

## ABC der Werbungskosten

*Vorbemerkung:* Vgl. auch die ABC-Übersichten zu wichtigen Anwendungsfällen des allgemeinen WKBegriffs (Anm. 240–340), zum Abzug von Schuldzinsen (Anm. 385), zum Arbeitsmittelbereich (Anm. 580) sowie zu nicht abziehbaren Aufwendungen (§ 12 Anm. 150).

**Abbruchkosten:** Die Rspr. unterscheidet zwischen Gebäuden, bei denen der Entschluß zum Abbruch vor und nach ihrer Anschaffung gefaßt worden ist, und innerhalb dieser Gruppen zwischen verbrauchten und nicht verbrauchten Gebäuden sowie zwischen der Behandlung des abgebrochenen Gebäudes selbst (AfA des Restbuchwerts zulässig?), des Abbruchmaterials und der Abbruchkosten. Aufgrund des Verweisung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 gelten die Regelungen für Grundstücke im Betriebsvermögen. Zu den Einzelheiten s. daher § 6 Anm. 670 ff. Der WKAbzug ist idR möglich, wenn ein Gebäude ohne Abbruchabsicht erworben wurde, andernfalls liegen AHK des neuen Gebäudes vor. Beispielsweise hat der BFH im Ur. v. 31. 3. 1998 IX R 26/96 (BFH/NV 1998, 1212) den Abbruch eines 100 Jahre alten Wohnhauses als letzten Akt der Vermietung angesehen und nachträgliche WK bejaht, obwohl die Stpfl. anschließend ein neues Haus für eigene Wohnzwecke errichteten. Mittlerweile hat der BFH die Ansicht, daß in solchen Fällen der eigentliche Zweck des Abbruchs völlig unbeachtlich ist, aber wieder aufgegeben (BFH v. 13. 12. 2000 IX B 106/00, BFH/NV 2001, 766 und v. 26. 6. 2001 IX R 22/98, BFH/NV 2002, 16). WK liegen danach auch bei einem ohne Abbruchabsicht angeschafften Gebäude nicht vor, wenn der Abbruch *ganz überwiegend* durch die nachfolgende Veräußerung des Grundstücks oder die geplante Selbstnutzung des Neubaus veranlaßt ist. Dies ist vor allem anzunehmen, wenn das Gebäude im Abbruchzeitpunkt noch nicht technisch verbraucht war.

**Abfindungen:** s. Abstandszahlungen.

**Abgeordneter:** § 22 Nr. 4 Satz 2 verbietet den WKAbzug, wenn zur Abgeltung der durch das Mandat veranlaßten Aufwendungen Aufwandsentschädigungen gezahlt werden. Das Abzugsverbot ist weitergehend als die allgemeine Regelung des § 3 c; Einzelheiten s. § 22 Nr. 4 Anm. 471 und 472. Vgl. auch „Wahlkampfkosten“.

**Abschlußgebühren** für einen Bausparvertrag s. Anm. 385 „Bauspardarlehen“.

**Absetzungen für Abnutzung,** für Substanzverringerung und für erhöhte Absetzungen sind nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 WK.

▷ *Abschreibungszwang bzw. -recht* besteht für alle abnutzbaren WG, die der Stpfl. ausschließlich oder zumindest weit überwiegend zur Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart mit Überschußrechnung verwendet (vgl. BFH v. 17. 7. 2001 IX R 41/98, BFH/NV 2002, 18: Keine Gebäude-AfA bei Erbpacht, da der Erbbauzins nur für die Vermietung des Grundstücks gezahlt wird, und kein Entgelt für die Gebäudeüberlassung ist; BFH v. 26. 1. 2001 VI R 26/98, BStBl. II, 194: AfA für 300 Jahre alte Geige). Die Aufwendungen für länger als ein Jahr nutzbare geringwertige WG können sofort abgezogen werden. Dies gilt auch für Arbeitsmittel (s. Anm. 549). Unterlassene AfA s. „Nachholung“.

▷ *Entsprechend anzuwendende AfA-Vorschriften* sind – neben den in Einzelgesetzen geregelten erhöhten Absetzungen (zB §§ 7h, 7i) – vor allem § 7 Abs. 1 nebst Abs. 4, 5 und 6 (s. § 7 Anm. 16; Überblick über die häufig geänderten Abschreibungssätze des § 7 Abs. 4 und 5 s. Band 1, Dok. 2). Die degressive AfA

nach § 7 Abs. 2 ist nicht möglich, da es im Privatvermögen keine WG des Anlagevermögens gibt (vgl. § 7 Anm. 276). Zu beachten ist, daß Wertminderungen von Privatvermögen nicht zu einer AfA berechtigten. Dies verhindert aber nicht, daß eine „wirtschaftliche“ Abnutzung bei der Ermittlung der Nutzungsdauer eines WG berücksichtigt werden kann (§ 7 Anm. 175). Auch sind Abschreibungen wegen einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 6 zulässig (s. § 7 Anm. 254).

- ▷ *Abschreibungsberechtigter* ist grundsätzlich der zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentümer des WG (s. hierzu „Drittaufwendungen“). Zur AfA-Berechtigung bei einem vom Mieter angeschafften oder hergestellten WG s. § 7 Anm. 57.
- ▷ *Bemessungsgrundlage* für die AfA sind fiktive AHK, wenn ein WG des Privatvermögens, das bisher privat genutzt wurde, zur Erzielung von Einkünften eingesetzt wird, aber Privatvermögen bleibt. Als WK ist nur der Teil der AfA absetzbar, der auf die Zeit nach der Umwidmung entfällt. Die während der Privatnutzung verbrauchte AfA geht verloren (vgl. § 7 Anm. 142). Zur fiktiven Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb von Privatvermögen s. § 7 Anm. 143. Bei Erbauseinandersetzungen und vorweggenommenen Erbfolgeregelungen s. § 7 Anm. 144.

**Abstandszahlungen:** Entscheidend für den WKAbzug ist die – wertende – Beurteilung des die Zahlungen „auslösenden Moments“ und die Zuweisung dieses Zahlungsgrunds zur estrechlich relevanten Erwerbssphäre (BFH v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 817 [823]). Die Rspr. aus der Zeit vor diesem Beschluß des GrS muß anhand dieser Kriterien auf ihre Fortgeltung überprüft werden.

► *Abstandszahlungen bei Vermietung und Verpachtung:* Zahlungen, insbes. an Mieter zur vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses, sind WK, wenn sie erfolgen, damit zukünftig eine anderweitige Nutzung durch Vermietung realisiert werden kann.

Vgl. BFH v. 17. 1. 1978 VIII R 97/75, BStBl. II, 337; v. 24. 10. 1979 VIII R 92/77, BStBl. II 1980, 187; Zahlung für die behördliche Erlaubnis, Wohnraum in teurer vermietbaren Büroräum umwandeln zu dürfen; v. 21. 8. 1990 III R 17/86, BStBl. II 1991, 76 unter 3.; FG Hamb. v. 7. 4. 1999, EFG 1999, 767, rkr.: Abriß des Gebäudes nach vorzeitiger Beendigung des Mietvertrags, aber Weitervermietung des Grundstücks.

Dagegen liegen HK vor, wenn der Zahlungszweck darin besteht, den Abriß eines neu gebauten Gebäudes zu verhindern, das unter Verletzung von Nachbarrechten errichtet wurde (FG Berlin v. 16. 12. 1996, EFG 1997, 655, rkr.). Aufwendungen im privaten Vermögensbereich sind zu bejahen, wenn die Abstandszahlung geleistet wird, damit das Gebäude verkauft werden kann (vgl. die Rspr. zu „Vorfälligkeitsentschädigungen“ und BFH v. 29. 11. 1983 VIII R 160/82, BStBl. II 1984, 307: Keine WK, wenn Abstand gezahlt wird, um von einem Kauf zurückzutreten).

► *Abstandszahlung bei nichtselbständiger Tätigkeit:* s. auch Vertragsstrafe. Keine WK liegen vor, wenn ein ArbN eine Vertragsstrafe an einen Bauunternehmer zahlt, weil er wegen einer Versetzung ein Bauvorhaben aufgibt (FG Rhld.-Pf. v. 20. 12. 1999, EFG 1996, 646, rkr.; s. hierzu auch „Veräußerungskosten“). Str. ist, ob WK vorliegen, wenn ein Beamter an seine geschiedene Ehefrau Abfindungen zahlt, damit sie auf die Übertragung von Pensionsansprüchen verzichtet (WK ja: FG Schl.-Holst. v. 8. 12. 1999, EFG 2000, 351, nrkr., BFH-Az. VI R 19/00; WK nein: FG Rhld.-Pf. v. 23. 4. 2001, EFG 2001, 1593, nrkr., BFH-Az. VI R 123/01; s. auch „Vorsorgungsausgleich“).

► *Abstandszahlungen bei Beendigung eines Nutzungsrechts* führen nicht zu sofort abzugsfähigen WK, sondern zu (nachträglichen) AK des Grundeigentümers, die bei

Vermietungseinkünften die AfA-Bemessungsgrundlage erhöhen; s. „dingliche Belastungen“. BFH-Rspr. und das BMF v. 24. 7. 1998 (BStBl. I, 914 Tz. 55–67) stimmen nicht lückenlos überein (Überblick über die möglichen Fallgestaltungen und Differenzen s. RÖHRIG, EStB 2000, 349).

▷ *Entgeltlich bestellte Nutzungsrechte*: Zahlungen zur Ablösung behandelt die Verwaltung im Jahr des Zuflusses als negative Einnahmen (BMF v. 24. 7. 1998 aaO Tz. 63).

▷ *Unentgeltlich bestellte Nutzungsrechte*: Bei der Einräumung und Ablösung handelt es sich um zwei getrennt zu beurteilende Rechtsgeschäfte, für die es anzuerkennende Gründe geben kann. Allein die unentgeltliche Einräumung eines Nutzungsrechts rechtfertigt es nicht, die Ablösezahlung dem Privatbereich zuzuordnen. Grds. liegen somit AK vor. Bei Verträgen zwischen Angehörigen ist allerdings eine strenge Mißbrauchskontrolle (§ 42 AO) geboten. Ferner muß der Vertrag tatsächlich durchgeführt sein und einem Fremdvergleich standhalten (s. BFH v. 15. 12. 1992 IX R 323/87, BStBl. II 1993, 488; v. 6. 7. 1993 IX R 112/88, BStBl. II 1998, 429; v. 18. 3. 1999 IV B 58/97, BFH/NV 1999, 1208: Keine AK durch Ablösezahlung, wenn das Nutzungsrecht des Kindes strechtlich nicht anzuerkennen ist; s. hierzu auch „Angehörigenverträge“). Die Verwaltung wendet diese Rspr. nur an, wenn die unentgeltliche Zuwendung durch den Rechtsvorgänger des Grundstückseigentümers erfolgte. Sind der unentgeltlich Zuwendende und der ablösende Grundstückseigentümer dagegen identisch, soll die Ablösezahlung eine unentgeltliche Zuwendung (§ 12 Nr. 2) sein (BMF v. 24. 7. 1998 aaO Tz. 62).

▷ *Ablösungen anlässlich von Erbauseinandersetzungen und vorweggenommenen Erbfolgeregelungen*: Einmalige Zahlungen zur Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs sind AK. Dies gilt auch dann, wenn der ablösende Grundeigentümer das Grundstück unentgeltlich erworben hat (s. BFH v. 28. 11. 1991 XI R 2/87, BStBl. II 1992, 381; v. 21. 7. 1992 IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486; v. 21. 7. 1992 IX R 14/89, BStBl. II 1993, 484). Im übrigen s. § 7 Anm. 144.

▶ *Leibrente als Abstandszahlung*: Wird ein schuldrechtliches (Miet-)Recht abgelöst, gehört die gesamte Rentenzahlung im Zahlungszeitpunkt zu den WK, da die zivilrechtliche Verfügungsbefugnis über das Grundstück unverändert bleibt (vgl. BFH v. 25. 2. 1975 VIII R 115/70, BStBl. II, 730). Wird dagegen ein dingliches Wohnrecht abgelöst, gehört der Kapitalwert der Rente zu den nachträglichen AK des Grundstücks (s. „Dingliche Belastung“). WK sind nur die AfA aus dem Kapitalwert sowie der Ertragsanteil der laufenden Rente, nicht aber der Tilgungsanteil (BFH v. 30. 8. 1994 IX R 2/91, BFH/NV 1995, 291).

**Abwehraufwendungen** können bei erwerbsbezogenem Anlaß WK sein. Allein das Ziel von Aufwendungen, Gefahren für das der Einkunftserzielung dienende Vermögen abzuwenden, führt jedoch nicht ausnahmslos zu WK. Ein Veranlassungszusammenhang mit der Einkunftserzielung ist grds. dann zu verneinen, wenn die Zugehörigkeit eines der Einkunftserzielung dienenden WG zum Vermögen des Stpfl. bedroht ist. Denn in einem solchen Falle steht nicht die Absicht der Einkunftserzielung, sondern die Beeinträchtigung des Vermögens des Stpfl. im Vordergrund (BFH v. 11. 5. 1993 IX R 25/89, BStBl. II, 751 und v. 29. 7. 1997 IX R 89/94, BStBl. II, 772: Jeweils Belastungen von Grundstücken mit privaten Verbindlichkeiten ohne Bezug zur Vermietung). WK liegen nur vor, wenn die abzuwehrende Gefahr aus der Einkunftserzielungstätigkeit herrührt (zB Diebstahl eines Gegenstands anlässlich seiner beruflichen Verwendung; FG Köln v. 20. 9. 2001, EFG 2002, 8, nrkr., BFH-Az. IX R 57/01: Räumungskosten eines von Dritten besetzten Grundstücks nach der Anschaffung).

Zu dem unscharfen, gesetzlich nicht definierten Begriff der Abwehraufwendungen s. auch „Abstandszahlungen“, „Wehrdienst“ und „Vertragsstrafe“.

**Abzugsverbote** speziell für WK s. Anm. 685 ff. zu Abs. 5 und die Zusammenstellung in Anm. 216, 217.

**Amtseinführung:** Bewertungskosten und Geschenkaufwendungen von ArbN anlässlich persönlicher Ereignisse sind keine WK. Hierunter fallen nach der Rspr. Aufwendungen von Behördenleitern bei ihrer Amtseinführung oder Pensionierung, aber auch die entsprechenden Aufwendungen von Angestellten mit erfolgsabhängigen Bezügen (vgl. BFH v. 4. 12. 1992 VI R 59/92, BStBl. II 1993, 350; v. 19. 2. 1993 VI B 137/92, BStBl. II, 403; v. 15. 7. 1994 VI R 70/93, BStBl. II, 896: Leiter des Vertriebs eines Privatunternehmens); s. ferner Anm. 690 f. sowie § 12 Anm. 150 „Bewertungsaufwendungen“ und § 4 Anm. 1214 ff. mwN.

**Angehörigenverträge** führen zu WK, wenn sichergestellt ist, daß die aufgrund des Vertrags erfolgten Aufwendungen durch die Erwerbstätigkeit veranlaßt sind und nicht auf privaten Gründen beruhen (§ 12 EStG). Zur Abgrenzung erfolgt eine besondere Prüfung: Es müssen klare und eindeutige Vereinbarungen ernsthaft und zivilrechtlich wirksam abgeschlossen und auch tatsächlich durchgeführt werden. Inhalt und tatsächliche Durchführung müssen dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Diese besonderen Anforderungen sind verfassungsgemäß. Unzulässig ist es lediglich, *einzelnen* Indizien – wie einem gesetzlichen Tatbestandsmerkmal – ohne Rücksicht auf die sonstigen Umstände ausschlaggebende Bedeutung beizumessen. Erforderlich ist stets eine Würdigung *aller* Umstände des Einzelfalls (BVerfG v. 7. 11. 1995 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34). Im Anschluß an diesen Beschl. des BVerfG hat sich die zum Teil kleinliche Rspr. – mittlerweile bei allen Einkunftsarten – gelockert. Geringfügige Abweichungen vom Fremdüblichen stehen einer Anerkennung von Angehörigenverträgen nicht mehr entgegen.

**Beispiele** zu Vermietungseinkünften: BFH v. 7. 5. 1996 IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196: Grundsatzentscheidung zur Unschädlichkeit geringfügiger Abweichungen vom Fremdüblichen; v. 20. 10. 1997 IX R 38/97, BStBl. II 1998, 106 und v. 17. 2. 1998 IX R 30/96, BStBl. II, 349: Mindestvoraussetzung für einen Mietvertrag ist die klare und eindeutige Vereinbarung sowie die Durchführung der Hauptpflichten. Es muß also klar sein, welche Räume, für welchen Zweck und für welche Miete (Zahlungszeitpunkt und -höhe) überlassen werden; v. 25. 7. 2000 IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305: Fehlende Vereinbarung zu den Nebenkosten kann unschädlich sein. Zu Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit s. „Arbeitslohn“ und „Unterarbeitsverhältnis“.

