 (1) Begriff der typischen Berufskleidung

Zur typischen Berufskleidung gehören nach der Rspr. des BFH solche Kleidungsstücke, die ihrer Beschaffenheit nach objektiv nahezu ausschließlich nur für die berufliche Nutzung bestimmt und geeignet und wegen der Eigenart des Berufs nötig sind (BFH v. 19.1.1996 – VI R 73/94, BStBl. II 1996, 202). Kleidungsstücke, deren Benutzung als normale bürgerliche Kleidung im Rahmen des Möglichen und Üblichen liegt, scheiden als typische Berufskleidung aus. Mit der Begrenzung auf typische Berufskleidung wollte der Gesetzgeber den WKAbzug auf solche Berufskleidung beschränken, bei der offensichtlich ist, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist und damit eine Kollision zur privaten Lebensführung und zum privaten Bekleidetsein von vornherein ausschließt.

Eine geringfügige private Mitbenutzung typischer Berufskleidung ist unbeachtlich (BFH v. 4.2.1972 – VI R 256/68, BStBl. II 1972, 579; v. 9.3.1979 – VI R 171/77, BStBl. II 1979, 519). Eine private Mitbenutzung von 15,5% ist nicht mehr geringfügig, so dass ein WKAbzug insgesamt ausscheidet (BFH v. 21.11.1986 – VI R 173/83, BStBl. II 1982, 262).

Beispiele für typische Berufskleidung: Büromäntel von Architekten, Ingenieuren, technischen Zeichnern, sonstigen Büroangestellten ua., nicht jedoch sog. Sommerstaubmäntel (vgl. BFH v. 24.4.1956 – I 228/55 U, BStBl. III 1956, 195; v. 9.3.1979 – VI R 171/77, BStBl. II 1979, 519); weißer Arzt- oder Apothekerkittel (BFH v. 6.12.1990 – VI R 65/90, BStBl. II 1991, 348); Monteuranzüge; Zunftkleidung der Handwerker; Arbeitskleidung der Bergleute und Schornsteinfeger; Artistengarderobe; typische Schutzkleidung der Kanalarbeiter oder Schiffer; Lichtschutzbrille des Flugpersonals (FG Hamb. v. 17.1.1972 – III 24/70, EFG 1972, 329, rkr.); Uniformen von Soldaten (BFH v. 4.2.1972 – VI R 256/68, BStBl. II 1972, 379; v. 9.3.1979 – VI R 171/77, BStBl. II 1979, 519; v. 20.11.1979 – VI R 25/78, BStBl. II 1980, 75), Polizisten, Stewardessen, Pförtner, Hotelpagen oÄ (BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837; s. aber zu Schuhen etc. einer Stewardess FG Berlin-Brandenb. v. 31.5.2011 – 10 K 10202/09, juris, rkr.); Talar eines Geistlichen; Robe und Barett der Richter und Rechtsanwälte (BFH v. 24.1.1958 – VI 278/56 U, BStBl. III 1958, 117; v. 3.7.1959 – VI 60/57 U, BStBl. III 1959, 328); Sportkleidung (Turnschuhe, Turnhose, Trainingsanzüge usw.) der Sportlehrer und sonstigen Erzieher, falls die private Mitbenutzung von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 21.11.1986 – VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262; eingehend Anm. 580 „Sportsachen“); zur Reinigung der Arbeitskleidung s. Anm. 556.

Die aufgezählten Beispiele zeigen, dass in der Praxis im Wesentlichen solche Kleidungsstücke zur typischen Berufskleidung zu rechnen sind, die berufs-

typisch die Funktion entweder einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen (BFH v. 6.6.2005 – VI B 80/04, BFH/NV 2005, 1792; s. auch R 3.31 Abs. 1 LStR). Dabei erlangt bürgerliche Kleidung nicht allein dadurch den Charakter von typischer Berufskleidung, dass der ArbG das Tragen der Kleidung (zB Lodenmantel eines Forstbeamten) angewiesen oder mit einem Dienstabzeichen versehen hat, wenn dadurch eine Nutzung im privaten Bereich nicht nahezu ausgeschlossen ist (BFH v. 19.1.1996 – VI R 73/94, BStBl. II 1996, 202).

(2) Abgrenzung zur bürgerlichen Kleidung

515

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 u.Ä. Damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen bewirken keinen WKAbzug, auch wenn feststeht, dass die Kleidungsstücke ausschließlich bei der Berufsausübung benutzt und verschlissen werden; denn anders als bei der typischen Berufskleidung würde die bürgerliche Kleidung auch ohne den entsprechenden Beruf angeschafft und getragen (BFH v. 20.11.1979 – VI R 25/78, BStBl. II 1980, 75, betr. einen Dekorateur, der seine Kleidungsstücke nachweislich nur während der Dienstzeit trägt und sie in seinem beruflichen Spind aufbewahrt).

Vgl. BFH v. 20.11.1979 – VI R 143/77, BStBl. II 1980, 73: Trachtenanzug des Geschäftsführers eines im bayerischen Stil gehaltenen Nürnberger Lokals gehört zur bürgerlichen Kleidung, da private Nutzung nicht ausgeschlossen; v. 7.6.1984 – IV R 81/82, BFH/NV 1986, 160: Abendgarderobe und Folklorekleidung einer Sängerin; v. 6.12.1990 – IV R 65/90, BStBl. II 1991, 348: weiße Hemden (T-Shirts), Schuhe und Socken eines Arztes; v. 18.4.1991 – IV R 13/90, BStBl. II 1991, 751: Konzertkleider und schwarze Hose einer selbständig tätigen Musikerin und Solistin; v. 7.4.1992 – VI R 113/88, BStBl. II 1992, 854: Feldjacke; v. 24.4.1992 – VI R 94/89, BFH/NV 1993, 12: Tropenkleidung einschließlich Tropenhelm; v. 19.1.1996 – VI R 73/94, BStBl. II 1996, 202: Lodenmantel (auch mit Dienstabzeichen) eines Forstbeamten.

Ausnahmefälle abziehbarer Aufwendungen für bürgerliche Kleidung: Ausnahmsweise können auch solche Kleidungsstücke zur typischen Berufskleidung gehören, die ihrer Art nach der bürgerlichen Kleidung zuzurechnen sind. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die Verwendung dieser Kleidungsstücke für Zwecke der privaten Lebensführung aufgrund 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, BStBl. II 1991, 751).

Beispiele: bejaht für: weiße Hosen eines Arztes (BFH v. 18.4.1991 – IV R 13790, BStBl. II 1991, 348); schwarzer Anzug eines Leichenbestatters (BFH v. 30.9.1970 – I R 33/69, BStBl. II 1971, 50); Cut eines Empfangschefs, Frack und schwarzer Anzug eines Kellners (BFH v. 9.3.1979 – VI R 171/77, BStBl. II 1979, 519); schwarze Hose eines Kellners iVm. der Kellnerjacke (BFH v. 4.12.1987 – VI R 20/85, BFH/NV 1988, 703); schwarzer Anzug eines katholischen Geistlichen (BFH v. 10.11.1989 – VI R 159/86, BFH/NV 1990, 288; verneinend für Croupier FG Ba-Württ. v. 31.1.2006 – 4 K 448/01, EFG 2006, 809, rkr.); Hemden mit Schulterklappen eines Fliegenieurs (Hess. FG v. 28.11.1988 – 9 K 292/87, EFG 1989, 173, rkr.); Sportkleidung eines

Sportlehrers (FG Düss. v. 16.11.1995 – 8 K 1838/95 E, EFG 1996, 176, rkr.; FG Münster v. 12.11.1996 – 8 K 2250/94 E, EFG 1997, 334, rkr.).

verneint für: Abendgarderobe, Folklorekleidung sowie Kleidung im Freizeitlook einer selbständig tätigen Sängerin, selbst wenn eigens für Bühnen- oder Fernsehauftritte beschafft und nur anlässlich dieser Auftritte getragen (BFH v. 7.6.1984 – IV R 81/82, BFH/NV 1986, 160); außergewöhnlich hohe Aufwendungen einer Schauspielerin und Fernsehansagerin für Kosmetika und bürgerliche Kleidung (BFH v. 6.7.1989 – VI R 91–92/87, BStBl. II 1990, 49); Abendkleider und schwarze Hosen einer Instrumental-solistin (BFH v. 18.4.1991 – IV R 13/90, BStBl. II 1991, 751); weiße Bekleidung eines Masseurs (BFH v. 16.8.1994 – I B 5/94, BFH/NV 1995, 207) und eines Arztes (BFH v. 18.4.1991 – IV R 13/90, BStBl. II 1991, 348); schwarze Röcke und weiße Blusen einer Hotel-Empfangssekretärin (FG Saarl. v. 12.10.1988 – 1 K 23/88, EFG 1989, 110, rkr.); schwarze Schuhe eines Flugingenieurs, die er zu seiner Uniform trägt (Hess. FG v. 28.11.1988 – 9 K 292/87, EFG 1989, 173, rkr.); Schuhe eines Briefträgers (FG Saarl. v. 26.11.1993 – 2 K 28/93, EFG 1994, 237, rkr.).

Beruflich bedingte Bekleidungsmehraufwendungen: Wegen des inzwischen aufgegebenen sog. Aufteilungs- und Abzugsverbots nach § 12 Nr. 1 Satz 2 (s. Anm. 546) versagte der BFH grds. auch bei einem besonders hohen, berufsbedingten Verschleiß bürgerlicher Kleidung den WKAbzug; eine stl. Berücksichtigung kam ausnahmsweise nur dann in Betracht, falls die nicht unwesentliche beruflich veranlasste Abnutzung vom normalen Kleidungsverschleiß nach objektiven Maßstäben zutreffend und in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzbar war.

BFH v. 24.7.1981 – VI R 171/78, BStBl. II 1981, 781, betr. Kfz.-Elektrikermeister bei Arbeit mit Säuren; v. 10.10.1986 – VI R 61/83, BFH/NV 1987, 33, betr. einen Bauingenieur; v. 6.7.1989 – IV R 91–92/87, BStBl. II 1990, 49, betr. Kleidung einer Schauspielerin und Fernsehansagerin.

Beispiele für berufsbedingten Verschleiß: Beschädigung oder Verschmutzung bürgerlicher Kleidung durch einen nachweisbar beruflich veranlassten Unfall bzw. ein entsprechendes Schadensereignis (s. o.V., HFR 1981, 566; RÖSSLER, FR 1982, 283).

Diese Rspr. war und ist uE nicht gerechtfertigt. Rechtssystematisch gehören Aufwendungen für bürgerliche Kleidung zu den unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung; sie sind dem Anwendungsbereich des § 9 entzogen, auch wenn ein beruflicher Veranlassungszusammenhang zu bejahen ist. Eine Ausnahme besteht ausdrücklich – konstitutiv – nur für den Abzug typischer Berufskleidung (s. Anm. 546).

516 (3) Umfang des Werbungskostenabzugs

Ist ein Kleidungsstück als typische Berufskleidung zu qualifizieren, sind nicht nur die AK, sondern auch sonstige Aufwendungen zu seiner Instandhaltung oder Reinigung uneingeschränkt WK, wobei es – wie bei der Anschaffung – auf das Entstehen von Mehraufwand nicht ankommt (BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837; FG Rhld.-Pf. v. 28.9.2010 – 2 K 1638/0, juris, rkr.). Auch im eigenen Haushalt anfallende Reinigungskosten sind beruflich veranlasst, und zwar sowohl die unmittelbaren Kosten des Waschvorgangs (Kosten für Wasser, Energie, Wasch- und Spülmittel) als auch die Aufwendungen in Form der Abnutzung der eingesetzten 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, BStBl. II 1993, 837; v. 29.6.1993 – VI R 53/92, BStBl. II 1993, 839; v. 26.9.1993 – VI R 64/92, BFH/NV 1994, 97; aA Nds. FG v. 10.12.2008 – 7 K 166/08, EFG 2010, 707, rkr.; s. Anm. 580 „Waschmaschine“). Abziehbar sind auch die Aufwendungen für Instandhaltung, Wartung und Reparatur typischer Berufskleidung. Der BFH erkennt die berufliche

Veranlassung der Reinigung auch dann an, wenn die typische Berufskleidung zusammen mit privater Wäsche in einheitlichen Waschvorgängen gereinigt wird. Dabei kann der beruflich verursachte Aufwand auf der Grundlage der Kosten des einzelnen Waschmaschinenlaufs zB anhand repräsentativer Daten von Verbraucherverbänden oder Herstellern geschätzt werden. Die Schätzung kann auch ausgehend von der jährlich anfallenden Menge der zu reinigenden typischen Berufskleidung in der Form erfolgen, dass die dafür insgesamt erforderliche Zahl zusätzlicher Waschmaschinenläufe bestimmt und mit den Kosten eines einzelnen Waschmaschinenlaufs vervielfältigt wird (BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837).

Steuerfrei ist die Gestellung (und Übereignung) typischer Berufskleidung durch den ArbG (§ 3 Nr. 31; s. § 3 Nr. 31 Anm. 1 und 2).

bb) Bücher

517

Veranlassungsprinzip: Bücher sind als Arbeitsmittel nur dann uneingeschränkt WK, wenn sie nachweisbar ausschließlich oder zumindest weitaus überwiegend für erwerbsbezogene Zwecke genutzt werden, wobei dies für jedes einzelne Buch gesondert zu entscheiden ist (BFH v. 19.4.1991 – VI R 164/87, BFH/NV 1991, 598). Entscheidend ist die konkrete Funktion des Buchs im Einzelfall, also der tatsächliche Verwendungszweck. Dabei ist der Umfang der Nutzung nicht entscheidend (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723, zu Büchern als Arbeitsmittel eines Lehrers).

Erst wenn die Untersuchung des tatsächlichen Verwendungszwecks zu keinem eindeutigen Ergebnis führt, kann der objektive Charakter des Buchs den Ausschlag geben (BFH v. 21.5.1992 – VI R 70/91, BStBl. II 1992, 1015; v. 19.4.1991 – VI R 164/87, BFH/NV 1991, 598; v. 2.2.1990 – VI R 112/87, BFH/NV 1990, 564). Bei einem beruflich und privat verwendeten Buch ist eine Aufteilung der Kosten in Betracht zu ziehen (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723, unter Hinweis auf BFH v. 21.9.2010 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

Typische Fachbücher sind dadurch charakterisiert, dass sich ihr sachlicher Inhalt ganz überwiegend auf das spezielle berufliche oder sonstige erwerbsbezogene Fachgebiet des Stpfl. beschränkt; die Verwendung für erwerbliche Zwecke kann insoweit unterstellt werden, so dass Arbeitsmittel gegeben sind (BFH v. 21.5.1992 – IV R 70/91, BStBl. II 1992, 1915, mwN). Wann konkret ein Fachbuch vorliegt, kann nur im Einzelfall entschieden werden.

Bücher allgemeinbildenden Inhalts wie Nachschlagewerke und Biographien sowie Bücher schöngeistigen Inhalts werden nicht nur von Stpfl. gekauft und gelesen, die sie im Rahmen ihres Berufs oder Betriebs verwenden, sondern auch von zahlreichen anderen Personen. Nach stRspr. gilt daher für sie, dass ihre Anschaffung schon aus Gründen der stl. Gerechtigkeit den Kosten der Lebensführung zuzurechnen ist, wenn nicht nachprüfbar oder klar erkennbar ist, ob und in welchem Umfang sie dem Beruf dienen (BFH v. 16.10.1981 – VI R 180/79, BStBl. II 1982, 67; v. 27.9.1991 – VI R 1/90, BStBl. II 1992, 195; v. 21.5.1992 – IV R 70/91, BStBl. II 1992, 1015; v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723).

cc) Musikinstrumente

(1) Veranlassungsprinzip

518

Musikinstrumente werden in einer Vielzahl von Fällen zur privaten Verwendung angeschafft und gehören nicht zu den typischen Arbeitsmitteln, die bereits von

ihrer objektiven Beschaffenheit her ausschließlich beruflich genutzt werden. Zur Beurteilung der beruflichen Veranlassung sind deshalb regelmäßig eingehende Feststellungen über den Umfang der beruflichen und privaten Nutzung zu treffen (BFH v. 30.4.1993 – VI R 99/89, BFH/NV 1993, 722).

Die nicht immer einheitliche Rspr. stellt im Rahmen der Beweiswürdigung, bei der regelmäßig die Probleme der Rechtsanwendung liegen, primär darauf ab, ob das 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 oder Orchestermusiker. Bei Musiklehrern an allgemeinbildenden Schulen stehen demgegenüber nicht die praktischen Fertigkeiten, sondern die theoretische Ausbildung der Schüler im Vordergrund. Von einem ständigen häuslichen Üben in erheblichem Umfang kann deshalb bei diesem Personenkreis idR nicht ausgegangen werden (s. BFH v. 30.4.1993 – VI R 99/89, BFH/NV 1993, 722, betr. Cembalo eines Musiklehrers; FG München v. 29.7.1999 – 16 K 108/97, 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) und die Höhe der AK (ggf. auch der Reparaturkosten) insbes. im Verhältnis zum tatsächlichen Umfang der beruflichen Nutzung sein. Hohe Kosten und eine zeitlich eher geringe berufliche Verwendung des Instruments sprechen für eine nicht unbedeutende private Mitveranlassung.

Weitere Einzelfälle:

► *Nicht anerkannt* wurden Aufwendungen für einen neuen Konzertflügel einer Musiklehrerin unter Bezugnahme auf die Höhe der Aufwendungen (BFH v. 10.3.1978 – VI R 111/76, BStBl. II 1978, 459; ähnlich einschränkend BFH v. 10.10.1986 – VI R 193/83, BFH/NV 1987, 88) und die Aufwendungen für die Reparatur eines im privaten Wohnzimmer aufgestellten, 75 Jahre alten Steinway-Flügels iHv. rd. 21000 DM durch eine Grundschullehrerin mit den Fächern Musik und Textiles Werken (FG Ba.-Württ. v. 18.12.1997 – 14 K 21/93, EFG 1998, 643, rkr.; s. auch Nds. FG v. 21.5.1982 – IX 208/80, EFG 1982, 562, rkr.; s. auch FG Ba.-Württ. v. 10.7.1984 – I 141/82, 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 Violoncello bei einem hauptberuflichen Musikschullehrer an einer Kreismusikschule, der Einzel- und Gruppenunterricht erteilt und als Korrepetitor für Teilnehmer an „Jugend musiziert“ und Konservatoriumsbesucher auf häusliches Üben in erheblichem Umfang angewiesen ist (FG Düss. v. 20.4.1993 – 8 K 191/90 E, EFG 1993, 575, rkr.); FG Berlin v. 13.11.1973 – V 125/73, EFG 1974, 311, rkr., betr. Elektroorgel einer Musiklehrerin; FG Münster v. 19.9.1975 – II 1829/74 E, EFG 1976, 178, rkr., betr. Cembalo eines hauptamtlichen Kirchenmusikers; FG Köln v. 23.3.1982 – VIII 144/80 E, EFG 1982, 560, rkr., betr. den gebrauchten Flügel eines Musiklehrers an einer allgemeinbildenden Schule; Nds. FG v. 11.6.1982 – IV 292/81, EFG 1982, 561, rkr., betr. Bechsteinflügel und Querflöte einer Instrumentallehrerin; FG München v. 27.5.2009 – 9 K 859/08, EFG 2009, 1449, rkr., betr. gebrauchten Flügel einer Musiklehrerin.