**Angemessenheit von Werbungskosten:** s. Anm. 700.

**Anliegerbeiträge:** s. „Erschließungsbeiträge“.

**Annoncen:** s. „Anzeigen“.

**Anschaffungskosten** führen – außer im Anwendungsbereich der §§ 17 und 23 – nur über die AfA zu WK. Vgl. „Vermögensverwaltung“ und „Veräußerungskosten“ mit Rechtsprechungsnachweisen zur Abgrenzung von WK. Vgl. ferner zum AKBegriff Anm. 264, 609, § 7 Anm. 130 ff. und § 6 Anm. 281 ff.

**Anschaffungsnaher Aufwand:** Zur herkömmlichen Abgrenzung zwischen AHK und sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen s. Anm. 265, § 6 Anm. 505 ff. und R 157 Abs. 4 EStR 2001. Die erwartete Rspr.-Änderung (s. WARNKE, EStB 2000, 239) hat der BFH mit Ur. v. 12. 9. 2001 IX R 39/97 (FR 2002, 774) und IX R 52/00 (FR 2002, 779) vollzogen. Renovierungskosten sind danach nicht allein wegen ihrer Höhe oder ihrer zeitlichen Nähe zur Anschaffung eines Gebäudes als HK zu beurteilen. Soweit sie nicht der (erst-

maligen) Herstellung oder einer Erweiterung des Gebäudes dienen, stellen sie nur dann HK dar, wenn sie zu einer „wesentlichen Verbesserung“ iSd. § 255 Abs. 2 HGB führen. Im Ergebnis gelten nunmehr die mit den Entscheidungen fortentwickelten Grundsätze zur sog. „Generalüberholung“ (s. dort) unabhängig davon, ob eine Renovierung sofort nach dem Erwerb eines Grundstücks oder erst nach dem Abwarten einer dreijährigen Frist begonnen wird. Die 15-vH-Grenze in R 157 Abs. 4 EStR 2001 ist rückwirkend für alle offenen Veranlagungen überholt.

**Ansparleistungen** für beruflich veranlaßte Aufwendungen, zB Beiträge an eine Kleiderkasse, sind (noch) keine WK. Erst wenn die Gelder tatsächlich für Aufwand ausgegeben werden, kommt der WKAbzug in Betracht (s. R 33 Abs. 4 LStR und „Instandhaltungsrücklage“).

**Anwaltskosten:** s. „Beratungskosten“ und „Prozeßkosten“.

**Anzahlung:** Können bei einem WG erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen bereits für Anzahlungen in Anspruch genommen werden, so regelt § 7 a Abs. 2, wie dies im Detail zu geschehen hat (s. hierzu § 7 a Anm. 38 ff.). Zum WKAbzug allgemein s. „Vorauszahlungen“; zur Behandlung verlorener Anzahlungen s. „Fehlmaßnahmen“.

**Anzeigen** (Annoncen) in einer Zeitung, um einen Arbeitsplatz oder einen Mieter (nicht Käufer; Ausnahme: § 23) zu finden, gehören zu den WK bei der entsprechenden Einkunftsart. WK sind auch die Aufwendungen zur Beschaffung von Arbeitsmitteln (s. Anm. 543).

**Arbeitnehmerbeiträge** zur gesetzlichen Rentenversicherung sind nach der vom BVerfG gebilligten Rspr. des BFH keine vorab entstandenen WK, sondern Sonderausgaben (BFH v. 29. 7. 1986 IX R 206/84, BStBl. II, 747; v. 28. 1. 1992 IX R 144/86, BFH/NV 1992, 587; v. 14. 5. 1998 X R 38/93, BFH/NV 1999, 163). Auch die Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung, Krankenversicherung und Pflegeversicherung sind keine WK (s. § 10 Anm. 94). Vgl. ferner „Versicherungsbeiträge“.

**Arbeitslohn** einschließlich aller Lohnnebenkosten kann bei Stpfl. mit Überschubeinkünften zu WK führen.

**Beispiel:** Lohnzahlungen für Hausverwalter bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; Gehalt einer Bürokräft zur Verwaltung des ertragbringenden Kapitalvermögens. Zur Abgrenzung von der Vermögenssphäre s. „Vermögensverwaltung“.

Arbeitsverträge mit nahen Angehörigen sind nur anzuerkennen, wenn sie den allgemein für Verwandtenverträge geltenden Anforderungen entsprechen (s. „Angehörigenverträge“). Die Hauptpflichten – Arbeitsleistung und Lohnzahlung – müssen aufgrund eines Arbeitsvertrags tatsächlich erbracht worden sein. Bei den sonstigen arbeitsvertraglichen Regelungen sind im Rahmen der nötigen Würdigung aller Umstände des Einzelfalls geringfügige Abweichungen von dem zwischen Fremden Üblichen unschädlich.

**Beispiele:** BVerfG v. 7. 11. 1995 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34: Lohnzahlung auf ein Oder-Konto; BFH v. 21. 1. 1999 IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919: Unklare Arbeitspflichten bei geringfügiger Beschäftigung; v. 20. 4. 1999 VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457: Schriftform für Arbeitsvertrag unnötig; v. 25. 11. 1999 IV R 44/99, BFH/NV 2000, 699: Unklarheit bei der mit der Ehefrau vereinbarten Arbeitszeit.

Überträgt ein nichtselbständig Tätiger seine arbeitsvertraglichen Pflichten auf Dritte, s. „Unterarbeitsverhältnisse“.

**Arbeitslosigkeit:** Der WKAbzug setzt nicht voraus, daß im selben Kj., in dem die Aufwendungen getätigt wurden, Arbeitslohn zufließt (vgl. R 33 Abs. 3 LStR). Nachträgliche WK liegen vor, wenn die Aufwendungen noch durch die

frühere Berufstätigkeit veranlaßt sind; Beispiele s. „Vertragsstrafe“. Vorweggenommene WK liegen bei beruflichen Aufwendungen vor, wenn feststeht, daß ein Arbeitsloser eine Anstellung im Inland anstrebt und dem Arbeitsmarkt – ggf. erst nach Abschluß einer beruflichen Fortbildungsmaßnahme – tatsächlich uneingeschränkt zur Verfügung steht.

**Beispiele:** BFH v. 18. 4. 1996 VI R 5/95, BStBl. II, 482; Aufwendungen eines Arbeitslosen für vom Arbeitsamt geförderten Lehrgang; BFH v. 18. 4. 1996 VI R 75/95, BStBl. II, 529; Aufwendungen für Meisterlehrgang; BFH v. 13. 6. 1996 VI R 89/95, BFH/NV 1997, 98; Aufwendungen für Fachliteratur und sonstige Arbeitsmittel; FG Münster v. 13. 2. 1998, EFG 1998, 939, nrkr., BFH-Az. VI B 114/98 und Nds. FG v. 21. 2. 2001, EFG 2001, 812, nrkr., BFH-Az. VI B 91/01; WK während des Erziehungsurlaubs?

**Arbeitsmittel** einschl. Arbeitskleidung: s. Anm. 530 ff., insb. das ABC in Anm. 580. Die *Steuerverwaltung* überprüft idR geltend gemachte Arbeitsmittel bis zu 200 DM (= 102 €, falls keine besondere Neuregelung ab 2002 erfolgt) jährlich nicht (vgl. § 9 a Anm. 78). Die *Kindergeldverwaltung* verlangt bei der Berechnung des kindergeldschädlichen Einkommens nach § 32 Abs. 4 Satz 2 dagegen den Nachweis aller Aufwendungen (bestätigend: FG München v. 21. 2. 2002, EFG 2002, 924, rkr.; stillschweigend so rechnend: BFH v. 12. 9. 2001 VI R 42/01, BFH/NV 2002, 189; s. auch „Kontoführungsgebühren“).

**Arbeitnehmersvertreter:** s. „Ehrenamt“.

**Arbeitsplatzsichernde Aufwendungen** können auch bei Eintritt eines Substanzverlusts WKQualität haben, da auch Vermögensminderungen WK sein können (BFH v. 13. 1. 1989 VI R 51/85, BStBl. II, 382). Zum Verlust von Darlehen s. „Forderungsverlust“; s. ferner „Bürgschaftsverluste“.

**Arbeitsverhältnisse:** s. „Arbeitslohn“ und „Unterarbeitsverhältnis“.

**Arbeitszimmer:** s. Anm. 699 und „Drittaufwendungen“; zur Anmietung von Arbeitszimmern durch den ArbG s. BFH v. 19. 10. 2001 VI R 131/00, BFH/NV 2002, 262.

**Artisten:** Bis VZ 1999 gewährte die Verwaltung besondere WKPauschalen (R 47 LStR). Ab VZ 2000 gelten die allgemeinen Vorschriften. Vgl. hierzu „Journalisten“.

**Arztkosten:** s. „Krankheitskosten“.

**Aufwandsentschädigung:** Grds. sind Aufwandsentschädigungen und WK nicht zu saldieren; s. „Werbungskostenersatz“. Stfreie Aufwandsentschädigungen schließen im Anwendungsbereich des § 3 c den Abzug von WK aus; s. hierzu umfassend § 3 c Anm. 90 „Aufwandsentschädigungen“, sowie „Abgeordneter“ und „Wahlkampfkosten“; zu Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen s. § 3 Nr. 12 (§ 3 Nr. 12 Anm. 8 ff.).

**Ausbildungsdienstverhältnisse:** Findet die Ausbildung an verschiedenen Orten statt, können die Reisekosten nach allgemeinen Grundsätzen berücksichtigt werden (s. Anm. 291). Aufwendungen für die Ausbildung sind WK und keine Sonderausgaben iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7, wenn die Berufsausbildung Gegenstand des Dienstverhältnisses ist, dh. der ArbN dafür Lohn bezieht, daß er an einer Berufsausbildung teilnimmt (stRspr., s. Anm. 273 „Ausbildungsdienstverhältnisse“; bestätigt durch BFH v. 15. 4. 1996 VI R 99/95, BFH/NV 1996, 804 und v. 19. 4. 1996 VI R 15/93, BFH/NV 1996, 742). Vgl. „Vertragsstrafe“, wenn nach Abschluß der Ausbildung die Pflicht, für gewisse Zeit beim ausbildenden ArbG zu arbeiten, nicht erfüllt wird.

**Ausbildungskosten:** s. Anm. 268–273 und § 10 Anm. 292–330 (s. auch § 4 Anm. 911). Die Abgrenzung zwischen Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 und unbeschränkt abziehbaren WK ist – insbesondere bei Erststudien – fraglich geworden, da SCHMIDT/DRENECK XXI. § 19 Rn. 60 „Ausbildungskosten“ sich gegen die bisherige BFH-Rspr. wendet und großzügig WK bejaht (vgl. DRENECK, *StuW* 1999, 3; STUHLREIER, *EStB* 2000, 207; SIEGERS, *EFG* Beilage 2000 Nr. 8, 58 zu *FG Kassel* v. 29. 9. 1999, *EFG* 2000, 355, rkr.; HOFFMANN, *EFG* 2001, 1023 zu *FG Düss.* v. 17. 5. 2001, *EFG* 2001, 1023, nrkr., *BFH-Az.* IV R 44/01; umfassend: KREFT, *FR* 2002, 657). Beim BFH ist mittlerweile eine große Zahl von Verfahren anhängig. Bis zur höchstrichterlichen Klärung der Streitfragen sollten Verfahren offen gehalten werden, wenn das FA Sonderausgaben bejaht hat.

**Aussetzungszinsen:** s. Anm. 385 „Verzugszinsen“ und *BFH* v. 30. 1. 1996 *IX R* 83/90, *BFH/NV* 1996, 542.

**Autokosten:** s. Kraftfahrzeug.

**Bahn-Card:** Mindert ein Stpfl. seine als WK zu berücksichtigenden Reisekosten durch den Erwerb einer Bahncard, so sind die Aufwendungen in voller Höhe WK. Die Möglichkeit der privaten Mitnutzung (§ 12 Nr. 1) bleibt außer Betracht (*OFD Hannover* v. 16. 11. 1992, *StEK EStG* § 9 Nr. 602).

**Bankpesen:** Alle Aufwendungen, die anlässlich der Anschaffung von Wertpapieren anfallen, erhöhen als Anschaffungsnebenkosten die AK (keine AfA wegen fehlender Abnutzbarkeit!). Ebenso wie bei den unmittelbar durch die Veräußerung ausgelösten Kosten handelt es sich um Aufwendungen in der privaten Vermögenssphäre und nicht um WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (s. *BFH* v. 27. 6. 1989 *VIII R* 30/88, *BStBl.* II, 934, „Vermögensverwaltung“ und „Veräußerungskosten“ mwN). Bankgebühren zur laufenden Verwaltung von Kapitalvermögen können dagegen in voller Höhe WK sein. Erforderlich für den WK-Abzug ist lediglich, daß der Stpfl. mit der Kapitalanlage einen Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben anstrebt. Eine Aufteilung der Aufwendungen in einen durch die private Vermögensverwaltung verursachten und einen durch die Einkünfterzielung verursachten Teil ist dann nicht zulässig. Abzustellen ist bei der Prüfung der Überschußzielungsabsicht auf die einzelne Kapitalanlage und nicht auf das Depot im ganzen.

*BFH* v. 25. 10. 1979 *VIII R* 153/78, *BStBl.* II 1980, 352: Depotgebühren für *Berlindarlehen*; v. 4. 5. 1993 *VIII R* 7/91, *BStBl.* II, 832: Grundsatzurteil zum Depotmanagement durch eine Bank; v. 4. 5. 1993 *VIII R* 89/90, *BFH/NV* 1994, 225: Verwaltungsgebühren für ein Depot sind auch dann WK, wenn ein Stpfl. neben den Kapitaleinkünften auch stfreie Vermögensvorteile erzielt; v. 7. 12. 1999 *VIII R* 8/98, *BFH/NV* 2000, 825: Die beabsichtigten Überschüsse müssen nicht größer als erhoffte stfreie Vermögensvorteile sein.

Dagegen liegen keine WK vor, wenn ein erfolgsabhängiges Entgelt für eine Vermögensverwaltung ausschließlich für stfreie Vermögensvorteile, wie zB den An- und Verkauf von Wertpapieren außerhalb der Spekulationsfrist, gezahlt wird (*BFH* v. 15. 12. 1987 *VIII R* 281/83, *BStBl.* II 1989, 16). Zur Aufteilung von Bankgebühren nach der Veranlassung der jeweiligen Kontenbewegung, wenn ein Konto sowohl zur Abwicklung von Kapitalanlagen, als auch für anderweitige private Zwecke genutzt wird, s. „Kontoführungsgebühren“. Zur Aufteilung, wenn die Einkünfte teilweise dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, s. *BMF* v. 12. 6. 2002, *FR* 2002, 750.

**Bauerwartungsland:** Zur Berücksichtigung von Schuldzinsen bei Erwerb eines zur Bebauung bestimmten Grundstücks s. Anm. 371 und 385 „Grundstück, unbebaut“.

**Bauherrenmodell:** Bei Bauherrenmodellen und ähnlichen Gestaltungen sind alle Aufwendungen der Kapitalanleger AHK der Immobilie, wenn sie sich aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks beteiligen (Einzelheiten s. Anm. 21 ff.). Das Ziel der Modelle, durch viele einzelne Verträge mit gesonderten Leistungen sofort abziehbare WK zu erzeugen, kann somit nicht erreicht werden. Die stRspr. hat der BFH erneut bestätigt und gegenüber dem sog. „Bauherrenerlaß“ (BMF v. 31. 8. 1990, BStBl. I, 366) verschärft (vgl. BFH v. 11. 1. 1994 IX R 82/91, BStBl. II 1995, 166: Provisionen und Gebühren der Initiatoren eines Immobilienfonds; v. 8. 5. 2001 IX R 10/96, BStBl. II, 720: Treuhändergebühren; Mietgarantie; v. 28. 6. 2001 IV R 40/97, BStBl. II, 717: Eigenkapitalvermittlungsprovisionen). Zu den umstrittenen weiterreichenden Konsequenzen letzterer Entscheidungen (AHK auch bei weiteren Aufwendungen und bei Fonds, die nicht Immobilienfonds sind) s. Beck, FR 2002, 446 und SCHMIDT/KIELISZEK, FR 2002, 449. Die Verwaltung wendet die Urteile nicht verschärfend an, wenn der Vertrieb der Fondsanteile vor dem 1. 1. 2001 begann und der Kapitalanleger dem Fonds vor dem 1. 1. 2003 beitrifft (BMF v. 24. 10. 2001, FR 2001, 1188). Vgl. auch „Immobilienfonds“.