Stellungnahme: Die in der Rspr. vorzufindenden Typisierungen schaffen uE zwar in gewissem Umfang Rechtssicherheit bei der in diesem Bereich besonders schwierigen Rechtsanwendung. Jedoch sollte der Höhe der AK (s. zur Angemessenheitsfrage Anm. 200–203), der mit dem Instrument verbundenen Berufsfreude und insbes. dem häuslichen Umfeld als Beurteilungskriterien im Rahmen der Beweiswürdigung nicht eine entscheidende Bedeutung beigemessen werden. Der Stpl., der gerade wegen der Anzahl der zu seinem Haushalt gehörenden Personen kein stl. anerkanntes Arbeits- oder Musizierzimmer einrichten kann, wäre möglicherweise doppelt „bestraft“.

(2) Umfang des Werbungskostenabzugs

519

Bei einer Anerkennung der Arbeitsmitteleigenschaft können die mit der Anschaffung des Musikinstruments zusammenhängenden Kreditzinsen, die laufenden Unterhaltskosten (zB für Instandhaltungen) und die von der voraussichtlichen Nutzungsdauer abhängigen AfA-Beträge (ggf. Sofortabzug als gWG) stl. in Abzug gebracht werden. Die Frage der Nutzungsdauer ist vor allem bei wertvollen alten Instrumenten äußerst umstritten (zur Nutzungsdauer von Musikinstrumenten s. WOLF, FR 1999, 841).

Nach Auffassung des BFH unterliegt eine über 300 Jahre alte Meistergeige, die im Konzertalltag regelmäßig gespielt wird, einem technischen Verschleiß, der eine AfA auch dann rechtfertigt, wenn es wirtschaftlich zu einem Wertzuwachs kommt. Bei Instrumenten, die bereits über 100 Jahre alt sind und die regelmäßig im Konzertalltag gespielt werden, soll grds. eine Restnutzungsdauer von 100 Jahren angesetzt werden (BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194).

Auch bei antiquarisch erworbenen Musikinstrumenten sollte uE grds. von einer technischen Abnutzung durch Gebrauch ausgegangen werden, wenn das Instrument nicht als Sammlerstück, sondern für den (nahezu) täglichen Gebrauch angeschafft wurde. Dabei erscheint es – trotz der von der Sache her offenkundigen Unterschiede – sinnvoll, auch hier – insbes. bei regelmäßiger Pflege – die Abschreibungsdauer in Anlehnung an § 7 Abs. 4 Satz 1 auf 50 Jahre zu begrenzen, und zwar unabhängig davon, ob es sich um ein neues oder ein bereits über 100 Jahre altes Meisterinstrument handelt.

Bei neuen Musikinstrumenten hängt der Abschreibungssatz von der jeweiligen Nutzungsdauer ab (vgl. die amtlichen AfA-Tabellen mit einheitlichen AfA-Sätzen von 7–10 %). Bei neuen Meistergeigen sieht der BFH eine typisierende Nutzungsdauer von 50 Jahren als unbedenklich an (BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194). Der Verlust einer Violine einer Orchestermusikerin kann im Wege der AfA zu Erwerbsaufwendungen führen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491).

9. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7)

a) Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 7

aa) Rechtsentwicklung der Nr. 7

520

Preuß. EStG v. 24.6.1891 (Ges. Slg. 1891, 175): Die für alle Einkunftsarten geltende Regelung in § 9 Abs. 1 Nr. 5 enthielt die im Grundsatz der heutigen Nr. 7 entsprechende Regelung, dass vom Einkommen die regelmäßigen jährlichen Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden, Maschinen, Betriebsgerätschaften

usw. in Abzug zu bringen sind, soweit solche nicht bereits unter den BA verrechnet sind.

Preuß. EStG v. 19.6.1906 (Ges. Slg. 1906, 206): In § 8 Nr. I 4 wurde fast wörtlich die bisherige Regelung übernommen (usw. wird ersetzt durch den Begriff des sonstigen toten Inventars).

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359): Erstmals wurden in § 13 Nr. 1 Buchst. c die Abschreibungen für Substanzverringerungen als WK aufgenommen. Die ursprünglich in § 13 Nr. 1 Buchst. b enthaltene Fassung, wonach die jährlichen, den Verhältnissen entsprechenden Abschreibungen für Wertminderung zu den WK gehören, wurde angesichts des inflationären Preisanstiegs durch die Gesetzesnovelle v. 24.3.1921 (RGBl. 1921, 313) dahingehend geändert, dass „Abschreibungen für Wertminderung“ durch „Absetzung für Abnutzung“ ersetzt wurde.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Obwohl der Dualismus Gewinneinkünfte/Überschusseinkünfte nunmehr ausdrücklich in § 7 Abs. 2 festgeschrieben wurde, regelte § 16 Abs. 2–4 wegen vorhandener Zweifel über das Verhältnis von BA zu WK die Abschreibung weiterhin einheitlich für alle Einkunftsarten. Dabei wurden die gesamten AHK ohne Rücksicht auf eine Wertminderung als WK zugelassen, bei Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt, zeitanteilig (s. auch § 7 Anm. 6).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. I 1934, 1261): Sowohl die Formulierung „Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung“ in § 9 Nr. 6 als auch die erstmals vorgenommene Beschränkung auf die sog. Überschusseinkunftsarten entspricht im Wesentlichen der heutigen Rechtslage. Auf die für die Gewinneinkünfte geltende Regelung in § 7 wurde pauschal verwiesen.

II. StNG v. 20.4.1949 (WiGBl. 1949, 69): Im Zuge der Einfügung des § 7b (erhöhte Absetzungen für Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen) und des § 7d (erhöhte Absetzungen für Schiffe) in das EStG wurde die Verweisung in § 9 Nr. 6 auf § 7b und § 7d Abs. 1 erweitert.

Gesetz zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden v. 16.6.1964 (BGBl. I 1964, 353; BStBl. I 1964, 384): Die Verweisungen im Klammerzusatz wurden an die für Gebäude neu in § 7 eingefügten Abs. 4 und 5 sowie an § 54 (Sondervorschriften für Wohngebäude) angepasst (Verweis auf § 7 Abs. 1, 4, 5 und 6, §§ 7b, 54).

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 681): Die Verweisungen in Abs. 1 Nr. 7 wurden ergänzt und neu gefasst (Verweis auf § 7 Abs. 1 und 4–6, § 7a Abs. 1–3, 5 und 8, §§ 7b, 54).

StBereinG v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Die bisherigen Verweisungen wurden redaktionell angepasst (Verweis auf § 7 Abs. 1 und 4–6, § 7a Abs. 1–3, 5 und 7 und § 7b).

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Neben dem Wegfall des Klammerzusatzes mit der Verweisung auf bestimmte Absätze von § 7, 7a sowie § 7b wurde in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von WG die entsprechende Anwendung von § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 aufgenommen (sofortige Absetzung von sog. geringwertigen WG bis 800 DM bzw. 410 €). Durch den Wegfall des Klammerzusatzes hat sich inhaltlich keine Änderung ergeben.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Nr. 7 Satz 2 wurde neu gefasst. Danach konnte § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 mit der

Maßgabe angewendet werden, dass AHK bis zu 410 € sofort als WK abgesetzt werden konnten. Die Neuregelung galt nach § 52a Abs. 23e erstmals für die im VZ 2008 angeschafften oder hergestellten WG.

WachstBeschIG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Nr. 7 Satz 2 wurde ohne materiell-rechtl. Änderung an die Neufassung von § 6 Abs. 2 angepasst (BTD Drucks. 17/15, 18). Die Neuregelung ist erstmals für die im VZ 2010 angeschafften oder hergestellten WG anzuwenden (§ 52 Abs. 23d).

bb) Bedeutung der Nr. 7

(1) Vorbemerkung

521

Wegen des Vermögensneutralitätsprinzips (s. Anm. 185 ff.) scheiden Aufwendungen zur Anschaffung von WG grds. aus der stl. Erfassung aus. Soweit Aufwendungen in den Grenzen der Nr. 7 als WK behandelt werden können, gilt dies nach hM nur für die Aufwendungen, die sich auf die Anschaffung abnutzbarer WG beziehen. Aufwendungen für die Anschaffung von Grund und Boden scheiden demgemäß als WK insoweit aus (BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, BFH/NV 2011, 36). Aufwendungen auf die Vermögenssubstanz im Zusammenhang mit Wertverzehr durch erwerbsbedingte Nutzung (zB Verlust) sind dagegen nach Abs. 1 Satz 1 absetzbar (s. Anm. 187; s. zum Verlust einer Darlehensforderung BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48).

(2) Deklaratorische Bedeutung der Nr. 7

522

Bei konsequenter Anwendung des Veranlassungsprinzips haben die aFA-Vorschriften der Nr. 7 sowie die Arbeitsmittelregelung der Nr. 6 unter dem teleologischen Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeitsbesteuerung uE eine ausschließlich deklaratorische Bedeutung. Die Vorschriften fügen sich nahtlos in den allgemeinen WK-Begriff des Abs. 1 Satz 1 ein. Ein Systembruch innerhalb der WK entsteht dadurch inhaltlich uE nicht (aA von BORNHAUPT in DStJG 3 [1980], 166; LANG in DStJG 9 [1986], 54). Abs. 1 Nr. 7 konstituiert nur einen Ausnahmetatbestand zum Abflussprinzip in Bezug auf die zeitliche Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen.

GIA BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830; v. 19.12.2007 – IX R 50/06, BStBl. II 2008, 480; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 176; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 102; SÖHN, StuW 1991, 270; U. PRINZ, FR 1986, 397 (408); JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 540; aA BFH v. 14.2.1978 – VIII R 9/76, BStBl. II 1978, 455; v. 21.12.1982 – VIII R 215/78, BStBl. II 1983, 410; offengelassen BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. I 38 f. [3/2002]).

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 nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter* 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). Aufwendungen für die Anschaffung von Grund und Boden scheiden als WK

aus (BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, BFH/NV 2011, 36). Abgeschrieben werden können nur abnutzbare WG (BFH v. 29.4.2009 – IX R 34/08, BFH/NV 2010, 17).

► *Die Einnahmen beim Einsatz abnutzbarer Wirtschaftsgüter* enthalten einen vermögensumschichtenden Bestandteil, der zwar als Ausgleich für den Wertverzehr dient, gleichwohl aber als Bezugsgröße versteuert werden muss (vgl. JAKOB, Steuern vom Einkommen, Bd. I, 1980, 226; JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 551). Bei einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Besteuerung (zum Nettoprinzip als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips s. WOLFF-DIEPENBROCK, DStZ 1999, 717) müssen diese nutzungsbedingten Wertminderungen als Abzugskomponente berücksichtigt werden.

Die steuermindernde Erfassung des nutzungsabhängigen Wertverzehrs ertragbringender PrivatWG steht somit als genereller Rechtfertigungsgrund hinter Abs. 1 Nr. 6 und 7 (vgl. auch COSTEDE, StuW 1986, 46, allerdings mit uE zu weitgehenden Schlussfolgerungen). Inhaltlich ist dies jedoch ein bereits im allgemeinen 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 – III 67/78, EFG 1982, 71, rkr.).

So werden etwa substanzbezogene Erhaltungsaufwendungen für vermietete Gebäude, bestimmte Fehlaufwendungen im Zusammenhang mit Gebäudeerwerb oder -herstellung (BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758), sog. geringwertige WG oder Aufwendungen für abnutzbares Erwerbsvermögen mit einer Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr (keine Arbeitsmittel) als allgemeine WK dem Grunde nach anerkannt, obwohl Abs. 1 Nr. 6 und 7 tatbestandsmäßig nicht eingreifen. Zudem besagt die generelle stl. Erfassung des nutzungsabhängigen Wertverzehrs eines WG noch nichts über den Zeitpunkt der steuermindernden Geltendmachung.

Losgelöst vom tatsächlichen periodenbezogenen Wertverzehr eines Vermögensgegenstands, der nur in Einzelfällen Bedeutung erlangt (zB AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 6, verkürzte lineare Gebäudeabsetzung gem. § 7 Abs. 4 Satz 2), ist das gesamte Gefüge der stl. Absetzungsregelungen vornehmlich vom Verteilungsgedanken beherrscht; bei Orientierung am Nettoprinzip gilt dies unabhängig von der 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 1990, 623).

Da Dauer und periodenbezogener Verlauf des tatsächlichen Wertverzehrs wegen der Verwendung gesetzlicher Verschleißfiktionen (zT in Form von verbindlichen Afa-Sätzen seitens des Steuergesetzgebers, zB § 7 Abs. 5) regelmäßig unerheblich sind, stellen uE die AHK abnutzbarer ertragbringender WG dem Grunde nach WK oder BA dar, die bei mehrperiodigem Nutzungspotential zeitverteilt über die Abschreibungen stl. Geltung erlangen (WK im weiteren Sinne oder BA im weiteren Sinne). 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. 513.

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) zwingt uE nicht dazu, die Afa-Regelungen als WK konstituierende Vorschriften zu interpretieren. Die Absetzungsregelungen allein unter dem Gesichtspunkt eines periodenbezogenen Wertver-

zehr zu sehen, bedeutet eine Überstrapazierung dieser Rechtsnormen, zumal sich der Wertverzehrgedanke bereits im allgemeinen WK-Begriff des Abs. 1 Satz 1 niedergeschlagen hat.

Notwendige und hinreichende Bedingungskomponenten: Um substanzbezogene Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen als WK dem Grunde nach zu qualifizieren, müssen zwei Kriterien kumulativ erfüllt sein:

- als notwendige Bedingung muss das WG im steuerrelevanten 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 PV gespeicherten Aufwendungen als auch solche Aufwendungen, die im Zusammenhang stehen mit langfristig ertraglosen oder ertragschwachen WG, scheiden daher aus der werbungskostenrelevanten Erwerbssphäre aus. Der Grundsatz der stl. Unbeachtlichkeit des Vermögensbereichs hat hier seine äußere Grenzlinie. Ansonsten liegen dem Grunde nach WK zumindest 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“ Aufwendungsanordnung 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 erwerbsbezogenen veranlassten (fiktiven oder tatsächlichen) Werteverzehr unterliegenden WG berücksichtigt werden.

Die beiden oben genannten Meinungsrichtungen gleichen sich bei der praktischen Rechtsanwendung abgesehen von untypischen Geschehensabläufen und Grenzfällen daher an.

Trotz der grundsätzlichen WKEigenschaft von Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen für abnutzbares Erwerbsvermögen sind also in der jeweiligen Veranlagungsperiode die notwendige und hinreichende Bedingung für einen 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 1982, 442, betr. einen beruflich bedingten Vermögensschaden). Insoweit hat Nr. 7 aber ausschließlich deklaratorischen Charakter. Bei einer Unterbrechung der erwerbsbezogenen Nutzung oder deren zeitlicher Befristung können daher die AHK nur teilweise als WK Berücksichtigung finden. Gleiches gilt für substanzbezogene Arbeitsmittelaufwendungen iSd. Nr. 6, soweit die AfA-Vorschriften zur Anwendung gelangen (s. zur Streitfrage Anm. 513).

(3) Bedeutung des Erwerbsvermögens bei den Überschusseinkünften

523

Bei den historisch an die Quellentheorie anknüpfenden Überschusseinkünften besteht abweichend vom Gewinnermittlungsbereich kein in die stl. Einkünfteer-

mittlung eingebundenes BV (die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften der §§ 4–6 haben wegen ihres auf die Gewinnermittlung ausgerichteten Zuschnitts keine unmittelbare Geltung, s. aber Anm. 525, 538).

Sowohl ertragbringende als auch ertraglose WG gehören zum PV, das nach der Wertung des Gesetzgebers im Grundsatz, dh. bei Berücksichtigung verschiedener vom Leistungsfähigkeitsprinzip gezogener Grenzen, außerhalb der stl. Erfassung steht (s. eingehend Anm. 186 f.). Eine steuergesetzliche Unterteilung des PV in sich fehlt.

Diskussionsstand: Unbeschadet der oben genannten Grundaussage ist in finanzgerichtlicher Rspr. und im Schrifttum str., ob bei den Überschusseinkünften ein Erwerbsvermögen existiert (auch Einkunftserzielungs- oder Überschussvermögen genannt), das ähnlich den Gewinneinkünften abweichend vom übrigen PV einer besonderen stl. Behandlung bedarf; höchstrichterliche Urteile zu dieser Frage liegen bislang nicht vor.

Vgl. als Überblick: BORMANN, DStZ 1982, 199; VON BORNHAUPT, BB 1986, 1963; LANG in DStJG 9 (1986), 45 (55); ALT, StuW 1994, 138; KRÜGER, FR 1995, 633; LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 178; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 496 f. (Stand 10/2013); ZIMMER in LBP, § 9 Rn. 1254 (Stand 5/2013); TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 253. Lediglich gestreift wird das Thema in BFH v. 8.10.1985 – VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596; offengelassen in BFH v. 18.9.2007 – IX R 42/05, BStBl. II 2008, 26.

Selbst wenn die Existenz von Erwerbsvermögen bejaht wird, sind zumindest die daran zu knüpfenden Rechtsfolgen str. Von Berufs- oder Arbeitsvermögen sollte uE aus Gründen terminologischer Klarheit nur bezogen auf § 19 gesprochen werden, vgl. U. PRINZ, FR 1986, 397 Fn. 111; IPPISCH, DStR 1985, 263.

Losgelöst von der steuerdogmatischen Grundsatzfrage wird materiell-rechtl. in diesem Zusammenhang vor allem darüber diskutiert, ob erwerbsbezogen veranlasste Vermögensschäden wegen der Existenz eines Erwerbsvermögens nur im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 oder alternativ bzw. allein über den vornehmlich an pagatorische Vorgänge anknüpfenden allgemeinen WK-Begriff 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, 535). 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 1989, 922) in der Praxis nicht mehr relevant (s. Anm. 533).

Eigene Auffassung zum Erwerbsvermögen:

► *Formal* betrachtet lässt sich uE ein Erwerbsvermögen bei den Überschusseinkünften gleichermaßen nach den Grundsätzen des Veranlassungsprinzips abgrenzen wie das dem Gewinnermittlungssektor zuzuordnende BV.