**Baumangel:** Aufwendungen zur Beseitigung von Baumängeln, die bereits *vor Fertigstellung* eines Gebäudes auftreten, gehören zu den HK. Auch eine AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 5 ist nicht zulässig (BFH v. 30. 8. 1994 IX R 23/92, BStBl. 1995, 306; v. 30. 8. 1994 IX R 126/92, BFH/NV 1995, 764; v. 26. 1. 1999 IX R 23/95, BFH/NV 1999, 785; s. ferner § 6 Anm. 715 „Baumängel“).

**Bauspardarlehen:** s. Anm. 385.

**Bauwesenversicherungsbeiträge** sind WK; s. § 6 Anm. 715 „Versicherungen“.

**Bauzeitzinsen:** s. Anm. 385 und zur Aktivierung Anm. 375.

**Beratungskosten:** s. „Prozeßkosten“.

**Berufskleidung:** s. Anm. 550 ff.

**Berufskraftfahrer** üben regelmäßig eine Fahrtätigkeit aus und können deswegen Reisekosten in Anspruch nehmen (R 37 Abs. 4 und R 38 Abs. 2 LStR 2002; s. Anm. 292, 296 ff.). Der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen ist ab 1996 in § 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 3 geregelt (s. Anm. 694 und § 4 Anm. 1374).

**Berufskrankheit:** s. Krankheitskosten.

**Berufsverband:** Beiträge sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3. Einzelheiten, insbes. zur Abgrenzung von allgemein-politischen oder sonst die Lebensführung betreffenden Organisationen, s. Anm. 435 ff.; zu Aufwendungen im Zusammenhang mit Verbandsveranstaltungen s. „Betriebsveranstaltungen“.

**Berufswechsel:** Nach bisheriger Rspr. des BFH, die von einigen FG nicht mehr akzeptiert wird, liegen bei einem Berufswechsel regelmäßig Ausbildungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 und keine WK vor. Zu den Streitfragen und der Möglichkeit einer Rspr.-Änderung s. „Ausbildungskosten“.

**Besuchsfahrten:** Bei einer doppelten Haushaltsführung können ausnahmsweise auch Fahrten von Ehegatten oder anderen nahen Angehörigen zum ArbN als WK berücksichtigt werden, wenn dieser aus dienstlichen Gründen nachweislich an der Heimfahrt gehindert ist (s. Anm. 520 „erweiternde Auslegung bei Besuchsfahrten“). Hat ein ArbN mehrere Wohnungen, so können bei den Fahrten



Wohnung/Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 7) die Fahrten zur weiter entfernten liegenden Wohnung nach Verwaltungsansicht nur berücksichtigt werden, wenn sie mindestens sechsmal im Jahr besucht wird (R 42 Abs. 1 Satz 5 LStR 2002; uE zweifelhaft, s. Anm. 462; SCHMIDT/DRENSECK XXI. § 9 Rn. 108 bezweifelt, ob sechs Fahrten im Inland ausreichen; nach dem FG Ba.-Württ. v. 13. 9. 1999, EFG 2000, 62, nrkr., BFH-Az. VI R 152/99, genügen fünf Fahrten in die Türkei).

**Beteiligungen:** Grundsatz ist, daß der Verlust einer GmbH-Beteiligung nicht zu WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit eines Gesellschafter/Geschäftsführers führt. Hiervon gilt auch dann keine Ausnahme, wenn eine Beteiligung in geringer Höhe für die Anstellung zwingende Voraussetzung war und die Chance einer (stfreien) Wertsteigerung nicht ernsthaft bestand. Die Grundsätze, die für den WKAbzug von verlorenen Darlehen oder Bürgschaften bei Gesellschafter/Geschäftsführern gelten, können nicht auf den Verlust von Stammkapital übertragen werden (BFH v. 12. 5. 1995 VI R 64/94, BStBl. II, 644).

Anders ist die Rechtslage, wenn ein Gesellschafter/Geschäftsführer der GmbH verlorene Zuschüsse gewährt oder Verluste übernimmt. Regelmäßig ist auch hier davon auszugehen, daß die Zahlungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind. Dies gilt insbes., wenn Finanzierungsmaßnahmen kapitalersetzenden Charakter haben, denn dann liegen nachträgliche AK iSd. § 17 vor (zB BFH v. 24. 4. 1997 VIII R 23/93, BStBl. II 1999, 342; SIEWERT, DB 1999, 2231). Ausnahmsweise kann jedoch eine Veranlassung durch den Dienstvertrag zu bejahen sein, wenn besondere Umstände vorliegen. Erforderlich ist eine Abwägung aller Umstände des Einzelfalls, bei der die Höhe der Beteiligung eine gewichtiges Indiz ist (vgl. BFH v. 26. 11. 1993 VI R 3/92, BStBl. II 1994, 242; v. 17. 7. 1992 VI R 125/88, BStBl. II 1993, 111; ferner FG Köln v. 8. 2. 2001, EFG 2001, 624, nrkr., BFH-Az. VI R 36/01: WK, wenn Schuldanerkenntnis erfolgt, damit nach dem GmbH-Konkurs eine andere Anstellung möglich wird). Vgl. auch „Forderungsverlust“ und „Bürgschaften“, da die maßgebliche Veranlassung nach denselben Kriterien zu beurteilen ist).

**Betreuer:** s. „Vormund“. Die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen der Betreuung Volljähriger und der Vormundschaft über Minderjährige führt zu keinen stl. Besonderheiten.

**Betriebsveranstaltungen, Verbandsveranstaltungen:** Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Betriebsausflüge; Weihnachtsfeiern; Jubiläumsfeiern; Betriebssport; vgl. R 72 Abs. 2 LStR 2002) sind regelmäßig privat mitveranlaßt, so daß die Aufwendungen unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG fallen (OFD Münster v. 12. 4. 1988, StEK EStG § 12 Nr. 149). Dies gilt auch für gesellschaftliche Veranstaltungen von Berufsverbänden (R 36 LStR 2002). WK liegen nur vor, wenn die Teilnahme an einer Veranstaltung weit überwiegend der Fortbildung oder anderen betrieblichen Zwecken dient oder unmittelbar Gegenstand der Arbeitspflicht (zB der Organisatoren) ist. Nehmen ArbN an einer Betriebsveranstaltung teil, die an einem anderen Ort tätig sind, so erkennt die FinVerw. die Fahrten zur Betriebsveranstaltung als Reisekosten an (R 72 Abs. 5 LStR 2002).

► *Unfallschäden* anlässlich der Fahrt zu einer überwiegend im Eigeninteresse des ArbG durchgeführten Betriebsveranstaltung (Jahresjubiläumsfeier) hat der BFH als WK anerkannt, weil die Teilnahme an der betrieblichen Veranstaltung einer beruflichen Tätigkeit gleichsteht (BFH v. 28. 10. 1994 VI R 54/94, BFH/NV 1995, 668; ebenso Nds. FG v. 26. 1. 1988, NJW 1988, 1936, rkr.: Unfallkosten

sind WK, wenn der ArbG von einem leitenden Angestellten die Teilnahme an einer Betriebsfeier verlangt; FG München v. 10. 2. 1984, EFG 1984, 451, rkr.: Unfallkosten eines Soldaten auf der Fahrt zum Regimentsball sind WK). Anderes gilt nach dem FG Berlin v. 19. 3. 1987, EFG 1987, 400, rkr., bei Fahrten zum Betriebssport. Hier führen Unfälle nicht zu WK.

► *Betriebssport*: Aufwendungen für Heilbehandlungen und der Rücktritt von einer Urlaubsreise infolge einer Verletzung beim Fußballspiel können WK sein, wenn das Spiel fester Programmpunkt einer vom ArbG ausgerichteten Fortbildungs- und Schulungsveranstaltung war (FG Rhld.-Pf. v. 24. 10. 1989, EFG 1990, 226, rkr.). Aufwendungen eines Polizeibeamten für Tennis können WK sein, wenn die Tennisstunden als Arbeitszeit angerechnet werden (FG Saarl. v. 19. 3. 1991, EFG 1991, 377, rkr.; vgl. hierzu RÖSSLER, DStZ 1991, 568 und RICHTER, DStZ 1991, 1519). Dagegen hat das FG Münster Tennisaufwendungen eines Polizisten nicht anerkannt (FG Münster v. 5. 10. 1993, EFG 1994, 238, rkr.).

► *Betriebsausflüge*: Die Aufwendungen anlässlich eines Betriebsausflugs sind privat veranlaßt (FG Köln v. 13. 2. 1985, NJW 1987, 2544, rkr.). WK liegen dagegen bei den ArbN vor, die für die Organisation des Betriebsausflugs verantwortlich sind (FG Köln v. 26. 10. 1988, EFG 1989, 171, rkr.).

**Bewachungskosten**: s. „Sicherheitsaufwendungen“.

**Bewährungshelfer**: Unterstützt ein Bewährungshelfer in Ausübung seines Berufs einige von ihm betreute Personen (zB durch Geldaufwendungen, kleine Gelegenheitsgeschenke einschl. Folgekosten), so handelt es sich um WK bei § 19 (FG Ba.-Württ. v. 17. 3. 1983, EFG 1983, 493, rkr.).

**Bewerbungskosten** sind vorab entstandene WK aus der angestrebten Tätigkeit, die zu stpfl. Einkünften führen muß (vgl. BFH v. 22. 1. 1999 VI B 293/98, BFH/NV 1999, 921 und v. 6. 10. 1993 I R 32/93, BStBl. II 1994, 113: Keine WK, wenn Bewerbung zu Einkünften führt, die nach einem DBA stfrei sind).

**Bewirtungskosten**: s. Anm. 691.

**Bildungsreisen** führen regelmäßig nicht zu WK, da sie privat mitveranlaßt mit (vgl. § 12 Anm. 150 „Reisekosten“; s. ferner BFH v. 25. 3. 1993 VI R 14/90, BStBl. II, 559 und v. 30. 4. 1993 VI R 94/90, BStBl. II, 674).

**Blindenhund** als Arbeitsmittel: s. Anm. 580 „Hunde“.

**Brille**: s. Anm. 580.

**Bücher**: s. Anm. 559–564.

**Bürgerschaftsverluste** können private Aufwendungen, (verdeckte) Einlagen, (nachträgliche) AK, BA oder WK sein (Überblick s. DEGEN, DStR 1996, 44; s. auch Anm. 195). Der WKAbzug kommt insbes. bei den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit in Betracht.

► *Nur-Arbeitnehmer*: Steht die Bürgerschaft in ausreichendem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis, zB weil sie übernommen wird, um eine Anstellung zu erhalten oder um den Konkurs des ArbG abzuwenden, liegen WK vor (BFH v. 29. 2. 1980 VI R 165/78, BStBl. II, 395).

► *Gesellschafter/Geschäftsführer*: Der WKAbzug kommt nur in Betracht, wenn die Bürgerschaft nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist. Regelmäßig ist von einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auszugehen, es sei denn, die Beteiligung wäre der Höhe nach völlig unbedeutend. Insbes. wenn die Bürgerschaft kapitalersetzenden Charakter hat, scheiden WK aus; ggf. sind die Aufwendungen im Rahmen des § 17 zu berücksichtigen (vgl. zur Veranlassung

und zum Abzug Bürgschaften Dritter BFH v. 12. 12. 2000 VIII R 22/92, BStBl. II 2001, 385; v. 12. 12. 2000 VIII R 34/94, BFH/NV 2001, 757; v. 12. 12. 2000 VIII R 36/97, BFH/NV 2001, 761). Ausnahmsweise kann von einer Veranlassung durch das Dienstverhältnis ausgegangen werden, wenn besondere Umstände vorliegen. Erforderlich ist stets eine Abwägung aller Umstände des Einzelfalls, bei der die Höhe der Beteiligung ein gewichtiges Indiz ist (zu den Abwägungskriterien vgl. BFH v. 17. 7. 1992 VI R 125/88, BStBl. II 1993, 111). Die Feststellungslast für WK trägt der Geschäftsführer.

BFH v. 20. 12. 1988 VI R 55/84, BFH/NV 1990, 23; v. 14. 5. 1991 VI R 48/88, BStBl. II, 758: Auch Gesellschaftsverhältnis der Ehefrau kann schädlich sein; BFH v. 11. 2. 1993 VI R 4/91, BFH/NV 1993, 645; v. 8. 12. 1992 VIII R 99/90, BFH/NV 1993, 654; FG München v. 22. 4. 1998, EFG 1998, 1192, rkr.: Beteiligung von 16 vH ist nicht unbedeutend; Hess. FG v. 1. 10. 1996, EFG 1997, 401, rkr.: Schuldzinsen für ein Darlehen, mit dem Bürgschaftsverpflichtung für früheren ArbG finanziert wurde, sind WK). Vgl. auch „Beteiligungen“ und „Forderungsverlust“, da die maßgebliche Veranlassung nach denselben Kriterien beurteilt wird.

Entscheidend für die Beurteilung ist der Zeitpunkt, in dem die Bürgschaftsverpflichtung eingegangen wird, und nicht der Zeitpunkt der Inanspruchnahme (BFH v. 24. 4. 1997 IV R 42/96, BFH/NV 1997, 837).

**Bußgelder:** s. Anm. 701.

**Chorgruppe:** Gründet und leitet ein Pfarrer eine Chorgruppe aus Gemeindegliedern, so sind die für ihn damit verbundenen Aufwendungen WK bei § 19 (zB: AfA für Instrumente, Noten- u. Fahrtkosten; FG Hamb. v. 25. 11. 1983, EFG 1984, 399, rkr.).

**Computer:** Ausführliche Darstellung s. Anm. 566 ff. Nach neuerer Ansicht der Verwaltung steht § 12 Nr. 1 einer Aufteilung der Kosten in einen privaten und einen beruflichen Anteil nicht entgegen. Da die zunächst angekündigte typisierende Regelung nicht zustande kam, muß der Umfang der beruflichen Nutzung im Einzelfall nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden (FinMin. NRW v. 14. 2. 2002, FR 2002, 358; umfassend: OFD Magdeburg v. 16. 4. 2002, FR 2002, 697). Das FG Rhld.-Pf. v. 24. 9. 2001 (EFG 2001, 1595, nrkr., BFH-Az. VI R 135/01) und v. 26. 11. 2001 (EFG 2002, 805, nrkr., BFH-Az. VI R 19/02) hat griffweise 35 vH berufliche Nutzung geschätzt; zum Problemkreis s. auch BIBER, EStB 2002, 69.

**Damnum:** s. Anm. 385.

**Dauernde Lasten,** die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, sind nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 WK, soweit sie mit einer Einkunftsart im Zusammenhang stehen. Einzelheiten s. Anm. 390 ff.

**Darlehensverluste:** s. „Forderungsverluste“.

**Diebstahl:** Diebstahlsverluste führen grundsätzlich zu WK, wenn das schadensstiftende Ereignis aus dem Bereich der Einkunftserzielungstätigkeit stammt oder die von der Straftat betroffenen Gegenstände/Geldbeträge zur Erzielung von Überschueinkünften bestimmt waren (BFH v. 29. 3. 2000 X R 99/95, BFH/NV 2000, 1188; vgl. auch Anm. 193, „unfreiwillige Aufwendungen“ und „Unterschlagung“ und § 4 Anm. 870 ff.). Wird ein ArbN während einer Dienstreise bestohlen, so liegen WK vor, wenn er die Gegenstände mitgenommen hat, weil sie für die Dienstreise notwendig waren *und* der Schaden sich als Konkretisierung einer reisetypischen Gefährdung darstellt, dh. nicht nur gelegentlich der Reise eingetreten ist. Der Diebstahl ist vom ArbN, zB durch das Protokoll der Anzeige bei der Polizei, nachzuweisen. Der Höhe nach kann nicht der Zeitwert der gestohlenen Gegenstände angesetzt werden, sondern nur der „Restbuch-

wert“, dh. die noch nicht abgeschriebenen Beträge (BFH v. 25. 5. 1992 VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44; v. 30. 11. 1993 VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256; v. 30. 6. 1995 VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744; FG München v. 7. 7. 1999, EFG 1999, 1216, rkr.: Diebstahl von wertvollem Schmuck führt nicht zu WK). Ggf. ist der Buchwert nach den Grundsätzen zu ermitteln, die gelten, wenn ein WG des Privatvermögens erstmals zur Einkunftserzielung verwendet wird (s. hierzu „Absetzung für Abnutzung“).

**Dienstjubiläum:** Für Bewirtungsaufwendungen und Geschenke gelten über die Verweisung des Abs. 5 die Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 (s. Anm. 690, 691). IdR scheidet der WKAbzug in voller Höhe an einer erheblichen privaten Mitveranlassung. Einzelheiten s. § 4 Anm. 1214 mwN und § 12 Anm. 150 „Bewirtungskosten“.