Ähnlich LANG in DStJG 9 (1986), 45; zur Abgrenzung BV/PV nach Veranlassungsgrundsätzen vgl. WASSERMEYER in DStJG 3 (1980), 321; aA VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. B 85 (7/2003).

Danach umfasst das Erwerbsvermögen eines Stpfl. sämtliche ihm zuzurechnenden verkehrsfähigen Gegenstände, deren Anschaffung, Herstellung oder Nutzung ganz überwiegend erwerbsbezogen veranlasst ist (zB Arbeitsmittel iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6, vermietete Grundstücke, ertragbringende Wertpapiere).

► *Materiell* führt dies wegen der besonderen Ausgestaltung der Überschusseinkünfte allerdings nicht zu einer grundsätzlichen stl. Einbindung des Erwerbsvermögens ähnlich dem BV; das Erwerbsvermögen bleibt vielmehr Bestandteil des

PV, das darüber hinaus auch die nicht unmittelbar der Einkunftserzielung dienenden Vermögensgegenstände mitumfasst. 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.

cc) Geltungsbereich der Nr. 7

524

Die Möglichkeit zur Geltendmachung von Absetzungen iSd. Nr. 7 erstreckt sich auf:

- sämtliche technisch oder wirtschaftlich abnutzbare materielle und immaterielle WG des PV (einschl. Arbeitsmittel, s. die gesetzliche Verankerung in Nr. 6 Satz 2, Anm. 513; BFH v. 29.4.2009 – IX R 34/08, BFH/NV 2010, 17, zu immateriellen WG als abnutzbare; zu nicht abnutzbaren WG s. BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, juris),
- WG, die der Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 dienen (betroffen sind vor allem die Einkünfte aus VuV, s. auch Anm. 536) 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. 530; über gemischt genutzte WG s. Anm. 536.

dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften

525

Verhältnis zu § 6: Nr. 7 Satz 2 verweist in Fällen der Anschaffung und Herstellung von gWG auf § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 (s. Anm. 513). Im Übrigen sind die Bewertungsvorschriften grds. dem BV vorbehalten und daher auf das sog. Erwerbsvermögen bei Überschusseinkünften nicht anwendbar (s. Anm. 523). Die früher streitige Frage, ob bei Nutzungsänderungen die Einlagebewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 5 gilt, ist seit BFH v. 14.2.1989 (IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922) ohne praktische Bedeutung (s. Anm. 533).

Verhältnis zum allgemeinen Werbungskostenbegriff (Abs. 1 Satz 1): Streitig ist, ob Nr. 7 im Verhältnis zum allgemeinen WKBegriff lediglich deklaratorische Bedeutung hat oder ob ihr mit der hM ein konstitutiver Charakter beizumessen ist (s. Anm. 522). Hinsichtlich des Abzugszeitpunkts ist Nr. 7 iVm. § 7 aber auf jeden Fall *lex specialis* gegenüber § 9 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 11 Abs. 2. Auch bei der Geltendmachung von Vermögensverlusten geht Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 6 (Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung) vor (s. Anm. 190, 535).

Verhältnis zu den anderen Nummern des § 9: Durch die Entfernungspauschalen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 sind alle Aufwendungen abgegolten (vgl. Abs. 2 Satz 1). Im Gegensatz zur früheren Rechtslage erstreckt sich die Abgeltungswirkung damit uE aufgrund des eindeutigen Wortlauts auch auf außergewöhnliche Aufwendungen, zB durch Unfall bei Kfz-Benutzung (s. Anm. 539). Im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 (Arbeitsmittelregelung) ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 vorrangig (BFH v. 16.2.1990 – VI R 85/87, BStBl. II 1990, 883; s. Anm. 513).

ee) Absetzungsberechtigung

526

Persönlich zur Vornahme von AfA berechtigt ist regelmäßig der rechtl. oder wirtschaftliche Eigentümer bzw. dessen unentgeltlicher Rechtsnachfolger, so-

weit 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 1999, 778).

b) Absetzungen bei Überschusseinkünften (Nr. 7 Satz 1)

aa) Absetzungen für Abnutzung, Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen

527 (1) Allgemeines

Nr. 7 bestimmt in Satz 1 in allgemeiner Form die Berücksichtigung von AfA, AfS und erhöhten Absetzungen als WK im Bereich der Überschusseinkünfte. Zu den Begriffen AfA und erhöhte Absetzungen s. § 7 Anm. 103 bzw. § 7a Anm. 23; zur AfS vgl. § 7 Abs. 6. Wegen der allgemeinen Verweisung gelten die Bestimmungen über die AfA, AfS und die erhöhten Absetzungen im Bereich der Überschusseinkünfte entsprechend. Insoweit kann auf die Kommentierungen zu den einzelnen Vorschriften verwiesen werden.

Die sinngemäß anwendbaren Absetzungsregelungen aus dem Bereich der Gewinnermittlung erfahren allerdings im Bereich der Überschusseinkünfte Veränderungen, und zwar bei den Begriffen

- „Wirtschaftsgut“ als Gegenstand der Absetzung (s. Anm. 530),
- „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ (s. Anm. 534) und
- „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ als Bemessungsgrundlage der Absetzung (s. Anm. 531 f.).

Darüber hinaus sind aufgrund ihres speziellen Zuschnitts auf den betrieblichen Bereich einzelne Absetzungen bei Überschusseinkünften unzulässig.

528 (2) Zulässige Absetzungen

Absetzung für Abnutzung: Auch ohne ausdrückliche Verweisung sind unter verschiedenen Anwendungsvoraussetzungen, ggf. auch wahlweise, bei abnutzbaren WG des Erwerbsvermögens – wie bisher – folgende Absetzungen mit den AHK als Bemessungsgrundlage zulässig (s. auch § 7 Anm. 16):

► § 7 Abs. 1:

- Lineare AfA (AfA in gleichen Jahresbeträgen, Satz 1),
- Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (Satz 7 Halbs. 1).

Grundnorm und praktischer Hauptanwendungsfall ist die lineare AfA; diese erstreckt sich auf sämtliche abnutzbaren WG des PV (außer Gebäuden), soweit sie erfahrungsgemäß mehr als ein Jahr zur 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) einschließlich
- der Gebäude-AfA nach der tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer (Satz 2) sowie
- der Gebäude-Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (Satz 3).

Da die Immobilien im Anwendungsbereich von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 zwingend zum stl. PV gehören, entfällt die Möglichkeit zur höheren Absetzung für Wirtschaftsgebäude bei Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31.3.1985 gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1. Zu Einzelheiten bei anderen als Wirtschaftsgebäuden s. § 7 Anm. 413 ff.

► § 7 Abs. 5: Die starre degressive Staffel-Absetzung gab es ab 1996 nur noch für neu hergestellte Gebäude, die Wohnzwecken dienen (Satz 1 Nr. 3 Buchst. b). Die Gebäude mussten außerdem im Inland belegen sein. Die degressive AfA ist inzwischen auslaufendes Recht. Sie wird für Neubauten ab 2006 nicht mehr gewährt (s. KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 7 Rn. 160).

► § 7 Abs. 5a: Entsprechende Anwendung der linearen und degressiven Gebäude-AfA (Abs. 4, 5) auf selbständige Gebäudeteile, Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume.

Absetzung für Substanzverringerung (§ 7 Abs. 6): AfS bei nicht betrieblichen 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 § 11d 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 Satz 3 Nr. 7 einzubeziehen (unplanmäßige Gesetzeslücke), soweit sie nicht speziell auf die Gewinnermittlungseinkünfte zugeschnittenen sind (s. § 7a Anm. 6).

Erhöhte Absetzungen: Die allgemeinen Grundsätze des § 7a für erhöhte Absetzungen (s. §§ 7h, 7i) sind mit Ausnahme der speziell auf die Gewinnermittlungseinkünfte zugeschnittenen Abs. 6 und 8 des § 7a auch bei den Überschusseinkünften anzuwenden.

(3) Unzulässige Absetzungen

529

Trotz des allgemein gefassten Wortlauts ohne Begrenzung auf bestimmte Absetzungsvorschriften scheidet bei den Überschusseinkünften weiterhin die Anwendbarkeit derjenigen Abschreibungsregelungen aus, die ein BV oder AV voraussetzen, weil es solche im Bereich der Überschusseinkünfte nicht gibt.

Folgende allein im Gewinnermittlungsbereich angesiedelte Absetzungen sind daher nicht zulässig:

Degressive Absetzung gem. § 7 Abs. 2 für bewegliche Wirtschaftsgüter: Die Vorschrift setzt das Vorhandensein von WG des AV voraus.

Absetzungen, die in ihren Tatbestandsvoraussetzungen speziell auf den betrieblichen Bereich zugeschnitten sind: § 7 Abs. 1 Satz 6 (Afa nach Leistung), zB §§ 7d, 7e, 7f, 7g.

Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) sind nur bei WG des BV zulässig, sofern die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 erfolgt. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 verweist ausdrücklich nicht auf § 6 Abs. 1.

Vgl. vor allem BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401; v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306; s. eingehend zur Teilwertabschreibung § 6 Anm. 554–624.

Der Ausschluss von Teilwertabschreibungen bei den privaten Überschusseinkunftsarten ist systemgerecht, weil im Rahmen des Teilwertansatzes zu berücksichtigende Wertminderungen unabhängig vom Einsatz des betrachteten WG im steuerrelevanten Einkunftserzielungsprozess anfallen.

530 **bb) Gegenstand der Absetzung: Wirtschaftsgutbegriff bei Überschusseinkünften**

Gegenstand der Absetzung sind nach § 7 Abs. 1 WG (zum WGBegriff s. § 7 Anm. 105 ff.; § 5 Anm. 350 ff.). Der WGBegriff des Erwerbsvermögens als Teil des PV (s. Anm. 523) muss jedoch die systembedingten Unterschiede in der Einkünfteermittlungsmethodik gegenüber dem Gewinnermittler berücksichtigen.

Um im Bereich erwerbsbezogen veranlasseter 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 PV zunächst aus dem allgemeinen Veranlassungszusammenhang auszugliedern sind. Auch § 7 Abs. 1 als Grundregel der Absetzungsvorschriften, auf die § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 allgemein verweist, setzt das Vorhandensein eines WG voraus (s. auch § 11d Abs. 1 EStDV). WG im Bereich der privaten Überschusseinkunftsarten sind somit Grundlage und objektbezogener Gegenstand der Aussonderung von Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen aus dem allgemeinen Veranlassungszusammenhang.

Der Begriff des WG hat im Steuerbilanzrecht zentrale Bedeutung, da er die wesentlichen in das Rechenwerk aufzunehmenden positiven und negativen Bilanzierungsobjekte bezeichnet. Der steuerbilanzielle WGBegriff erfährt demgemäß eine weite Auslegung; er umfasst nach stRspr. nicht nur „Sachen und Rechte, sondern tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind“ (BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414; v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21; v. 29.4.2009 – IX R 34/08, BFH/NV 2010, 17; zu Einzelheiten s. § 7 Anm. 105–112). Es muss sich dabei um eine objektiv werthaltige Position handeln (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632). Zu erwartende Nutzungsvorteile sind keine WG (BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21).

Wegen der systembedingten Unterschiede zwischen der an kaufmännischen Grundsätzen orientierten Gewinnermittlung und den vornehmlich an pagatorische Vorgänge anknüpfenden Überschusseinkünften sind die Konturen des WGBegriffs im Rahmen des § 9 enger zu ziehen.

Vgl. eingehend U. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 293–300; andeutungsweise auch TIPKE in DStJG 3 (1980), 1 (11). AA KRUSE, FR 1981, 478, der von einer inhaltlichen Identität ausgeht; KRÜGER, FR 1995, 633; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. I 10, I 20–I 24 (3/2002); WICHMANN, Stbg. 1990, 133; BFH v. 31.8.1971 – VIII R 61/68, BStBl. II 1971, 768 (770); v. 24.7.1996 – X R 139/93, BStBl. II 1997, 105.

Rechtsmethodisch erfolgt dies uE durch einengende Auslegung des WGBegriffs.

Positive Abgrenzung: Von einem regelmäßig durch Aufwendungen erworbenen oder geschaffenen eigenständigen WG des PV kann nur dann gesprochen werden, wenn – aus wirtschaftlicher Sicht – selbständig verkehrsfähige körperliche (Sachen) oder nichtkörperliche Gegenstände (Rechte) vorliegen (vgl. auch § 90 BGB). Diese Gegenstände müssen dem Stpfl. eigenständig bei der Entfal-

tung einer auf Einkunftserzielung ausgerichteten Tätigkeit bzw. Leistung dienen (zB Gebäude einschließlich selbständig nutzbarer Gebäudeteile, Kapitalvermögenswerte, Nießbrauchrechte, sonstige Nutzungsrechte). Bei unentgeltlich erlangten WG zB im Rahmen einer Erbfolge werden die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortgeführt (s. § 11d EStDV); zum Spezialfall unentgeltlicher Nutzungsrechte COSTEDE, StuW 1986, 44 (46–48, 52). Der WGBegriff der Überschusseinkunftsarten ist somit an einen wirtschaftlich geprägten Gegenstandsbegriff anzunähern. Für die Geltendmachung von AfA gem. Abs. 1 Satz 3 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 Überschusseinkunftsarten 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 1978, 337; v. 24.10.1979 – VIII R 92/77, BStBl. II 1980, 187, betr. Abstandszahlungen im VuV-Bereich, die sofort abziehbare WK darstellen; v. 14.10.1980 – VIII R 22/76, BStBl. II 1981, 128). Für die WKQualifikation kommt es wegen Fehlens eines 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 RAP und Rückstellungen, die nur beim Bilanzierenden zur periodengerechten Gewinnabgrenzung wie WG behandelt werden.

Beispiele: Damnum bei Fremdfinanzierung einer vermieteten Immobilie ist regelmäßig bei Einbehalt durch das Kreditinstitut als WK zu berücksichtigen, keine steuermindernde Verteilung über die Laufzeit des Kredits (BFH v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, 144; v. 13.9.1994 – IX R 29/90, BFH/NV 1995, 293; vgl. auch Anm. 385 „Damnum“); Leasing-Sonderzahlung für Pkw. ist bei einem ArbN, der die tatsächlichen Kosten geltend macht, sofort als WK abziehbar (BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643).

Derartige Abgrenzungspositionen existieren systemgemäß bei den Überschusseinkünften nicht.

Wie ein materielles Wirtschaftsgut: Zu beachten ist, dass aus Gründen des strechtl. Nettoprinzips der Aufwand des Stpfl. bei entsprechender beruflicher Veranlassung auch dann abziehbar ist, wenn die Voraussetzungen eines WG nicht vorliegen (vgl. im Einzelnen BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778: Behandlung „wie ein materielles Wirtschaftsgut“; krit. dazu zu Recht von BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. I 34b [3/2002]).

cc) Bemessungsgrundlage der Absetzungen

(1) Bedeutung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage

531

Die rechtssystematische Bedeutung der AHK bei den Überschusseinkünften hängt davon ab, welche Rechtsnatur Nr. 7 zugemessen wird.

Interpretiert man die Absetzungsregelung der Nr. 7 als WK konstituierende Sondervorschrift, so übernehmen die AHK von WG lediglich die Rolle als im steuerneutralen Bereich stehende AfA-Bemessungsgrundlage (vgl. auch BFH v.

4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, betr. immobilienbezogene Fehlaufwendungen).

Nach der Gegenauffassung bestimmt der Umfang der AHK zunächst einmal mit darüber, welche substanzbezogenen Aufwendungen dem Grunde nach WK darstellen, denn nur die auf abnutzbares Erverbsvermögen entfallenden Beträge sind dem steuerrelevanten Bereich zuzuordnen (WK im weiteren Sinne), während solche, die den nicht abnutzbaren (ertragbringenden oder ertraglosen) WG zuzurechnen sind, außerhalb der stl. Erfassung stehen. Erst im Zusammenhang mit abnutzbaren, in den Einnahmeerzielungsprozess eingesetzten Gegenständen weist die Bestimmung des Umfangs der AHK den Weg zu ihrer grundsätzlichen zeitlichen Geltendmachung über die AfA (s. auch U. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 300 f.).

532 (2) Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Trotz ihrer teilweise unterschiedlichen Funktion und den bei den Überschusseinkünften nicht unmittelbar geltenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind die AHK nach überwiegender Auffassung in beiden Einkunftsermittlungsbereichen begrifflich und inhaltlich identisch.

Nach der Entscheidung des BFH v. 4.7.1990 (GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) ist eine unterschiedliche Auslegung der Begriffe Anschaffungskosten und Herstellungskosten für die Bereiche des BV (Gewinneinkünfte) einerseits und des PV (Überschusseinkünfte) andererseits zwar nicht ohne Weiteres ausgeschlossen; sie bedarf jedoch der Rechtfertigung durch 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.

Definition gem. § 255 HGB: Seit Einfügung des § 255 HGB durch das BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) ist für die strechtl. Inhaltsbestimmung der Begriffe Anschaffungskosten und Herstellungskosten bei den Überschusseinkünften (wie auch bei den Gewinneinkünften) allein diese Vorschrift maßgeblich (BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BFH/NV 2002, 968; v. 23.5.2012 – IX R 2/12, BStBl. II 2012, 674, zu Bauzeitinsen als HK; v. 14.6.2012 – VI R 89/10, BStBl. II 2012, 835, zur Minderung der AK durch Zuschüsse; v. 9.7.2013 – IX R 43/11, BFH/NV 2013, 1853, zu Erbauseinandersetzungskosten als AK; vgl. eingehend zum Begriff der Anschaffungskosten § 6 Anm. 271 ff., der Herstellungskosten § 6 Anm. 459 ff.; s. auch § 7 Anm. 130–148, 263 f. mit Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand).

Nach Abs. 1 Satz 1 abziehbare Werbungskosten: Sämtliche nicht aktivierungsfähigen und -pflichtigen Aufwendungen (auch nachträglich anfallende) gehören bei Vorliegen eines steuerrelevanten Veranlassungszusammenhangs trotz Substanzbezugs zu den zum Verausgabungszeitpunkt abziehbaren WK, zB laufende Erhaltungsaufwendungen bei vermieteten Gebäuden oder originär entstehende Finanzierungsaufwendungen bei Kapitalvermögens- und Immobilien erwerben (s. auch Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, dazu Anm. 375; vgl. weiterhin betr. Immobilienvermögen U. PRINZ, BB 1985, 1975); die wirtschaftliche Veranlassung derartiger Aufwendungen durch die erwerbsbezogene Leistung ist notwendige und hinreichende Bedingung zugleich für ihre Berücksichtigung als allgemeine WK iSd. Abs. 1 Satz 1. Für anschaffungsnahe Aufwendungen bei Gebäuden besteht unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a eine Aktivierungspflicht, die auch für Überschusseinkünfte gilt (s. Abs. 5 Satz 2); s. BFH

v. 25.8.2009 – IX R 20/08, BStBl. II 2010, 125; s. dazu FAHLENBACH, DStR 2010, 2066; s. auch BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569; KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 6 Rn. 381 mwN).