**Dienstreise:** s. „Reisekosten“.

**Diktiergerät:** s. Anm. 580.

**Dingliche Belastungen:** Zahlungen zur Ablösung dinglicher Lasten führen nicht zu WK, sondern zu AHK, da der Grundeigentümer erstmals das uneingeschränkte Eigentumsrecht erwirbt; zu Leibrentenzahlungen s. „Abstandszahlungen“.

BFH v. 8. 3. 1984 IX R 45/80, BStBl. II, 702: Ablöse der Verpflichtung zur Errichtung von PKW-Stellplätzen; v. 21. 7. 1992 IX R 14/89, BStBl. II 1993, 484: Ablösung eines Wohnungsrechts; v. 21. 7. 1992 IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486: Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs; v. 15. 12. 1992 IX R 323/87, BStBl. II 1993, 488: Ablösung eines dinglichen Wohnrechts; v. 6. 7. 1993 IX R 112/88, BStBl. II 1998, 429: Ablösung eines Nießbrauchs.

**Dokortitel:** Bei den Aufwendungen für eine Promotion handelt es sich grds. um Ausbildungskosten, die nur nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 als Sonderausgaben abgezogen werden können. WK liegen nur ausnahmsweise vor, wenn die Doktorarbeit im Rahmen eines Promotionsdienstverhältnisses erstellt wird (BFH v. 7. 8. 1987 VI R 60/84, BStBl. II, 870; v. 27. 3. 1991 VI R 52/88, BStBl. II, 637; v. 9. 10. 1992 VI R 176/88, BStBl. II 1993, 115; v. 20. 5. 1994 VI R 3/94, BFH/NV 1994, 856). Hängen Aufwendungen gleichzeitig und unmittelbar sowohl mit der Erwerbstätigkeit, als auch mit einer Promotion zusammen, so sind sie in voller Höhe als WK abzuziehen (BFH v. 18. 4. 1996 VI R 54/95, BFH/NV 1996, 740; s. auch Anm. 273).

**Doppelte Haushaltsführung:** Die notwendigen Mehraufwendungen sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (s. hierzu Anm. 475 ff.). Zum Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen s. Anm. 694 iVm. § 4 Anm. 1390 ff.

**Drittaufwendungen:** Der GrS des BFH hat die wesentlichen Rechtsfragen für Aufwendungen von Ehegatten entschieden. Die Grundsätze gelten allgemein auch für andere nahe Angehörige (Problembesprechungen: WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1999, 1642; FISCHER, NWB F. 3, 10925; HAMACHER/BALMES, FR 2000, 600; RÖHRIG, EStB 2000, 54).

► *Echter Drittaufwand* liegt vor, wenn ein Dritter Kosten trägt, die durch die Einkunftserzielung des Stpfl. veranlaßt sind. Solche Drittaufwendungen können nicht als WK geltend gemacht werden (BFH v. 23. 8. 1999 GrS 2/97, BStBl. II, 782: Arbeitszimmer in der Wohnung des Ehegatten). Allein die Tatsache, daß der Stpfl. gemeinsam mit seinem Ehepartner ein Arbeitszimmer in dessen Wohnung nutzt, berechtigt nicht, ihm AfA zuzurechnen (BFH v. 23. 8. 1999 GrS 3/97, BStBl. II, 787; vgl. zu Arbeitszimmern H 45 LStR 2002).

► *Eine Abkürzung des Zahlungswegs* führt zu Eigenaufwand und damit zu WK. Voraussetzung ist, daß der Dritte dem Stpfl. einen Geldbetrag in der Weise zuwendet, daß er im Einvernehmen mit dem Stpfl. dessen Schuld tilgt, statt ihm den Geldbetrag unmittelbar zu geben. Der Dritte muß für Rechnung des Stpfl. an dessen Gläubiger leisten. Dies kann bei Bargeschäften des täglichen Lebens angenommen werden (Beispiel: Ehefrau kauft Büromaterial oder geringwertige WG).

► *Ein abgekürzter Vertragsweg* kann ebenfalls zu WK führen. In diesem Fall schließt der Dritte im eigenen Namen für den Stpfl. einen Vertrag und leistet auch selbst die geschuldeten Zahlungen. Zweck der Gestaltung muß eine Zuwendung an den Stpfl. sein. Bei Bargeschäften des täglichen Lebens (zivilrechtlich: „Geschäft mit dem, den es angeht“) kann ein abgekürzter Vertragsweg angenommen werden, nicht aber beim Abschluß von Mietverträgen (BFH v. 24. 2. 2000 IV R 75/98, BStBl. II, 314; PAUS, DStZ 2000, 556).

► *Eigenaufwand* liegt vor, wenn sich der Stpfl. aus beruflichem Interesse mit eigenen Mitteln an Aufwendungen beteiligt. Die AfA-Berechtigung hängt dann nicht davon ab, daß der Stpfl. Eigentümer eines WG wird. Gehört eine Wohnung dem Ehepartner, kann folglich die auf ein Arbeitszimmer entfallende AfA abgezogen werden, wenn sich der Stpfl. mindestens in Höhe der anteilig auf das Arbeitszimmer entfallenden AHK beteiligt hat (BFH v. 23. 8. 1999 GrS 1/97, BStBl. II, 778). Bei niedrigerer Beteiligung ist ggf. die Höhe der AfA aus der geringeren Beteiligung zu berechnen. Bei den laufenden Aufwendungen für ein WG des Dritten ist zu differenzieren. Trägt sie der Stpfl. aufgrund einer Absprache mit dem Eigentümer-Ehegatten, liegen WK vor. Besteht dagegen kein strechtlich anzuerkennender Vertrag (s. „Angehörigenverträge“) sind die grundstücksorientierten Aufwendungen (Schuldzinsen für die Anschaffung!) dem Eigentümer-Ehegatten zuzurechnen. Die nutzungsorientierten Aufwendungen, die allein das Arbeitszimmer betreffen (zB Heizung, Instandhaltung), sind dagegen WK, wenn sie vom Stpfl. oder von einem gemeinsamen Ehegattenkonto bezahlt werden (BFH v. 23. 8. 1999 GrS 2/97, BStBl. II, 782, 787).

**Ehegatten-Unterarbeitsverhältnis:** s. „Unterarbeitsverhältnisse“.

**Ehescheidung:** s. „Versorgungsausgleich“ und Anm. 385 „Zugewinnausgleich“.

**Ehrenamt:** Tätigkeiten, die selbst keinen Einkunftserzielungstatbestand erfüllen (vgl. BFH v. 4. 8. 1994 VI R 94/93, BStBl. II, 944 zur Frage, ob Sanitätshelfer des roten Kreuzes wegen Aufwandsentschädigungen ArbN sind), können zu WK bei der hauptberuflichen nichtselbständigen Arbeit führen.

► *Ehrenamtliche Gewerkschaftstätigkeiten* sind idR überwiegend beruflich veranlaßt, so daß die Aufwendungen WK sind. Das Ehrenamt muß für einen Berufsverband ausgeübt werden, der „für den Stpfl. zuständig“ ist, also berufsspezifische Interessen verfolgt. Handelt es sich um einen allgemein-politisch tätigen Verband, der auch die Interessen von Gruppen vertritt, denen der Stpfl. nicht angehört, liegt eine Tätigkeit im Bereich der privaten Lebensführung vor.

BFH v. 28. 11. 1980 VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368: WK bejaht bei Teilnahme an Sitzungen der ÖTV und des DGB; v. 2. 10. 1992 VI R 11/90, BStBl. II, 1993, 53 und v. 1. 7. 1994 VI R 50/93, BFH/NV 1995, 22: Kein WK Abzug bei Tätigkeit für die „Wirtschaftsjunioren Deutschland“; s. auch „Berufsverband“.

Das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 kann auch bei Tätigkeiten für eine Gewerkschaft eingreifen (s. „Betriebsveranstaltungen“). Dies gilt insbes. bei Reisen ins Ausland (BFH v. 25. 3. 1993 VI R 14/90, BStBl. II, 559; Hess. FG v. 26. 1. 1994, EFG 1994, 919, rkr.).

► *Sonstige ebrenamtliche Tätigkeiten* sind idR dem Bereich der privaten Lebensführung zuzurechnen. Ausnahmsweise kann die berufliche Veranlassung überwiegen (FG Ba.-Württ. v. 3. 2. 1993, EFG 1993, 712, rkr.: Trainertätigkeit für einen Verband, bei dem der Arbeitgeber Mitglied ist; s. auch „Chorgruppe“).

**Einbaumöbel:** Zur Frage, ob selbständig abschreibbare WG oder Gebäudeteile vorliegen, s. § 6 Anm. 637–639.

**Einbürgerungskosten** sind Kosten der allgemeinen Lebensführung (BFH v. 18. 5. 1984 VI R 130/80, BStBl. II, 588).

**Einrichtungsgegenstände** eines häuslichen Arbeitszimmers: s. Anm. 699 und § 4 Anm. 1525, 1526.

**Einsatzwechseltätigkeit:** Zu Reise- und Fahrtkosten s. R 37 Abs. 5, R 38 Abs. 3 LStR 2002 und Anm. 293, zu Verpflegungsmehraufwendungen s. Anm. 694 und § 4 Anm. 1374.

**Emeritierter Hochschullehrer:** Aufwendungen für die Forschung führen nicht zu WK. Übt der Hochschullehrer freiwillig eine Lehrtätigkeit aus, sollen die Aufwendungen zwar keine WK sein, aber ggf. im Billigkeitsweg nach § 163 AO berücksichtigt werden (BFH v. 5. 11. 1993 VI R 24/93, BStBl. II 1994, 238; vgl. RÖSSLER, DSzZ 1995, 86).

**Erbaueinandersetzung und Erbfolge:** Erbfall und Erbaueinandersetzung sind zwei selbständige Vorgänge mit der Folge, daß Abfindungszahlungen eines Erben und Aufwendungen für den Erwerb des Erbteils eines Miterben zu AK führen (vgl. BFH v. 5. 7. 1990 GrS 2/89, BStBl. II, 837 und BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 62, sowie zu vorweggenommenen Erbfolgeregelungen BMF v. 13. 1. 1993, BStBl. I, 80). Einzelheiten zu AK s. ferner § 7 Anm. 144 und „Abstandszahlungen“. Zum Abzug von Zinsen s. das ABC in Anm. 385; s. ferner „Pflichtteilsanspruch“.

**Erbbaurecht:** Erbbauzinsen sind strechtlich keine Zinsen, sondern Entgelt für die Grundstücksüberlassung. Beim Erbbaupflichteten führen laufende Zahlungen zu sofort abziehbaren WK bei den Vermietungseinkünften (BFH v. 8. 6. 1994 X R 51/91, BStBl. II, 779). Wird der Erbbauzins in einem Einmalbetrag im voraus gezahlt, so geht die Verwaltung von AK eines befristeten Rechts aus und läßt bei ab dem 1. 1. 1997 abgeschlossenen Verträgen nur noch die Abschreibung über die verbleibende Laufzeit des Erbbaurechts zu (BMF v. 10. 12. 1996, StEK EStG § 21 Nr. 278). Die Verteilung entspricht dem Abzug von Erschließungskosten bilanzierender Stpfl. (s. § 6 Anm. 642). Auch bei den Überschufeinkünften hat der BFH bisher Erschließungskosten, die vom Erbbauberechtigten bei der erstmaligen Bestellung eines Erbbaurechts übernommen wurden, den AK des Erbbaurechts zugeordnet (vgl. BFH v. 14. 9. 1999 IX R 31/96, BFH/NV 2000, 558 und v. 20. 3. 2002 X R 34/00, BFH/NV 2002, 914 mwN; s. auch „Erschließungskosten“). Auch alle sonstigen einmaligen Aufwendungen für den Erwerb eines Erbbaurechts gehören zu den AK (BFH v. 4. 6. 1991 X R 136/87, BStBl. II 1992, 70).

Da der Erbbauzins nur Entgelt für die Überlassung des Grundstücks ist, kann der Erbbaupflichtete die AfA eines mitüberlassenen Gebäudes nicht bei den Einkünften aus dem Erbbaupflichtvertrag geltend machen (BFH v. 17. 7. 2001 IX R 41/98, BFH/NV 2002, 18). Damit die AfA nicht verloren geht, muß in solchen Fällen folglich für die Gebäudeüberlassung neben dem Erbbauzins ein getrenntes Entgelt vereinbart werden.

**Erhaltungsaufwand** s. Anm. 262–266 und „Generalüberholung“.

**Erhöhte Absetzungen** sind nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 WK. Zum Begriff der erhöhten Absetzungen, den Abgrenzungen zu anderen Abschreibungen und den in Frage kommenden Vorschriften s. § 7 a Anm. 7–9 und § 7 Anm. 40; s. ferner „Absetzungen für Abnutzung“.

**Ernährung:** Die Aufwendungen gehören grds. zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung (BFH v. 19. 9. 1990 X R 110/88, BStBl. II 1991, 208 und v. 18. 9. 1991 XI R 34/90, BStBl. II 1992, 90; R 33 Abs. 2 LStR 2002; Einzelheiten s. § 12 Anm. 39). Zu Verpflegungsmehraufwendungen als WK s. Anm. 694.

**Erschließungsbeiträge** oder Anliegerbeiträge können AK des Grund und Bodens, AK eines selbständig abnutzbaren WG (AfA) oder sofort abziehbare WK sein. Einzelheiten s. § 6 Anm. 640–642; Kinderspielplätze s. R 33a EStR 2001. Beispiele aus der neueren Rspr.:

► *WK bejaht:* BFH v. 16. 7. 1996 IX R 55/94, BFH/NV 1997, 178: endgültiger Ausbau einer provisorischen Straße; v. 23. 2. 1999 IX R 61/96, BFH/NV 1999, 1079: Ersatz einer funktionsfähigen Sickergrube durch den Anschluß an die öffentliche Abwasserversorgung; v. 19. 12. 1995 IX R 5/95, BStBl. II 1996, 134: Straßenbeitrag, der die Nutzbarkeit des Grundstücks nicht erhöht.

► *AK bejaht:* BFH v. 3. 7. 1997 III R 114/95, BStBl. II 1997, 811: Aufwendungen für die Ersterschließung eines Grundstücks als AK des Grund und Bodens; v. 19. 10. 1999 IX R 34/96, BStBl. II 2000, 257: Aufwendungen für Privatstraße als AK eines selbständigen und abnutzbaren WG; v. 14. 9. 1999 IX R 31/96, BFH/NV 2000, 558 u. v. 20. 3. 2002 X R 34/00, BFH/NV 2002, 914: Erschließungskosten eines Grundstücks, die vom Erwerber eines Erbpachtrechts übernommen werden, als AK des Erbpachtrechts.

**Eßgerät:** Aufwendungen für Eßgeräte (zB Kaffeemaschinen, Service) sind wie die Aufwendungen des Essens selbst zu beurteilen, dh. regelmäßig liegen auch bei beruflicher Mitveranlassung Kosten der privaten Lebensführung vor (vgl. „Ernährung“; FG Düss. v. 26. 11. 1987, EFG 1988, 116, rkr.: Kaffeemaschine eines Finanzbeamten führt nicht zu WK).

**Fachliteratur** (Fachbücher, Fachzeitschriften): Bücher s. Anm. 559, Zeitschriften s. Anm. 580 „Zeitungen“.

**Fahrrad** als Arbeitsmittel s. Anm. 580.

**Fahrtätigkeit:** Sie eröffnet, vor allem bei Berufskraftfahrern, die Möglichkeit, Reisekosten geltend machen zu können (R 37 Abs. 4 und R 38 Abs. 2 LStR 2002; s. Anm. 292, 296 ff.). Der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen ist ab 1996 in § 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 3 geregelt (s. Anm. 694 und § 4 Anm. 1374).

**Fahrtkosten** als Reisekosten: s. Anm. 297, als Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung s. Anm. 494 und bei Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte s. Anm. 440 ff. sowie zu den ab 2001 geltenden Entfernungspauschalen BMF v. 11. 12. 2001, BStBl. I, 994.

**Fehlgelder:** Muß ein ArbN, der im Kassendienst eingesetzt wird, seinem ArbG Kassenfehlbeträge ersetzen, so sind die Aufwendungen WK, soweit sie stfrei gewährte Fehlgeldentschädigungen übersteigen. Pauschale Fehlgeldentschädigungen sind nach R 70 LStR 2002 bis zu 16 € im Monat stfrei (vor dem Jahr 2002: 30 DM; s. § 19 Anm. 145, 146).