In formal-technischer Hinsicht weicht die Geltendmachung der Absetzungen auf Basis der AHK in beiden Einkunftsermittlungssystemen voneinander ab, da es bei den Überschusseinkunftsarten an einem an kaufmännischen Grundsätzen ausgerichteten Rechenwerk fehlt. Die Berechnung der Absetzungen im Rahmen des § 9 erfolgt letztlich auf der Basis des Inhalts der für stl. Zwecke angefertigten Unterlagen (vgl. BFH v. 27.6.1978 – VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38 [40]; JAKOV, Steuern vom Einkommen, Bd. I, 1980, 237 [240]).

(3) Bemessungsgrundlage nach Nutzungsänderung

533

Umwidmung: Werden zunächst privat angeschaffte WG später zur Einkunftserzielung genutzt (Umwidmung), sind Bemessungsgrundlage die ursprünglichen AHK, die auf die Gesamtnutzungsdauer zu verteilen sind und zwar einschließlich der Zeit, in der die WG nicht zur Erzielung von Einkünften genutzt worden sind (fiktive AfA; stRspr. seit BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922; FG München v. 29.3.2011 – 13 K 2013/09, juris, rkr.; zum sofortigen WKAbzug bei Umwidmung bisher privat genutzter WG s. KOTTKE, DB 1998, 1255). Nur eine solche Aufteilung der gesamten Aufwendungen trägt der Tatsache Rechnung, dass die für das WG aufgewendeten Kosten zeitanteilig auch mit einer Verwendung zu estrechtl. nicht bedeutsamen Zwecken in wirtschaftlichem Zusammenhang gestanden haben. Da eine technische oder wirtschaftliche Abnutzung regelmäßig nämlich auch in der Zeit erfolgt, in der das WG nicht zum Zweck der Einkünfterzielung verwendet wird, ist es gerechtfertigt, diesem Zeitraum einen Teil der AfA zuzuordnen. Ist im Zeitpunkt der Umwidmung die übliche Nutzungsdauer des WG bereits abgelaufen und damit das AfA-Volumen bereits verbraucht, so soll nach der Rspr. des BFH der Stpfl. keine weitere AfA als WK in Anspruch nehmen können. In diesem Fall ist uE die gesamte Nutzungsdauer von der Anschaffung oder Herstellung bis zum voraussichtlichen Ende der Nutzung neu zu schätzen mit der Folge, dass die AHK auf die neue Nutzungsdauer zu verteilen sind (s. im Einzelnen § 7 Anm. 142).

Übersteigt der auf die Zeit nach der Umwidmung entfallende Teil der AHK 410 € (bis 2001: 800 DM) nicht, so ist entsprechend § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 eine sofortige Abschreibung möglich, auch wenn Nr. 7 Satz 2 von „Fällen der Anschaffung oder Herstellung“ spricht (glA LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 177; H 9.12 „Absetzung für Abnutzung“ LStH).

Unentgeltlicher Erwerb: Wurde das WG unentgeltlich erworben (zB Schenkung), bemisst sich die AfA bei nicht zum BV gehörenden WG gem. § 11d Abs. 1 EStDV nach den AK des Rechtsvorgängers oder dem Wert, der beim Rechtsvorgänger an deren Stelle getreten ist oder treten würde, wenn dieser noch Eigentümer wäre, zuzüglich der vom Rechtsnachfolger aufgewendeten HK, nach dem Prozentsatz, der für den Rechtsvorgänger maßgebend sein würde, wenn er noch Eigentümer des WG wäre (BFH v. 16.2.1990 – XI R 85/87, BStBl. II 1990, 883).

Von diesen Grundsätzen ist auch bei der Entwidmung von WG, dh. bei Beendigung ihres Einsatzes zur Einkunftserzielung, auszugehen. Mit der Entwidmung endet die AfA, ohne dass das restliche AfA-Volumen noch abgeschrieben werden könnte. Auch hier sind die AfA auf die Gesamtnutzungsdauer einschließlich der Zeit vorzunehmen, in der das WG nicht mehr zur Erzielung von Einkünften genutzt wird (BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599).

dd) Bestimmung der Nutzungsdauer534 **(1) Grundsätzliches**

Im Bereich der Überschusseinkünfte ist die Nutzungsdauer die Zeit, in der sich das WG voraussichtlich technisch oder wirtschaftlich abnutzt. Sie ist zu schätzen (BFH v. 7.2.1975 – VI R 133/72, BStBl. II 1975, 478; v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599; 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 eventuelle Veräußerung des WG vor dem Ende der Nutzungsdauer ist ohne Einfluss auf die Bemessung.

Dies gilt im Grundsatz sowohl für körperliche als auch für nichtkörperliche abnutzbare WG des PV, wie etwa zeitlich begrenzte Nutzungsrechte. Wirtschaftliche oder technische Abnutzung ist jeweils für sich zu beurteilen und berechtigt jeweils für sich gesehen zur Inanspruchnahme von AfA, wobei eine Saldierung von technischer Abnutzung und wirtschaftlichem Wertzuwachs ausgeschlossen ist (BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194, betr. eine über 300 Jahre alte, im Konzertalltag regelmäßig bespielte Meistergeige; s. hierzu HOLLATZ, HFR 2001, 435). Bei den Gebäude-Abschreibungen nach typisierenden Sätzen ist nur eine von der gesetzlichen Norm abweichende kürzere tatsächliche Nutzungsdauer (unter 50 bzw. 40 Jahren) steuerrelevant (§ 7 Abs. 4 Satz 2; § 11c Abs. 1 Satz 1 EStDV).

Der 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 1975, 478). Bei Gebäuden, die in Abbruchabsicht erworben wurden, ist für die Zeit der estrechtl. 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. 535).

Zur Anwendung von AfA-Tabellen s. § 7 Anm. 195 ff.

535 **(2) Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 7)**

Auch bei den Überschusseinkünften sind Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) zulässig, wenn bei einem abnutzbaren WG des PV durch besondere erwerbsbezogene Umstände gegenüber dem normalen Wertverzehr ein erhöhter Substanzverbrauch eintritt (außergewöhnliche technische Abnutzung) oder die wirtschaftliche Nutzbarkeit abnimmt (außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung). Dies gilt daher auch für Gebäude (§ 7 Abs. 1 Satz 7, Abs. 4 Satz 3). Bei Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen (hierzu und zur tech-

nischen Geltendmachung auch in zeitlicher Hinsicht s. § 7 Anm. 248–260, 450) besteht eine Pflicht zur Vornahme der AfaA (kritisch dazu § 7 Anm. 257; s. auch KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 7 Rn. 126, mwN). Durch die leistungsfähigkeitsgerechte Korrektur der planmäßigen AfaA entsprechend dem tatsächlichen Wertverzehr fügt sich die AfaA systemgerecht in den vom Veranlassungsprinzip bestimmten WKBegriff ein (zum Zeitpunkt der AfaA s. VON BORNHaupt, DStZ 1993, 536).

Die Abgrenzung zulässiger Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung von den bei den privaten Einkunftsarten nicht berücksichtigungsfähigen reinen Wertminderungen und nutzungsunabhängigen Entwertungen ist in der Besteuerungspraxis häufig schwierig (s. auch Anm. 190–195 betr. unplanmäßige erwerbsbezogene Vermögensverluste). Veränderungen im Vermögensbereich sind bei den Überschusseinkunftsarten grds. stl. unbeachtlich (BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599). WK können jedoch vorliegen, wenn die Gründe für den Verlust privater WG in der Erwerbssphäre liegen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 490).

Vorrangige Anwendung auf Vermögensverluste: Bei substanzbezogenen Aufwendungen, die sich auch auf Gegenstände des Erwerbsvermögens erstrecken, sind die Grenzen der stl. Geltendmachung ausschließlich durch Anwendung der Grundsätze des Veranlassungsprinzips abzustecken, wobei die Eigenarten der Einkunftsermittlungsmethodik zu beachten sind; Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und 7 sind insoweit uE lediglich systementsprechende Anwendungsfälle des allgemeinen WKBegriffs (s. eingehend Anm. 522 ff.). Da die AfaA-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 Abflusprinzip enthalten, sind Verluste und Beschädigungen an abnutzbaren Erwerbsvermögensgegenständen zunächst im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 zu beurteilen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; v. 19.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301). Der allgemeine 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.

Anwendungsfälle der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung: Eine AfaA liegt vor, wenn die wirtschaftliche Nutzbarkeit und Verwendungsmöglichkeit eines WG durch besondere Umstände gegenüber dem normalen Wertverzehr gesunken ist (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491, zu Arbeitsmitteln; v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301, zu Gebäuden).

► *Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung sind zulässig* bei ganzer oder teilweiser Zerstörung eines Arbeitsmittels, Gebäudes o.Ä., ohne dass der Stpfl. einen entsprechenden Ersatz erlangt (vgl. BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983, 586, betr. Pkw. als Arbeitsmittel; v. 8.4.2014 – IX R 7/13, BFH/NV 2014, 1202 bei VuV); bei Diebstahl oder Unterschlagung eines Arbeitsmittels (BFH v. 9.12.2003 – IV R 185/97, BStBl. II 2004, 491, betr. Verlust einer Violine); bei Zerstörung eines privaten Pkw. aus in der Berufssphäre liegenden Gründen (BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442); bei Abbruch eines wirtschaftlich oder technisch noch nicht verbrauchten Gebäudes und ursprünglich fehlender Abbruchabsicht (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; v. 26.6.2001 – IX R 22/98, BFH/NV 2002, 16; v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799); bei Entfernung von Gebäudeteilen im Rahmen eines Umbaus im Anschluss an den Erwerb, wenn der Erwerber im Zeitpunkt der An-

schaffung keine Umbauabsicht hatte, die entfernten Gebäudeteile einen abgrenzbaren Niederschlag in den AK gefunden haben und ihr Wert nicht von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 10.5.1994 – IX R 26/89, BStBl. II 1994, 902); bei Fortfall der Vermietungsmöglichkeit eines Gebäudes (BFH v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301, mwN).