**Ferienwohnung:** Mit Urt. v. 6. 11. 2001 IX R 97/00 (BFH/NV 2002, 413) hat der BFH die Frage der Einkunftserzielungsabsicht geklärt und gleichzeitig seine Rspr. zum WKAbzug geändert. Bei ausschließlich fremdvermieteten Ferienwoh-

nungen ist im Regelfall von der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen, bei den WKK-Kosten ergeben sich keine Besonderheiten. Bei teilweise eigengenutzten Ferienwohnungen hat der BFH in der Entscheidung umfangreiche und detaillierte Prüfungen vorgegeben (vgl. SPINDLER, NWB 2002, 553 = F. 3, 11881; THÜRMER, DB 2002, 444).

Bestätigende Folgeentscheidungen, alle v. 6. 11. 2001: IX R 35/00, BFH/NV 2002, 765 u. IX R 85/00, BFH/NV 2002, 767: Zweitwohnsteuer ist ein Indiz für die Selbstnutzung der Ferienwohnung; IX R 84/97, BFH/NV 2002, 769 u. IX R 44/99, BFH/NV 2002, 773: Der 30-jährige Prognosezeitraum für die Überschusserzielungsabsicht gilt nicht, wenn der Stpfl. bereits beim Erwerb der Ferienwohnung den baldigen späteren Verkauf ernsthaft in Betracht gezogen hat; IX R 2/99, BFH/NV 2002, 771: Unentgeltliche Überlassung einer Ferienwohnung an Dritte steht der Selbstnutzung gleich; IX R 34/97, BFH/NV 2002, 768: Zur 30-jährigen Totalgewinnprognose, wenn der Stpfl. auf Verluste durch ertragsverbessernde Maßnahmen reagiert; IX R 38/98, BFH/NV 2002, 770: Durch Vermietung veranlaßte Aufenthalte in einer Ferienwohnung (zB für Inspektionen, Instandhaltungsarbeiten) sind keine Selbstnutzung.

**Fernsehgerät:** s. Anm. 580.

**Fernsprechkosten:** s. „Telekommunikationskosten“.

**Finanzierungskosten** sind bei Veranlassung durch eine Einkunftsart mit Überschuermittlung WK nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 355 ff. und § 4 Anm. 900 ff.

**Fischereiaufwendungen:** s. Anm. 693.

**Flugkosten** sind bei einer Veranlassung durch eine Überschuerbeinkunftsart grds. WK in voller Höhe. Zur Angemessenheitsprüfung der Höhe der Aufwendungen s. Anm. 700 und § 4 Anm. 1660 „Flugzeug“ und „Hubschrauber“. Bei Flügen zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte kommt die ab 2001 geltende Entfernungspauschale nicht zur Anwendung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3, s. Anm. 458). Zur Abgrenzung von beruflichen/privaten Flügen s. § 12 Anm. 150 „Reisekosten“. Das FG Köln will bei gemischt veranlaßten Flügen entgegen der stRspr. eine Aufteilung der Flugkosten in einen privaten und beruflichen Teil zulassen (FG Köln v. 21. 6. 2001, EFG 2001, 1186, nrkr., BFH-Az. VI R 94/01).

**Fluglizenzkosten** als Aus- oder Fortbildungskosten s. BFH v. 24. 4. 1992 VI R 131/89, BStBl. II, 963; v. 24. 4. 1992 VI R 130/89, BFH/NV 1992, 731 und v. 8. 5. 1992 VI R 15/91, BFH/NV 1993, 87; FG Münster v. 21. 12. 1999, EFG 2000, 356, rkr.; FG Düss. v. 23. 8. 2000, EFG 2000, 1238, Rev. VI R 153/00; FG München v. 25. 9. 1999, EFG 1999, 1175, rkr. sowie Anm. 273 „Führerschein- und Fluglizenzkosten“; s. auch § 4 Anm. 914. Zur Abgrenzung von privaten Hobbys s. § 12 Anm. 150 „Freizeitgestaltung“.

**Förster:** s. Anm. 693 und Anm. 580 „Waffen“.

**Forderungsverlust:** Entscheidend für den WK-Abzug ist die Abgrenzung zu Verlusten im privaten Vermögensbereich.

► *Nur-Arbeitnehmer:* Gewährt ein ArbN seinem ArbG ein Darlehen, so führt der Verlust des Darlehens zu WK, wenn der ArbN das Verlustrisiko bewußt aus beruflichen Gründen eingegangen ist, zB zur Sicherung des konkursbedrohten Arbeitsplatzes. Eine solche berufliche Veranlassung kann regelmäßig dann angenommen werden, wenn ein fremder Dritter – insbesondere eine Bank – einen vergleichbaren Kredit nicht mehr gewährt hätte („Fremdvergleich“; vgl. BFH v. 7. 5. 1993 VI R 38/91, BStBl. II, 663; v. 8. 7. 1993 VI R 44/91, BFH/NV 1993, 654; v. 8. 7. 1993 VI R 28/93, BFH/NV 1994, 165). Da Darlehensverluste und



Bürgerschaftsverluste auf vergleichbaren wirtschaftlichen Sachverhalten beruhen, sind sie beim WKAbzug gleich zu behandeln. Entscheidend für die Zuordnung zur Privatsphäre oder zu den WK ist jeweils die Abwägung aller Umstände des Einzelfalls. Zweifel gehen zu Lasten des Stpfl. (BFH v. 7. 2. 1997 VI R 33/96, BFH/NV 1997, 400). Der Verlust des Darlehens muß durch ein unvermeidliches und unfreiwilliges Ereignis (zB Konkurs des ArbG) eintreten. Eine freiwillige Vereinbarung des Verzichts auf die Darlehensrückzahlung genügt nicht (BFH v. 2. 9. 1994 VI R 35/94, BFH/NV 1995, 208). Unerheblich ist, ob das Darlehen unverzinst, niedrig verzinst oder marktüblich verzinst wird. Der Abzug der WK muß in dem VZ erfolgen, in dem der ArbN die Wertlosigkeit seiner Forderung erkennt (BFH v. 13. 1. 1989 VI R 51/85, BStBl. II, 382 aE).

► *Gesellschafter/Geschäftsführer*: Andere Grundsätze gelten, wenn der ArbN oder ein Angehöriger Gesellschafter des ArbG ist. Im Regelfall wird dann eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Darlehenshingabe vorliegen. Vor allem, wenn das Darlehen kapitalersetzenden Charakter hat, sind nachträgliche AK iSd. § 17 zu bejahen (vgl. SIEWERT, DB 1999, 2231 mwN). Außerhalb des Kapitalersatzrechts muß das StR die Entscheidung eines Gesellschafters, ob er seiner Gesellschaft Eigenkapital oder Fremdkapital zur Verfügung stellt, dagegen akzeptieren. Als Folge gehört Fremdkapital, mit dem Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt werden, zum Privatvermögen, so daß der Verlust estrechtlich unbeachtlich bleibt (BFH v. 24. 4. 1997 VIII R 23/93, BStBl. II 1999, 342). Nur ausnahmsweise kommen WK bei § 19 in Betracht, wenn besondere Umstände vorliegen (BFH v. 30. 3. 1999 VIII R 70/96, BFH/NV 1999, 1323: GmbH-Erwerb zur Kapitalanlage verdrängt Motiv der Arbeitsplatzsicherung). Vgl. hierzu „Beteiligungen“ und „Bürgerschaftsverluste“, da zur Abgrenzung dieselben Kriterien gelten.

**Fortbildungskosten**: s. Anm. 268 bis 273; § 4 Anm. 910 ff. und zur Abgrenzung von Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 7) „Ausbildungskosten“.

**Friseur**: IdR liegen selbst dann private Lebenshaltungskosten vor, wenn berufsbedingter Mehraufwand anfällt (s. FG Hamb. v. 16. 12. 1988, EFG 1990, 226, rkr.: Haarschnitt eines Soldaten; s. ferner „Kosmetika“).

**Führerschein**: Aufwendungen für einen PKW-Führerschein sind idR Kosten der privaten Lebensführung (Einzelheiten s. Anm. 273 „Führerschein- und Fluglizenzkosten“ sowie FG Brandenburg v. 7. 11. 1995, EFG 1996, 310, rkr., mwN). Die Kosten für einen LKW-Führerschein sind dagegen grds. WK (FG Münster v. 25. 2. 1998, EFG 1998, 941, rkr.).

**Geldbeschaffungskosten**: s. Anm. 385.

**Geldbuße und Geldstrafe**: s. Anm. 701.

**Generalüberholung**: Der Begriff ist durch die Rspr. des BFH überholt. Ihm kommt für die Abgrenzung von AHK und sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen keine Bedeutung zu, denn HK können nicht allein deshalb angenommen werden, weil Erhaltungsmaßnahmen in ungewöhnlicher Höhe zusammengeballt in einem VZ anfallen (vgl. BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632 unter I Nr. 4a; s. auch BMF v. 16. 12. 1996, BStBl. I, 1442 mwN). HK liegen nur bei einer „wesentlichen Verbesserung“ vor, dh. der Standard des Gebäudes muß von einfach auf mittel oder von mittel auf sehr anspruchsvoll angehoben werden. Dies kann nur bei Baumaßnahmen an mindestens drei wichtigen Gebäudebestandteilen (zB Heizung, Sanitärereinrichtung, Elektroinstallationen, Fenster, ggf. unter Verwendung hochwertiger Materialien) angenommen werden. Zur neueren Rspr. s. „Anschaffungsnaher Aufwand“.

**Gerichtsvollzieher:** Der WKAbzug wird von § 3c eingeschränkt, soweit Gerichtsvollzieher nach Maßgabe von Landesverordnungen stfreie Aufwandsentschädigungen erhalten (s. Nds. FG v. 10. 6. 1999, EFG 1999, 1216, rkr.: Computer nicht abziehbar; s. ferner § 3c Anm. 90 „Aufwandsentschädigungen gem. § 3 Nr. 12“ und § 3 Nr. 12 Anm. 26).

**Geringwertige Wirtschaftsgüter** können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als WK abgezogen werden (R 44 LStR 2002). § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 gelten über die Verweisung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 entsprechend. Geringwertig sind ab VZ 2002 WG, deren Preis ohne USt. 410 € (zuvor 800 DM) nicht übersteigt. Zu geringwertigen Arbeitsmitteln s. Anm. 549.

**Geschenke:** s. Anm. 690.

**Getränke:** s. „Ernährung“.

**Gewerkschaft:** s. „Berufsverband“, „Betriebsveranstaltung“ und „Ehrenamt“.

**GmbH-Gesellschafter:** Bei Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Geschäftsanteil im Privatvermögen entstehen mehrfache Abgrenzungsprobleme. Es kann sich um WK aus nichtselbständiger Arbeit (Gesellschafter/Geschäftsführer), um WK bei den Kapitaleinkünften, um (nachträgliche) AK (§ 17) oder um private Ausgaben/Vermögensverluste handeln.

► *Beteiligungsverluste, verlorene Zuschüsse, Verlustübernahmen* s. „Beteiligungen“.

► *Bürgschaftsinanspruchnahme* s. „Bürgschaftsverluste“.

► *Darlehensverlust* s. „Forderungsverlust“.

► *Haftungsinanspruchnahme* s. „Haftung“.

► *Unentgeltliche Nutzungsüberlassungen und Dienstleistungen:* Die Aufwendungen, die von wesentlich beteiligten Gesellschaftern getätigt werden, um ihrer GmbH unentgeltliche Leistungen zukommen zu lassen, führen grds. zu WK aus § 20 Abs. 1 Nr. 1, wenn mit der Kapitalbeteiligung insgesamt ein Überschuß angestrebt wird. Sind an der GmbH Angehörige beteiligt, ist zu prüfen, ob die unentgeltliche Überlassung/Tätigkeit aus privaten Motiven (freiwillige Zuwendung an Angehörige?) erfolgt. Eine solche private Zuwendung kann vorliegen, soweit „disquotale“ Beiträge zugunsten der GmbH erfolgen, dh. soweit der Wert der unentgeltlichen Überlassung/Dienstleistung des leistenden Gesellschafters seinen nach der Höhe der Beteiligung gebotenen Anteil an der Summe aller Gesellschafterbeiträge übersteigt. Hätte ein fremder Dritter die unentgeltlichen Leistungen zugunsten der GmbH insoweit nicht erbracht, ohne von den anderen Gesellschaftern einen Ausgleich zu verlangen, liegen keine WK des unentgeltlich leistenden Gesellschafters vor. Die Angehörigen können keine Drittaufwendungen abziehen (BFH v. 28. 3. 2000 VIII R 68/96, BFH/NV 2000, 1278: Unentgeltliche Grundstücksüberlassung; v. 25. 7. 2000 VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698: Teilunentgeltliches Darlehen; v. 2. 5. 2001 VIII R 32/00, BStBl. II, 668: Unentgeltliche Arbeit für die GmbH).

**Habilitation:** Zum WKAbzug der Kosten für eine Habilitation s. Anm. 273. Dagegen hat das FG Bremen im Ur. v. 25. 8. 1994 (EFG 1995, 11, rkr.) Ausbildungskosten bejaht, wenn ein Arzt neben seiner beruflichen Tätigkeit an seiner Habilitation arbeitet.

**Haftung:** Werden GmbH-Geschäftsführer nach § 69 AO in Anspruch genommen, so kann dies zu WK bei § 19 führen. Dies gilt grds. auch, wenn der Geschäftsführer gleichzeitig Gesellschafter ist (OFD Düss. v. 29. 10. 1992, StEK EStG § 9 Nr. 601 = DStR 1992, 1724; RICHTER, FR 1988, 350; vgl. auch FG Münster v. 20. 10. 1981, EFG 1982, 291, rkr.: Zahlungen an Lieferanten der

GmbH als WK). Zur Abgrenzung von Handlungen, die durch die Gesellschafterstellung veranlaßt sind, können ggf. die Grundsätze zum Abzug von Bürgschaftszahlungen entsprechend herangezogen werden. Haftet ein Geschäftsführer für KSt., die auf verdeckten Gewinnausschüttungen beruht und deshalb seine eigenen Kapitaleinkünfte betrifft, verbietet § 12 Nr. 3 den WKAbzug (FG Münster v. 21. 1. 1999, EFG 2000, 481, rkr.). UE sollten nach diesem Grundsatz WK auch dann abgelehnt werden, wenn der Geschäftsführer für LSt. auf sein eigenes Gehalt haftet (ebenso SCHMIDT/DRESENCK XXI. § 19 Rn. 60 „Haftung“; aA FG Köln v. 20. 10. 1992, EFG 1993, 509, rkr. und Nds. FG v. 18. 3. 1993, EFG 1993, 713, rkr.). Vgl. ferner „Schadensersatz“ und FG Münster v. 17. 1. 1995, EFG 1996, 742, nrkr., BFH-Az. VI R 35/96: Keine WK bei Haftung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung, selbst wenn damit Umsatzsteigerungen der GmbH erreicht wurden?

**HAPIMAG AG (Schweiz):** Überläßt die AG eine Ferienwohnung, so fließen dem Aktionär Kapitaleinkünfte zu. Die Nutzung der Wohnung gehört dagegen zum Bereich der privaten Einkommensverwendung. WK sind lediglich die von der AG erhobenen Verwaltungskostenbeiträge (BFH v. 16. 12. 1992 I R 32/92, BStBl. II 1993, 399 und v. 26. 8. 1993 I R 44/92, BFH/NV 1994, 318).

**Hausehilfin, Haushälterin:** Die Aufwendungen gehören zum Bereich der privaten Lebensführung (BFH v. 9. 11. 1982 VIII R 198/81, BStBl. II 1983, 297 und v. 31. 7. 1997 III R 31/90, BFH/NV 1998, 439). Dies ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (BFH v. 26. 6. 1996 XI R 15/85, BStBl. II 1997, 33). Wird die Haushälterin auch für ausschließlich berufliche Zwecke tätig, kommt ggf. eine Aufteilung der Kosten in Betracht (s. FG München v. 19. 2. 1998, EFG 1998, 937, rkr.: Lohn für Pfarrhaushälterin, die auch im kirchlichen Bereich arbeitet, als WK).

**Häusliche Krankenpflege:** Die Tätigkeit von Krankenpflegern, die in einer Stadt verschiedene pflegebedürftige Personen in deren Wohnung betreuen, kann eine Einsatzwechseltätigkeit sein (OFD Magdeburg v. 1. 7. 1996, StEK EStG § 9 Nr. 669).

**Hausrat:** Die Anschaffung von Hausrat dient idR privaten Zwecken und führt nicht zu WK (s. § 12 Anm. 34, 35). Zu Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung s. Anm. 497.

**Heimarbeiter:** s. R 46 LStR 2002.

**Heimcomputer:** s. Anm. 566–569.

**Herstellungskosten** führen – außer im Anwendungsbereich der §§ 17 und 23 – nur über die AfA zu WK (vgl. hierzu „Vermögensverwaltung“). Zum HK-Begriff s. § 7 Anm. 130 und § 6 Anm. 454 ff. Zur Abgrenzung von anschaffungsnahen HK s. „Anschaffungsnaher Aufwand“, Anm. 263 und § 6 Anm. 481 ff.

**Hinterziehungszinsen:** s. Anm. 702 und § 4 Anm. 1760.

**Hörgerät:** Aufwendungen sind grds. Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1), es sei denn, die Hörschwäche wäre eine Berufskrankheit (s. BFH v. 23. 10. 1992 VI R 31/92, BStBl. II 1993, 193 für Brillen; s. ferner „Krankheitskosten“). Auch die Batteriekosten, die für Zeiten einer beruflichen Tätigkeit anfallen, sind keine WK (FG Ba-Württ. v. 11. 9. 1996, EFG 1997, 156, rkr.; aA BFH v. 8. 4. 1954 IV 345/53 U, BStBl. III, 174).

**Hunde:** s. Anm. 580.

**Immobilienfonds, geschlossene:** s. „Bauherrenmodell“. Wieweit § 2b dem WKAbzug entgegensteht, ist angesichts der Unbestimmtheit der Norm schwer

zu beurteilen (vgl. BMF v. 5. 7. 2000, FR 2000, 840 und BMF v. 22. 8. 2001, FR 2001, 1020; HÄGER, EStB 2000, 324). Da Beteiligungen an Immobilienfonds, die mit Verlustzuweisungen warben, bereits nach altem Recht häufig als Verlustzuweisungsgesellschaften eingestuft wurden (vgl. BFH v. 21. 11. 2000 IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789 mwN), muß damit nach der verschärfenden Einführung des § 2b erst Recht gerechnet werden.

**Insolvenzgeld** oder Konkursausfallgeld: Die Aufwendungen eines ArbN für Fahrten zur Arbeitsstätte können auch dann als WK abgezogen werden, wenn er stfreies Insolvenzgeld erhält. § 3c steht dem WKAbzug nicht entgegen (BFH v. 23. 11. 2000 VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199). Entsprechendes gilt für die sonstigen WK, die während des Bezugs von Insolvenzgeld anfallen.

**Instandhaltungskosten:** s. „Erhaltungsaufwendungen“.

**Instandhaltungsrücklage:** Die nach dem WEG an den Verwalter gezahlten Beiträge sind nicht bereits mit der Abführung an diesen, sondern erst bei der Ausgabe der Gelder für Erhaltungsmaßnahmen als WK abziehbar. Wird die Rücklage für HK verwendet, ist nur die Abschreibung nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 möglich (BFH v. 26. 1. 1988 IX R 119/83, BStBl. II, 577; HORLEMANN, DStZ 1990, 112). Entsprechendes gilt für die Zinsen, die dem Wohnungseigentümer aus der Anlage der Instandhaltungsrücklage gutgeschrieben werden (R 161 Abs. 2 EStR). Auch der Übergang der Rücklage auf einen Erwerber des Wohnungseigentums führt nicht zu WK, da regelmäßig ein Teil des Kaufpreises für den Erwerb der Rücklage gezahlt wird (vgl. OFD Frankfurt v. 30. 3. 2000, FR 2000, 685 und BFH v. 9. 10. 1991 II R 20/89, BFH/NV 1992, 335 zur Grunderwerbsteuer).

**Jagdkosten:** s. Anm. 693 und Anm. 580 „Waffen“.

**Job-Ticket:** Ab VZ 2001 kann ein ArbN für Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte Aufwendungen nicht mehr neben der alles abgeltenden Pauschale geltend machen (s. Erlaß NRW v. 21. 12. 2000, StEK EStG § 9 Nr. 752). Gewährt der ArbG einen stfreien Zuschuß (§ 3 Nr. 34), so mindert sich die Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6). Zur Höhe der Kürzung s. Anm. 461 und BMF v. 11. 12. 2001, BStBl. I, 994.

**Journalisten:** R 47 LStR ließ bis VZ 1999 besondere WKPauschalen zu. Ab dem Wegfall der Regelung kommen nur die allgemeinen gesetzlichen Pauschalen zur Anwendung, es sei denn höhere WK werden nachgewiesen. Die Sonderregelungen der Verwaltung für Parlamentsjournalisten wurden bereits ab VZ 1994 aufgehoben (BMF v. 16. 12. 1993, StEK EStG § 9 Nr. 619).

Rechtsprechungsbeispiele zu R 47 LStR: BFH v. 10. 8. 1990 VI R 23–24/85, BStBl. II, 1065 und v. 25. 10. 1996 VI B 83/96, BFH/NV 1997, 287; Die Pauschalen sind zu kürzen, soweit der ArbG stfrei WK ersetzt hat; FG Hamb. v. 6. 3. 1995, EFG 1996, 96, rkr.: Pauschalen gelten nicht bei reiner Innendiensttätigkeit eines Journalisten; FG München v. 22. 4. 1998, EFG 1998, 1116, rkr.: Pauschalen sind gesetzeswidrig und daher von den Gerichten nicht zu beachten.

**Kapitalvermögenseinkünfte:** Es gilt der allgemeine durch das Veranlassungsprinzip geprägte WKBegriff (s. § 20 Anm. 80 und das ABC in Anm. 82). Zur Abgrenzung von AHK und WK s. „Vermögensverwaltung“ und „Veräußerungskosten“. Werden Kapitaleinkünfte nach dem Halbeinkünfteverfahren zur Hälfte stfrei gestellt (§ 3 Nr. 40), so sind auch die durch diese Einkünfte veranlaßten WK zu halbieren (§ 3c Abs. 2; vgl. WARNKE, EStB 2002, 21). Zur Aufteilung von WK, wenn die Einkünfte teilweise dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen s. BMF v. 12. 6. 2002, FR 2002, 750.

**Kappung von Werbungskosten:** Neben den ausdrücklichen gesetzlichen Regelungen (zB Anm. 691: 20-vH-Kürzung bei Bewirtungsaufwendungen; Anm. 700: Abzugsverbot unangemessener Ausgaben) sind WK vor allem bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu kürzen, die teilweise unentgeltlichen Charakter haben (s. Anm. 112). In diesen Fällen ist das Rechtsgeschäft in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Der WKAbzug ist der Höhe nach nur gemäß dem entgeltlichen Anteil möglich (zur AfA bei unentgeltlichem Erwerb s. § 7 Anm. 143). Bei verbilligten Mietverträgen macht § 21 Abs. 2 hiervon insoweit eine Ausnahme, als nicht jede teilunentgeltliche Vermietung zur WKKürzung führt. Bei Mieten bis zur Hälfte der ortsüblichen Miete bleiben die WK unberührt. Die Bevorzugung von Mietverträgen ist nicht verfassungswidrig (s. § 21 Anm. 248). Rspr.-Beispiel zu Kapitaleinkünften (disquotale Gesellschafterbeiträge bei Familien-GmbH) s. „GmbH-Gesellschafter“.

**Kassenfehlbeträge:** s. „Fehlgelder“.

**Kaution:** Grds. erfolgen Kautionszahlungen im stneutralen Vermögensbereich, da sie lediglich Sicherungsfunktion haben und bei planmäßiger Abwicklung zurückgezahlt werden. Ausnahmsweise können WK aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen, wenn ein ArbN seinem vorgesehenen ArbG zur Erlangung des Arbeitsplatzes eine Kaution zahlt und nicht zurückerhält (BFH v. 13. 1. 1989 VI R 51/85, BStBl. II, 382). Will ein Vermieter nach dem Auszug des Mieters die Wohnung selbst beziehen, kann er grds. die Renovierungsaufwendungen nach dem Auszug nicht als WK abziehen. Hat er aber die Kaution des Mieters wegen Schäden an der Mietwohnung einbehalten, so kann die Mieteinnahme in Höhe der Kaution durch WK (Renovierungsaufwendungen) in entsprechender Höhe neutralisiert werden (BFH v. 11. 7. 2000 IX R 48/96, BStBl. II 2001, 784).

**Kinderbetreuungskosten:** Nach stRspr. des BFH sind Kinderbetreuungskosten keine WK. Dies gilt auch dann, wenn ohne sie eine Berufsausübung nicht möglich wäre (vgl. BFH v. 5. 12. 1997 VI R 94/96, BStBl. II 1998, 211; v. 31. 7. 1997 III R 31/90, BFH/NV 1998, 439 und v. 2. 12. 1998 X R 9/96, BFH/NV 1999, 1213). Daran hat sich durch die Beschlüsse des BVerfG v. 10. 11. 1998 2 BvR 1057/91 ua. (BStBl. II 1999, 174, 182, 193, 194) zum Familienleistungsausgleich nichts geändert (BFH v. 17. 7. 2000 XI B 127/99, BFH/NV 2000, 1471).

**Kindergarten:** s. „Kinderbetreuungskosten“.

**Klavier als Arbeitsmittel:** s. Anm. 572 ff.

**Klassenfahrt:** Für einen Lehrer, der als Lehr- oder Aufsichtsperson teilnimmt, liegt eine Dienstreise vor, die zum WKAbzug führt (BFH v. 11. 5. 1990 VI R 140/86, BStBl. II 1990, 777 und v. 6. 12. 1991 VI R 28/91, BFH/NV 1992, 585). Auch eine Reise zur Vorbereitung einer Klassenfahrt kann eine Dienstreise sein (FG Köln v. 22. 3. 2000, EFG 2000, 619, nrkr., BFH-Az. VI R 81/00). Vor 1996 waren ggf. die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand zu kürzen (s. hierzu BFH v. 3. 8. 1990 VI R 31/88, BFH/NV 1991, 158; v. 24. 10. 1991 VI R 65/90, BFH/NV 1992, 244 und v. 25. 9. 1992 VI R 70/90, BFH/NV 1993, 163). Nehmen Schüler im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses an der Klassenfahrt teil, kommt auch bei ihnen der WKAbzug in Betracht (BFH v. 7. 2. 1992 VI R 93/90, BStBl. II, 531 und v. 7. 2. 1992 VI R 9/90, BFH/NV 1992, 514).

**Kontoführungsgebühren** sind WK aus nichtselbständiger Tätigkeit, wenn sie durch die Gutschriften der Gehaltsüberweisungen oder durch beruflich veranlaßte Überweisungen (zB Bezahlung von Arbeitsmitteln) veranlaßt sind. Wird

abgehobenes oder überwiesenes Geld für private Zwecke verwendet, führen die Gebühren nicht zu WK. Pauschale Kontoführungsgebühren sind ggf. nach dem Verhältnis beruflich und privat veranlaßter Kontenbewegungen aufzuteilen (BFH v. 9. 5. 1984 VI R 63/80, BStBl. II, 560: Eine ausschließlich berufliche Veranlassung liegt auch dann nicht vor, wenn das Konto nur auf Verlangen des ArbG eingerichtet wird; BFH v. 19. 1. 1996 VI R 77/94, BFH/NV 1996, 541: Da die Bezüge von Diplomaten vom ArbG nur auf Inlandskonten überwiesen werden, sind die Gebühren für die Überweisung zum ausländischen Beschäftigungsort WK).

Die *Steuerverwaltung* akzeptiert den pauschalen WKAbzug von 16 € (OFD Hannover v. 30. 4. 2002, FR 2002, 801; vor 1992: 30 DM; s. § 9 a Anm. 78; FG Münster v. 18. 9. 1996, EFG 1997, 160, rkr.: Einzelnachweis der Kontogebühren ist nötig, wenn mehr als 30 DM geltend gemacht werden). Die *Kindergeldverwaltung* verlangt bei der Berechnung des kindergeldschädlichen Einkommens nach § 32 Abs. 4 Satz 2 den Nachweis der tatsächlichen Kosten (Runderlaß der BfA v. 2. 10. 2001). Ein Anspruch auf die gesetzlich nicht vorgesehene Pauschale besteht uE nicht. Die unterschiedliche Behandlung ist vertretbar, da bei der StBerechnung die Auswirkungen kleiner WKBeträge regelmäßig geringfügig sind, während bei Einkommensberechnungen nach § 32 Abs. 4 Satz 2 letztlich 1 € den Ausschlag für die Zahlung des gesamten Kindergelds geben kann. Zudem führen viele Banken die Konten von Jugendlichen gebührenfrei (vgl. auch BFH v. 29. 1. 1988 VI R 192/84, BFH/NV 1988, 367: Kein Anspruch auf 30 DM-Pauschale in Zeiträumen, in denen die Erlasse noch nicht galten).

Für andere Einkunftsarten (vgl. „Bankspesen“) gelten die Grundsätze entsprechend, dh. vor allem bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Kapitaleinkünften steht das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 der Berücksichtigung von Kontogebühren nicht entgegen.

**Kontokorrent:** Mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Verweisung gilt das in § 4 Abs. 4a geregelte Abzugsverbot für Schuldzinsen bei den Überschusseinkunftsarten nicht (s. § 4 Anm. 1040 mwN). Damit kommt die bisherige Rspr. zum Kontokorrentkonto und zur Zulässigkeit des Zwei-Konten-Modells im WKBereich weiter zur Anwendung (s. hierzu Anm. 385 „Kontokorrent“ und § 4 Anm. 1032).

**Konzert- und Theaterbesuche** sind auch bei Fachlehrern idR wesentlich privat mitveranlaßt. Einzelheiten s. § 12 Anm. 150 „kulturelle Veranstaltungen“.

**Kosmetika:** Selbst bei außergewöhnlich hohen Aufwendungen ist der WKAbzug nicht möglich, da es sich um typische Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1) handelt. Ist nach objektiven Maßstäben der den Beruf fördernde Teile abgrenzbar, können ausnahmsweise WK vorliegen (Beispiel: Spezielle Schminke für Foto-/Fernschermine; BFH v. 6. 7. 1989 IV R 91–92/87, BStBl. II 1990, 49 und v. 28. 11. 1990 X R 119/88, BFH/NV 1991, 306).

**Kraftfahrzeug** als Arbeitsmittel: s. Anm. 580; wegen Schuldzinsen bei kreditfinanzierter Anschaffung s. Anm. 385; s. ferner „Unfallkosten“ und „Fahrtkosten“.

**Krankheitskosten** sind üblicherweise Aufwendungen der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1), die ggf. als agB abgezogen werden können (§ 33 Anm. 90; § 4 Anm. 940). WK liegen nach stRspr. ausnahmsweise vor, wenn die Krankheit durch die berufliche Tätigkeit verursacht wurde. Hiervon ist regelmäßig bei Berufsunfällen und typischen Berufskrankheiten (zB Vergiftung eines Chemikers;

Staublung eines Bergmanns; TBC eines Arztes in einer TBC-Heilstätte; Sportunfall eines Berufsfußballers) auszugehen.

► *Berufskrankheit bejaht*: BFH v. 6. 6. 1957 IV 158/56 U, BStBl. III, 286; Hepatitis eines Arztes; v. 2. 3. 1962 VI 79/60 S, BStBl. III, 192; PKW-Unfall bei beruflich veranlaßter Fahrt.

► *Berufskrankheit verneint*: BFH v. 9. 2. 1962 VI 10/61 U, BStBl. III, 235; Diabeteserkrankung; v. 4. 10. 1968 IV R 59/68, BStBl. 1969, 179; Herzinfarkt eines Arztes; v. 17. 4. 1980 IV R 207/75, BStBl. II, 639; Strahlenschäden bei Kindern eines Röntgenarztes; FG Berlin v. 1. 8. 1989, EFG 1990, 63, rkr.: Vorbeugungsmaßnahmen einer Lehrerin gegen Infektionskrankheiten; FG München v. 26. 9. 1997, EFG 1998, 183, rkr.: Volkshochschulkurs „Kunst des Sehens“ eines Bildschirmarbeiters.

► *Kurkosten* s. „Kuraufwendungen“.

► *Abgrenzung Berufsunfälle/private (Sport-)Unfälle* s. „Betriebsveranstaltungen“.

► *Gesundheitsbedingte Arbeitsmittel* s. „Hörgeräte“ und für Brillen Anm. 580.

**Kreditrückzahlung:** Wird ein für Erwerbzwecke verwendeter Kredit getilgt, so liegt eine bloße Vermögensumschichtung vor, die nicht zu WK führt. WK können nur die mit dem Kredit getätigten Ausgaben sein (BFH v. 10. 12. 1971 VI R 209/69, BStBl. 1972, 250; s. auch Anm. 187 und „Kursverluste“).

**Künstler, darstellende:** Bis VZ 1999 gewährte die Verwaltung besondere WKPauschalen (R 47 LStR). Ab VZ 2000 gelten die allgemeinen Regelungen. Vgl. hierzu „Journalisten“.