► *Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung sind unzulässig* bei Verknüpfung mit der nicht estbaren Grundstücksveräußerung (BFH v. 19.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301); bei Baumängeln vor Fertigstellung eines Gebäudes, auch wenn deswegen während der Bauzeit unselbständige Bauteile wieder abgetragen werden (BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306); bei Verteuerung der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes, etwa aufgrund Konkurses des Bauunternehmers oder fehlgeschlagener Planungskosten (BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695); bei überhöhten Preisen, weil ein bloßes Ungleichgewicht der aufgewendeten Kosten und des Werts der erlangten Leistung nicht genügt (BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306); bei in Abbruchabsicht erworbenen Gebäuden (s. im Einzelnen BFH v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, mwN); neben dem Abzug von Reparaturkosten, wenn die Reparatur technisch fehlerfrei ausgeführt ist, sowie bei Wertminderung, wenn sie durch Ersatzleistungen Dritter oder das Verhalten des Geschädigten selbst wieder ausgeglichen worden ist (insoweit kein Wahlrecht, BFH v. 27.8.1993 – VI R 7/92, BStBl. II 1994, 235); bei Beschädigung eines privaten Pkw. durch Dritte (BFH v. 28.1.1994 – VI R 25/93, BStBl. II 1994, 355); bei einem Gebäude, das bereits vor seinem technischen oder wirtschaftlichen Verbrauch jahrelang leer stand, ohne konkrete Umstände für Einkunftserzielungsabsicht (BFH v. 16.2.1993 – IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646); bei bereits abgeschriebenem Kfz. (BFH v. 21.8.2012 – VIII R 33/09, BStBl. II 2013, 171); merkantiler Minderwert berechtigt nicht zu AfaA (BFH v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401).

Verfahren bei Ersatzleistungen: Soweit für die außergewöhnliche Abnutzung eine Entschädigung gezahlt wird, beseitigt dies nicht den Tatbestand der AfaA. Die Ersatzleistung bildet eine Einnahme. Fließt sie in einem späteren VZ zu als die außergewöhnliche Abnutzung entstanden ist oder entdeckt wurde, ist eine Saldierung nicht zulässig. Der Stpfl. kann mit der Geltendmachung der AfaA nicht warten, bis die Ersatzleistung erfolgt bzw. feststeht (BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443; v. 1.12.1991 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12; s. mwN § 7 Anm. 251; zu Kompensationsansprüchen allgemein Anm. 75–92); dies gilt nicht bei Entschädigungen für reine Wertminderungen, da diese der nicht stbaren Vermögenssphäre zuzuordnen sind (vgl. § 7 Anm. 251).

536 ee) Veranlassungszusammenhang mit Überschusseinkünften

Der Abzug von WK iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 setzt generell voraus, dass das angeschaffte oder hergestellte WG zur Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer Überschusseinkunftsart verwendet wird (s. BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 778).

Bei gemischter Nutzung eines Wirtschaftsguts sind nur AfaA entsprechend dem Erwerbsanteil abziehbar, falls eine ausreichende Trennbarkeit gegeben ist; ggf. liegen bei gemischter Nutzung (zB Vermietung zu Wohnzwecken und eigenbetriebliche Nutzung eines Gebäudes) verschiedene WG vor. Zur vereinfachungsbedingten Vollabsetzbarkeit von geringwertigen WG s. Anm. 621, 549. Auch bei einer erst nach dem Anschaffungs- oder Herstellungsjahr beginnenden

erwerbsbezogenen Nutzung ist die Geltendmachung einer AfA uU zulässig (s. eingehend Anm. 619).

Einkunftsartenzusammenhang: Der Schwerpunkt des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 für die Besteuerungspraxis liegt bei den Einkünften aus VuV sowie nichtselbständiger Arbeit (s. § 7 Anm. 16).

Vor allem die AK für Kapitalvermögenswerte iSd. § 20 (vgl. BFH v. 23.2.2000 – VIII R 40/98, BStBl. II 2001, 24) sowie die Erwerbskosten des Grund und Bodens können wegen fehlenden planmäßigen 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).

ff) Vornahme der Absetzung

537

Verpflichtung zur Absetzung: Bei Erfüllung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen ist die Geltendmachung von AfA bei den privaten Einkunftsarten zwingend (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1669; vgl. § 7 Anm. 93); insbes. bei den Gebäude-AfA bestehen verschiedene zielentsprechend nutzbare Wahlmöglichkeiten (s. Anm. 528).

Zeitpunkt der Absetzung:

► *Absetzung für Abnutzung 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 2002, 758), wobei die Anschaffung mit der Lieferung und die Herstellung mit der Fertigstellung erfolgt (§ 9a EStDV; zu gWG s. Anm. 538). Die AfA ist im VZ des Eintritts bzw. der Entdeckung des Schadens vorzunehmen (BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443, mwN; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 493 [10/2013]).

Für nach dem 31.12.2003 angeschaffte bzw. hergestellte WG ist die AfA im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung zeitanteilig nach angefangenen Monaten vorzunehmen (§ 7 Abs. 1 Satz 4; § 52 Abs. 21 Satz 3). Bis VZ 2003 war bei beweglichen WG die AfA nach angefangenen Halbjahren zulässig (s. R 44 Abs. 2 Satz 3 LStR 2003; s. dazu auch BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58).

► *Absetzung für Abnutzung im Jahr der Beendigung der Nutzung:* Die AfA ist zeitanteilig vorzunehmen, falls nicht ausnahmsweise Anschaffung oder Herstellung und Beendigung der Nutzung im gleichen Jahr erfolgen. Das restliche AfA-Volumen darf nicht mehr abgeschrieben werden.

AfA-Nachholung: Obgleich entsprechend den Grundsätzen der abschnittsbezogenen Leistungsfähigkeitsbesteuerung eine Verpflichtung zur Vornahme von AfA besteht, können bzw. müssen nach hM versehentlich unterlassene Absetzungen nachgeholt werden; Gleiches gilt bei absichtlich unterlassenen Absetzungen aus anderen als Steuerersparnisgründen (zur str. Rechtslage im Einzelnen s. § 7 Anm. 95–97, KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 7 Rn. 6 ff.). 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 Nutzungsdauer), sondern durch lineare Verlängerung des Abschreibungszeitraums gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 in Betracht.

Vgl. BFH v. 3.7.1984 – IX R 45/84, BStBl. II 1984, 709; v. 20.1.1987 – IX R 103/83, BStBl. II 1987, 491; v. 29.8.1989 – IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430; v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1660: keine Nachholung bei willkürlicher Unterlassung.

538 c) Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (Nr. 7 Satz 2)

§ 6 Abs. 2 Sätze 1–3 gewähren dem Stpfl. für gWG mit AHK von bis zu 410 € unter bestimmten Voraussetzungen ein Wahlrecht, die AHK sofort als BA abzuziehen oder zu aktivieren und über die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Nr. 7 Satz 2 in der ab VZ 2010 geltenden Fassung (entspricht der Fassung für die VZ bis 2007) schreibt für den Bereich der Überschusseinkunftsarten die entsprechende Anwendung dieser Regelung vor. Zum maßgeblichen Zeitpunkt s. § 6 Anm. 274 betr. Anschaffung und § 6 Anm. 276 betr. Herstellung. Zur Umwidmung s. Anm. 533.

Zu den Einzelheiten von Begriff und Bedeutung der selbständigen Nutzungsfähigkeit von WG nach § 6 Abs. 2 Sätze 2 und 3 und den Folgen fehlender selbständiger Nutzungsfähigkeit s. § 6 Anm. 1276.

Für die sofortige Absetzbarkeit von Aufwendungen für gWG sind keinerlei formellen Voraussetzungen zu erfüllen, insbes. muss kein Verzeichnis iSd. § 6 Abs. 2 Satz 4, auf den nicht verwiesen wird, geführt werden; Entsprechendes gilt für § 6 Abs. 2a.

Für die VZ 2008 und 2009 hatte Nr. 7 Satz 2 in Anpassung an den durch das UntStReformG 2008 geänderten § 6 Abs. 2 eine Änderung erfahren, ohne dass diese von materiell-rechtl. Bedeutung gewesen wäre (s. Anm. 520). Die Vorschrift lautete in diesem Zeitraum:

„§ 6 Abs. 2 Satz 1 bis 3 kann mit der Maßgabe angewendet werden, dass Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 410 Euro sofort als Werbungskosten abgesetzt werden können.“

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

539 I. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen (Abs. 2 Satz 1)

Nach Abs. 2 Satz 1 sind durch die Entfernungspauschalen (s. Anm. 456, 457) „sämtliche“ Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4 (bis VZ 2013: regelmäßige Arbeitsstätte) und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind.

Aufwendungen müssen durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder durch die Familienheimfahrten veranlasst sein. Zum Aufwendungsbegriff und zur Bedeutung des Merkmals „Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4“ 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. 499). Auch für Familienheimfahrten ist demnach die Entfernungspauschale anzusetzen. Entsprechend gilt deshalb auch die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1.