**Kuraufwendungen** gehören typischerweise zu den privaten Lebensführungskosten (§ 12 Nr. 1), die ggf. als agB abgezogen werden können (§ 33 Anm. 102 ff.). WK liegen nur vor, wenn die Kur der Heilung oder Vorbeugung gegen eine typische Berufskrankheit dient (BFH v. 17. 7. 1992 VI R 96/88, BFH/NV 1993, 19; Kneippkur eines Bundeswehripiloten führt nicht zu WK; FG Berlin v. 10. 6. 1991, EFG 1992, 322, rkr.: Gelenkarthrose eines Sportlehrers ist keine Berufskrankheit). Vgl. auch „Krankheitskosten“.

**Kursverluste** gehören – außerhalb des Anwendungsbereichs der §§ 17 und 23 – zu privaten Vermögensverlusten. Zu den Grundsätzen s. Anm. 185 ff. und „Vermögensverwaltung“. Auch wenn ein Gebäude mit Fremdwährungsdarlehen finanziert wird, liegen keine WK bei Vermietungseinkünften vor, wenn aufgrund von Währungsänderungen zur Darlehenstilgung ein größerer Eurobetrag gezahlt werden muß, als er bei Darlehensauszahlung eingenommen wurde (BFH v. 9. 11. 1993 IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289). Ebenso wenig sind WK bei Kapitaleinkünften gegeben, wenn Wertpapiere mit Fremdwährungsdarlehen finanziert werden (FG Saarl. v. 13. 12. 1994, EFG 1995, 474, rkr.).

**Leasing:** Verwendet ein ArbN einen von ihm selbst geleasteten Pkw für berufliche Zwecke, so gehört eine Leasingsonderzahlung im Jahr der Zahlung in Höhe der anteiligen beruflichen Nutzung zu den WK (BFH v. 5. 5. 1994 VI R 100/93, BStBl. II, 643; s. Anm. 297). Hat dagegen der ArbG den Pkw geleast und zahlt der ArbN für eine Sonderausstattung zu, so sollen private Aufwendungen vorliegen (uE zweifelhaft: Schl.-Holst. FG v. 1. 9. 1999, EFG 2000, 115, nrkr.; Az. BFH VI R 155/99).

**Lösegeld:** Trotz eventueller erwerbsbezogener Mitveranlassung können keine WK bejaht werden. Denn zu den Kosten der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1) zählen insbes. Aufwendungen zur Erhaltung des Lebens, der Gesundheit und der Freiheit, da es sich um höchstpersönliche Rechtsgüter handelt (vgl. BFH v. 30. 10. 1980 IV R 27/77, BStBl. II 1981, 303; v. 30. 10. 1980 IV R 223/

79, BStBl. II 1981, 307; v. 22. 2. 2001 I B 132/00, BFH/NV 2001, 1048; aufgrund der Deckungsgleichheit von WK und BA gelten die Grundsätze dieser Entscheidungen auch für Überschusseinkünfte; s. ferner „Sicherheitsaufwendungen“). Wird das Lösegeld ohne private Beziehung für Dritte (ArbN oder Kunden) gezahlt, liegen idR WK vor (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXI. § 4 Rn. 520). Zum Zufluß von Arbeitslohn, wenn der ArbG Lösegeld zahlt, s. § 19 Anm. 600.

**Lohnsteuerpauschalierung** gem. §§ 40–40b durch den ArbG schließt den WKAbzug beim ArbN aus; s. Anm. 14.

**Marketinggebühren** für die Vermittlung von Treuhandverträgen im Rahmen eines modellkonzipierten Immobilienprojekts sind keine sofort abziehbaren WK (s. „Bauherrenmodell“ und FG Nürnberg. v. 14. 3. 1989, EFG 1989, 507, rkr.).

**Markise:** Auch bei nachträglichem Anbau liegen HK des Gebäudes vor (BFH v. 29. 8. 1989 IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430).

**Meisterprüfung:** Fortbildungskosten; s. § 4 Anm. 913 und BFH v. 18. 4. 1996 VI R 75/95, BStBl. II, 529. Tragen die Eltern die Kosten, liegen bei ihnen nicht abziehbare Unterhaltsaufwendungen (BFH v. 29. 10. 1997 X R 129/94, BStBl. II 1998, 149) vor, während beim Kind idR nicht abziehbarer Drittaufwand gegeben ist.

**Motorrad** als Arbeitsmittel: s. Anm. 580 „Kraftfahrzeug“. Den WKAbzug bejaht hat das Nds. FG v. 8. 6. 1989, juris, rkr.: Sonderfall eines Motorradsachverständigen.

**Motorschaden:** Mit der ab VZ 2001 geltenden Entfernungspauschale sind alle Aufwendungen für Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte abgegolten (Abs. 2 Satz 1). Dies gilt auch für Motorschäden, es sei denn der Schaden ist Folge eines Unfalls (zutreffend: BMF v. 11. 12. 2001, BStBl. I, 994 unter 3.). Zuvor konnten Motorschäden in Sonderfällen neben den Kilometer-Pauschbeträgen geltend gemacht werden (vgl. BFH v. 29. 1. 1982 VI R 133/79, BStBl. II, 325; v. 25. 1. 1985 VI R 35/82, BFH/NV 1985, 28; v. 16. 3. 1990 VI R 57/87, BFH/NV 1990, 572; § 9 Anm. 467).

Werden bei Dienstreisen die pauschalen Kilometerbeträge angesetzt (H 38 LStH 2002), sind damit auch Motorschäden mit abgegolten (BFH v. 24. 4. 1992 VI R 137/89, BFH/NV 1993, 291).

**Musikinstrumente** als Arbeitsmittel: s. Anm. 572 ff. und Anm. 700.

**Nachholung** von WK in Abweichung zum Abflußprinzip gem. § 11 Abs. 2 ist unzulässig; s. Anm. 57. Zur Nachholung von AfA s. Anm. 620 und § 7 Anm. 93–97. Entgegen der bisher hM hat der BFH im Urte. v. 24. 10. 2001 X R 153/97 (BStBl. II 2002, 75) eine Nachholung unterlassener AfA in späteren Jahren grundsätzlich verneint. Die Begründung des zu BA ergangenen Urteils ist auf alle Überschusseinkunftsarten übertragbar. Damit dürfte die Nachholung unterlassener AfA in Zukunft nicht mehr möglich sein.

**Nachträgliche Werbungskosten** können grds. bei allen Überschusseinkunftsarten anfallen. Sie sind insbes. von nicht steuerbaren Verlusten in der privaten Vermögenssphäre abzugrenzen (s. „Abbruchkosten“, „Abstandszahlungen“, „Veräußerungskosten“, sowie allgemein Anm. 170, 172). Zur Frage, ob nach dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung nachträgliche WK ausgeschlossen sind, s. „Selbstgenutztes Wohneigentum“.

► **Schuldzinsen:** Werden AK eines Mietobjekts finanziert, können Schuldzinsen, die nach Beendigung der Vermietung anfallen, nicht als WK abgezogen werden (Einzelheiten zu Schuldzinsen s. Anm. 372). Werden dagegen sofort abziehbare



WK fremdfinanziert, fehlt ein Zusammenhang der Zinsen mit der privaten Vermögenssphäre, so daß sie auch als nachträgliche WK anzuerkennen sind (BFH v. 16. 9. 1999 IX R 42/97, BStBl. II 2001, 528). Scheitert der Grunderwerb, so sind die nach Aufgabe der Einkunftserzielungsabsicht angefallenen Aufwendungen zur vollständigen Abwicklung des begonnenen Vorhabens als vorab entstandene WK zu berücksichtigen (BFH v. 4. 3. 1997 IX R 29/93, BStBl. II, 610; v. 5. 11. 2001 IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144).

► *Erhaltungsmaßnahmen* führen idR auch dann zu WK, wenn sie kurz vor der Beendigung einer Vermietung erfolgen (BFH v. 10. 10. 2000 IX R 15/96, BStBl. II 2001, 787; BMF v. 26. 11. 2001, BStBl. I, 868; ggf. Mißbrauch). Renovierungskosten nach Beendigung der Vermietung und vor einer Selbstnutzung der Immobilie sind dagegen private Aufwendungen. Hiervon gelten zwei Ausnahmen: WK liegen vor, soweit die Kosten mit einer einbehaltenen und als Mieteinnahme erfaßten Mieterkaution bezahlt wurden. Ferner sind WK zu bejahen, wenn ein außergewöhnlicher Schaden beseitigt wird (BFH v. 11. 7. 2000 IX R 48/96, BStBl. II 2001, 784 u. v. 18. 12. 2001 IX R 24/98, BFH/NV 2002, 904).

**Nebentätigkeiten:** Zum WKAbzug bei den Einkünften aus der Nebentätigkeit s. § 3 Nr. 26 Anm. 6 und 40. Fehlt bei der Nebentätigkeit die Gewinnerzielungsabsicht und liegt damit kein eigenständiger Einkunftserzielungsbestand vor, so kommen in Sonderfällen WK bei der Haupttätigkeit in Betracht (BFH v. 22. 7. 1993 VI R 122/92, BStBl. II 1994, 510: Konzerttätigkeit eines Universitätsangestellten für das Fach Instrumentallehre Klavier; FG Düss. v. 30. 11. 2000, EFG 2001, 432, rkr.: Filmproduktion eines Kunstprofessors mit dem Lehrgebiet Film).

**Negative Einnahmen** nimmt die Rspr. an, wenn Einnahmen zurückgezahlt werden; Einzelheiten s. Anm. 80. Konsequenz wäre es angesichts der heutigen Dogmatik, WK anzunehmen (vgl. BFH v. 3. 8. 1993 VIII R 82/91, BStBl. 1994, 561: Rspr.-Änderung offen gelassen).

**Negative Werbungskosten:** Zurückgezahlte WK führen zu Einnahmen; vgl. Anm. 85 sowie BFH v. 28. 3. 1995 IX R 41/93, BStBl. II 1995, 704 mwN und v. 13. 7. 2000 VI B 184/99, BFH/NV 2000, 1470. Für die strechtliche Qualifizierung der Rückflüsse als zurückgezahlte WK der AHK kommt es nicht darauf an, ob sie beim Abfluß zutreffend stl. erfaßt wurden (BFH v. 26. 2. 2002 IX R 33/98, BFH/NV 2002, 1024).

**Nettoprinzip:** s. Anm. 6 und § 2 Anm. 13 und 503.

**Nichteheliche Lebensgemeinschaft:** Zu den Voraussetzungen eine doppelten Haushaltsführung s. Anm. 515. Vgl. ferner BFH v. 12. 9. 2000 VI R 165/97, BFH/NV 2001, 247 (eigener Hausstand in der Mietwohnung des Partners bei finanzieller Beteiligung an den Wohnungskosten) und v. 4. 4. 2001 VI R 130/99, BFH/NV 2001, 1384 (keine doppelte Haushaltsführung, wenn beide Partner zunächst an verschiedenen Orten wohnen und arbeiten und nach dem Zusammenzug in eine gemeinsame Familienwohnung die zweite Wohnung beibehalten).

**„Nichtkosten“:** Mit Urt. v. 22. 4. 1980 VIII R 149/75 (BStBl. II, 441) hat der BFH bei Bauherrengemeinschaften bestimmte Aufwendungen nicht zum Abzug zugelassen, weil sie nur zur Erzielung von Steuervorteilen dienen würden. Mittlerweile hat der BFH diese Rspr. im Grundsatz wieder aufgegeben (BFH v. 11. 1. 1994 IX R 82/91, BStBl. II 1995, 166 unter 3.). In der gegenwärtigen Praxis (s. „Bauherrenmodelle“ und „Immobilienfonds“) spielt sie keine Rolle mehr.

Die Rspr. sollte – da systemfremd – auch nicht in Ausnahmefällen wiederbelebt werden (ebenso SCHMIDT/DRENECK XXI. § 21 Rn. 113).

**Nießbrauch/Nutzungsrechte:** Da der WKAbzug voraussetzt, daß der Stpfl. einen Einkunftserzielungstatbestand erfüllt, ist es entscheidend, ob die Einkünfte dem Eigentümer oder dem Nießbrauchsberechtigten zugerechnet werden (zB BFH v. 26. 5. 1992 IX R 13/86, BFH/NV 1992, 738: Kein WKAbzug des Eigentümers für die Wohnung des Nießbrauchers, weil dieser die Mieteinkünfte erzielt). Zur Frage der Einkünftezurechnung s. Nießbrauchserlaß v. 24. 7. 1998, BStBl. I, 914 und § 2 Anm. 201–216; zur AfA-Berechtigung s. § 7 Anm. 60–88 und zu Schuldzinsen Anm. 382, 385. Ungeklärt ist die Frage, ob der keine Einkünfte erzielende Eigentümer in Ausnahmefällen vorab entstandene WK geltend machen kann. UE können die Grundsätze des BFH-Urt. v. 31. 5. 2000 IX R 6/96 (BFH/NV 2001, 24) entsprechend angewendet werden. Mit dieser Entscheidung hat der BFH den Abzug größerer Reparaturaufwendungen für die Wohnung der Mutter zugelassen, weil aufgrund der Gesamtumstände feststand, daß der Stpfl. die Aufwendungen im eigenen Interesse als zukünftiger Nutzer des Hauses tätigte und keine private Zuwendung (§ 12 Nr. 2) vorlag (vgl. SCHMIDT/DRENECK XXI. § 21 Rn. 46).

**Notarkosten:** Entscheidend für die estl. Behandlung ist der Grund der notariellen Beurkundung. Bei Anschaffungsvorgängen handelt es sich um Anschaffungsnebenkosten, die zu AK führen, bei Veräußerungen um Veräußerungskosten (zB BFH v. 17. 4. 1997 VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102 unter 3.). Werden Grundschulden zur Sicherung von Darlehen verbrieft, gehören die Notarkosten zu den sonstigen Kreditkosten (Finanzierungskosten) und können ggf. als WK abgezogen werden (vgl. BFH v. 29. 7. 1997 IX R 89/84, BFH/NV 1998, 260).

**Optionsgebühren:** s. § 20 Anm. 82.

**Pachtvorauszahlungen,** die neben dem laufenden Pachtzins gezahlt werden, sind sofort abziehbare WK (BFH v. 11. 10. 1983 VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267). Zur Anerkennung von Vorauszahlungen allgemein s. Anm. 221, 222 und „Vorauszahlungen von WK“.

**Parteispenden:** s. Anm. 704.

**Pauschbeträge,** die neben den gesetzlichen Regelungen von der Verwaltung akzeptiert werden, s. § 9a Anm. 64–82 sowie „Artisten“, „Journalisten“ und „Künstler“.

**Personengesellschaften und -gemeinschaften:** s. Anm. 20, 50 sowie „Bauherrenmodell“ und „Immobilienfonds“. Zur anteiligen Zurechnung von WK bei Miteigentum und Gesamthand vgl. R 164 EStR 2001. Rspr.-Beispiel zu einer „disquotalen“ WKVerteilung s. „GmbH-Gesellschafter“.

**Persönlichkeitsentfaltung:** s. „Psychologische Weiterbildung“ und „Selbstanalyse“.

**Pflichtteilsanspruch:** Belastungen eines Nachlasses mit Vermächtnis-, Pflichtteils- und Erbersatzansprüchen führen nicht zu AK des Erben für die WG des Nachlasses. Auch Zinsen zur Finanzierung von Zahlungen können nicht als WK abgezogen werden (BFH v. 14. 4. 1992 VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275).

**Planungskosten** im privaten Immobilienbereich gehören grds. zu den HK. Wird das Gebäude nicht errichtet, liegen sofort abziehbare WK vor. Wird der Plan geändert, so können WK oder HK des neu geplanten Gebäudes gegeben sein. Einzelheiten s. § 6 Anm. 647–650.

**Promotion:** s. „Dokortitel“.

**Prozeßkosten,** Beratungskosten und sonstige Rechtsverfolgungskosten: Ist die vorrangige Berücksichtigung als BA (s. § 4 Anm. 860–869) oder WK nicht möglich, können Steuerberatungskosten als SA abgezogen werden (hierzu s. § 10 Anm. 260–270). Sonstige privat veranlaßte Aufwendungen können ggf. als agB anzuerkennen sein (Einzelheiten s. § 33 Anm. 110–127). Für den Abzug als WK ist, da keine besondere gesetzliche Regelung besteht, der allgemeine WK-Begriff des Abs. 1 Satz 1 (s. „Veranlassungsprinzip“) ausschlaggebend.

► *Grundsatz:* Rechtsverfolgungskosten teilen als Folgekosten die estl. Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand der Rechtsverfolgung waren. Wird also um WK gestritten, sind auch Prozeßkosten (und außergerichtliche Kosten) sofort abziehbare WK. Geht es dagegen um AHK, sind sie ebenfalls als AHK zu behandeln, die sich allenfalls über die AfA auswirken. Ist Gegenstand des Rechtsstreits eine Frage privater Natur, scheidet der WK-Abzug gänzlich aus. Im Ergebnis ist damit das stl. Schicksal der Hauptsache in vollem Umfang für den Abzug von Rechtsverfolgungskosten entscheidend (stRspr.; zB BFH v. 1. 12. 1987 IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431 und v. 10. 11. 1999 X R 158/96, BFH/NV 2000, 696; ebenso v. BORNHAUPT in K/S/M, § 9 Rn. B 800; SCHMIDT/DRENSECK XXI. § 21 Rn. 100 „Prozeßkosten“), so daß grds. auf die jeweils einschlägigen Kommentierungen zurückgegriffen werden kann. Auf den Erfolg eines Rechtsstreits kommt es insoweit nicht an, als auch vergebliche Aufwendungen WK sein können. Allerdings kann der Ausgang eines Prozesses die estl. Qualifizierung von Aufwendungen beeinflussen.

**Beispiel:** Ein Stpfl. prozessiert, um die Baugenehmigung für ein Mietobjekt zu erhalten. Hat die Klage Erfolg, liegen HK des Gebäudes vor (BFH v. 10. 11. 1999 X R 158/96 aaO). Hat die Klage keinen Erfolg und kann das Vorhaben nicht verwirklicht werden, sind sofort abziehbare WK gegeben (s. „Planungskosten“).

► *Gemischt veranlaßte Aufwendungen:* Sind Rechtsverfolgungskosten sowohl privat als auch beruflich veranlaßt, greift grds. das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 (s. § 12 Anm. 150) mit der Folge, daß die gesamten Kosten nicht abgezogen werden können (BFH v. 13. 12. 1994 VIII R 34/93, BStBl. II 1995, 457). Eine Ausnahme gilt für Steuerberatungskosten, die ggf. im Schätzungswege in WK und SA aufzuteilen sind (s. § 10 Anm. 265). Nach R 102 EStR 2001 soll die Verwaltung bei Aufwendungen bis zu 520 € (vor VZ 2002: 1000 DM) dem Aufteilungsvorschlag des Stpfl. folgen.

► *Nachträgliche Erstattung von Prozeßkosten* durch eine Rechtsschutzversicherung oder nach Prozeßgewinn durch den Gegner ändert am WK-Charakter nichts. Im VZ der Zahlung sind die Aufwendungen als WK zu berücksichtigen, im VZ der Erstattung sind Einnahmen zu erfassen (s. BFH v. 4. 9. 1990 IX B 10/90, BFH/NV 1991, 164 und „negative WK“).

► *Beispiele aus der Praxis:* Zu beachten ist, daß Rspr.-Änderungen des BFH bei der Beurteilung, ob WK vorliegen, zwangsläufig eine geänderte Beurteilung der entsprechenden Rechtsverfolgungskosten nach sich zieht.

– *Erbschaftsstreitigkeiten:* Da der Erbfall als privater Vorgang angesehen wird (s. „Erbaueinandersetzung“) sind auch alle damit zusammenhängenden Streitigkeiten privater Natur. Sie führen auch dann nicht zu WK, wenn der Stpfl. einen Prozeß führt, um Vermögen zu erhalten, das der Einkunftserzielung dient (BFH v. 17. 6. 1999 III R 37/98, BStBl. II, 600 mwN: Testamentsanfechtung). Kommt es bei der Erbaueinandersetzung aber zu Abfindungszahlungen, die zu AK führen, so können ggf. damit zusammenhängende Rechts-

- verfolgungskosten ebenfalls AK sein (vgl. umfassend: GRUBE, DStZ 1999, 313).
- *Bau- und Grundstücksstreitigkeiten*: Der BFH hat in einer Reihe von Fällen AHK bejaht (zB BFH v. 21. 7. 1992 IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486: Aufwendungen, um die Wiedereintragung eines Nießbrauchs zu verhindern; v. 30. 8. 1994 IX R 2/90, BFH/NV 1995, 382: Rücktritt vom Kaufvertrag eines Fertighauses, um ein anderes Gebäude zu bauen; v. 30. 1. 1996 IX R 83/90, BFH/NV 1996, 542: Streit über den an den Bauunternehmer zu zahlenden Werklohn). Sind dagegen wegen des Konkurses des Bauunternehmers verlorene Vorauszahlungen als WK zu berücksichtigen, sind auch die Prozeßkosten WK (BFH v. 31. 3. 1992 IX R 164/87, BStBl. II, 805). Waren private Vermögensverluste Anlaß eines Prozesses (s. „Vermögensverwaltung“) oder war die Rechtsverfolgung aufgrund einer Veräußerung notwendig (s. „Veräußerungskosten“) liegen idR private Aufwendungen vor (s. auch „nachträgliche WK“).
  - *Rentenstreitigkeiten, betriebliche Altersversorgung*: Beratungskosten sind in voller Höhe als (vorab entstandene) WK abziehbar, wenn die Beratung im Zusammenhang mit (zukünftig) stpfl. Renten steht (BMF v. 20. 11. 1997, FR 1997, 964).
  - *Strafverteidigungskosten*: Grds. liegen private Aufwendungen vor. Ausnahmsweise kommen WK in Betracht, wenn die Straftat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen wurde (BFH v. 13. 12. 1994 VIII R 34/93, BStBl. II 1995, 457 mwN). Die Straftat und der durch sie entstandene Schaden darf aber nicht nur „bei Gelegenheit“ der Berufsausübung verursacht worden sein (vgl. hierzu „Schaden, Schadensersatz“).

**Psychologische Weiterbildung:** Ist die psychologische Behandlung, Betreuung oder Unterrichtung von anderen Menschen Gegenstand eines Berufs, können Fortbildungsmaßnahmen idR ohne weiteres als WK anerkannt werden. Bei anderen Berufen, für deren Ausübung psychologische Kenntnisse von Vorteil sind, liegen WK vor, wenn im wesentlichen ein auf den konkreten Beruf zugeschnittenes psychologisches Wissen vermittelt wird und der Teilnehmerkreis entsprechend homogen zusammengesetzt ist. In solchen Fällen ist es ausnahmsweise unbeachtlich, daß psychologische oder psychotherapeutische Fortbildungen zwangsläufig auch die persönliche Selbsterkenntnis (§ 12 Nr. 1) verbessert, denn dieses private Moment ist von untergeordneter Bedeutung (BFH v. 24. 8. 2001 VI R 40/94, BFH/NV 2002, 182 mwN). Vgl. ferner „Selbstanalyse“ sowie Anm. 271 unter Einzelfragen).

**Rechtsberatungskosten:** s. „Prozeßkosten“.

**Rechtsschutzversicherungsbeiträge:** Die Prämien sind WK, wenn ausschließlich oder weit überwiegend berufliche Risiken versichert sind. Werden berufliche und private Risiken abgesichert, liegen dagegen grds. „gemischte“ Aufwendungen vor, die in voller Höhe unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 fallen. Die Aufteilung der Versicherungsprämien in einen beruflichen und einen privaten Teil ist nur zulässig, wenn die jeweilige Versicherungsgesellschaft bescheinigt, welcher Anteil auf die berufliche Sphäre entfällt (BFH v. 31. 1. 1997 VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346: Kombinierte Familien- und Verkehrsrechtsschutzversicherung eines Berufskraftfahrers). Der BMF hat sich dieser Ansicht angeschlossen und eine pauschale Aufteilung abgelehnt (BMF v. 23. 7. 1998, FR 1998, 909). Diese zu § 19 entschiedenen Grundsätze gelten bei anderen Überschusseinkunftsarten entsprechend.

**Reinigungskosten,** die beim Stpfl. aus beruflichem oder sonstigem erwerbsbezogenen Anlaß anfallen, sind WK; zur Reinigung von (Berufs-)Kleidung s.

Anm. 552, 556. Die Aufwendungen zur Reinigung eines Arbeitszimmers fallen unter die 2.400 DM-Begrenzung (ab 2002: 1.250 €; BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863, Tz. 20).

**Reisekosten:** s. Anm. 285–300.

**Reisen:** s. § 4 Anm. 918.

**Reitpferd** als Arbeitsmittel: s. Anm. 580.

**Rente:** Rentenzahlungen sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. hierzu Anm. 390–404.

**Rentenberatungskosten** im Zusammenhang mit gesetzlichen oder privaten Renten, die zu stpfl. Einkünften führen, sind WK; Einzelheiten s. „Prozeßkosten“.

**Rentenversicherungsbeiträge:** s. „Arbeitnehmerbeiträge“ und „Versicherungsbeiträge“.

**Repräsentationsaufwendungen** sind typische Kosten der privaten Lebensführung (s. § 12 Anm. 60, „Betriebsveranstaltungen“, „Dienstjubiläum“ und zu Bewirtungen Anm. 691 sowie § 4 Anm. 1214).

**Risikolebensversicherungsbeiträge** werden nach stRspr. nicht als WK anerkannt, da der BFH den Zweck von Risikolebensversicherungen in der privaten Daseinsvorsorge des Stpfl. oder seiner Hinterbliebenen sieht. Unerheblich ist auch, ob die Versicherungssumme bei ihrer Auszahlung für Zwecke der Einkunftszielung verwendet werden soll. Da die Anschaffung eines privaten WG (zB eines Mietgrundstücks) oder die Tilgung einer privaten Verbindlichkeit nicht zu WK führen kann, sind auch die damit zusammenhängenden Aufwendungen keine WK.

BFH v. 29. 10. 1985 IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143 und v. 10. 8. 1988 IX R 220/84, BStBl. II 1989, 137: Risikoversicherungen zur Absicherung von Bauspardarlehen; v. 29. 10. 1985 IX R 61/82, BStBl. II 1986, 260 und v. 7. 8. 1990 IX R 139/86, BFH/NV 1991, 94: Absicherungen des Kaufpreises von Mietgrundstücken; v. 11. 5. 1989 IV R 56/87, BStBl. II, 657: Absicherung eines Bankkredits; v. 6. 2. 1992 IV R 30/91, BStBl. II, 653: Private Aufwendungen auch dann, wenn eine Gesellschaft ihre Gesellschafter versichert). Der BFH hält die mit dieser Rspr. zusammenhängenden Rechtsfragen für geklärt (vgl. BFH v. 18. 6. 1997 X B 209/96, BFH/NV 1997, 842).

**Rücktrittskosten:** Schadensersatzzahlungen im Zusammenhang mit Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen führen grds. nicht zu WK (s. „nachträgliche WK“ und „Schaden“). Auch beim Rücktritt von einem Grundstückskaufvertrag hat der BFH WK verneint (zB BFH v. 1. 8. 1989 IX R 17/86, BFH/NV 1990, 94; aA Anm. 163 mwN und TIPKE/LANG, XVI, § 9 Rn. 232). Die neuere Rspr. wird dagegen wieder großzügiger (vgl. auch „Abbruchkosten“). So hat der BFH nunmehr WK in Fällen angenommen, in denen die geplante Anschaffung scheiterte und deshalb kein Zusammenhang der Aufwendungen mit einem privaten WG entstand, der Stpfl. aber nach Aufgabe der Einkünftezielungsabsicht die bisherige Tätigkeit (zur Abwicklung des Vorhabens) fortsetzte (BFH v. 4. 3. 1997 IX R 29/93, BStBl. II, 610; v. 5. 11. 2001 IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144).

**Rückzahlung** von Einnahmen: s. „negative Einnahmen“.

**Rundfunkgerät** als Arbeitsmittel: s. Anm. 580.

**Säumniszuschläge:** s. Anm. 385 „Steuerliche Nebenleistungen“.

**Schaden, Schadensersatz und Schadensbeseitigung:** Die Aufwendungen können WK bei der entsprechenden Einkunftsart sein. Entscheidend ist die Abgrenzung zu AHK, zu Veräußerungskosten oder anderen Aufwendungen auf

private WG und vor allem zu privat motivierten schadensstiftenden Handlungen (s. auch „Abstandszahlungen“, „Fehlgelder“ und „Vertragsstrafe“).

► *Anschaffungskosten und Veräußerungskosten*: Schadensersatzzahlungen im Zusammenhang mit Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen führen grds. nicht zu WK (s. BFH v. 15. 12. 1981 VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495 sowie „Veräußerungskosten“ und „Vermögensverwaltung“). WK liegen aber vor, wenn der Schadensersatz nicht im Zusammenhang mit einem WG des Privatvermögens steht, weil bereits dessen Anschaffung scheiterte (BFH v. 5. 11. 2001 IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144: Rückabwicklung eines Grundstückskaufs).

► *Herstellungskosten* entstehen idR durch Schadensersatzzahlungen nicht, weil sie zumeist nicht für tatsächlich erbrachte (Herstellungs-)Leistungen gezahlt werden (BFH v. 8. 9. 1998 IX R 75/95, BStBl. II 1999, 20: Zahlung an einen Architekten, weil dieser vertragswidrig *nicht* weiter beschäftigt wurde; s. auch „Planungskosten“). Ausnahmen sind möglich (zB BFH v. 30. 8. 1994 IX R 2/90, BFH/NV 1995, 381: Schadensersatz für Rücktritt vom Kauf eines Fertighauses als HK der realisierten Baumaßnahme; Hess. FG v. 21. 4. 1999, EFG 1999, 814, rkr.: HK, weil schadenstiftendes Ereignis – Aushub einer Baugrube ohne Absicherung des Nachbargebäudes – in Kauf genommen wurde, um HK zu sparen).

► *Privat veranlasste Schäden*: Unterlaufen einem ArbN bei der Arbeit fahrlässig Fehler, kann er die Ersatzzahlungen an den ArbG als WK abziehen. Voraussetzung ist, daß die schädigende Handlung Teil der beruflichen Tätigkeit war, der ArbN also im Rahmen seiner beruflichen Aufgabenerfüllung handelte. Der Schaden darf nicht nur „bei Gelegenheit“ der Berufsausübung verursacht worden sein. Eine private Veranlassung liegt stets vor, wenn der ArbN den ArbG vorsätzlich schädigt oder Vorteile für sich oder Dritte anstrebt.

BFH v. 6. 2. 1981 VI R 30/77, BStBl. II, 362; v. 3. 5. 1985 VI R 103/82, BFH/NV 1986, 392; v. 3. 5. 1985 VI R 110/82, BFH/NV 1986, 270; v. 19. 3. 1987 IV R 140/84, BFH/NV 1987, 577; v. 18. 9. 1987 VI R 121/84, BFH/NV 1988, 353; v. 20. 7. 1994 I B 11/94, BFH/NV 1995, 198; FG Hamb. v. 21. 11. 2000, EFG 2001, 559, nrkr., BFH-Az. XI R 15/01: Strafbare Handlungen eines angestellten Steuerberaters.

**Schallplatten** als Arbeitsmittel: s. Anm. 580.

**Schmiergeld**: s. Anm. 703.

**Schreibmaschine** als Arbeitsmittel: s. Anm. 580.

**Schuldzinsen** sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 355 ff.

**Schulkosten**: Schulgeld und andere Aufwendungen für die Schulausbildung von Kindern gehören grds. zu den privaten Lebenshaltungskosten (BFH v. 23. 11. 2000 VI R 38/97, BStBl. II 2001, 132). Dies entspricht der Behandlung von „Kinderbetreuungskosten“ (BFH v. 29. 10. 1997 X R 129/94, BStBl. II 1998, 149 und v. 23. 11. 2000 VI R 38/97, BFH/NV 2001, 381; zum Sonderausgabenabzug von Schulgeld s. § 10 Anm. 334–334g). Zur Abgrenzung zwischen Ausbildungskosten und WK bei einer Schulausbildung des Stpfl. s. Anm. 271 und § 10 Anm. 288–330.

**Selbstanalyse**: Aufwendungen für Psychoanalyse, Selbsterfahrungsgruppen und ähnliche Veranstaltungen für die eigene Persönlichkeitsentfaltung sind grundsätzlich Lebensführungskosten (zB Nds. FG v. 4. 6. 1998, EFG 1998, 1510, rkr.; OFD Köln v. 9. 2. 1987, StEK EStG § 9 Nr. 450; OFD Frankfurt v. 10. 7. 1996, StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 455; § 12 Anm. 48). BFH-Rspr., insbes. zu den Ausnahmefällen, in denen WK bejaht werden können, s. „Psychologische Weiterbildung“.

**Selbstgenutztes Wohnungseigentum:** Nach dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung (ab VZ 1987 bzw. spätestens ab VZ 1999 mit dem Auslaufen der großen Übergangsregelung; Einzelheiten hierzu s. § 21 Anm. 172 ff.) ist der WKAbzug von Aufwendungen für das private Wohnen grds. ausgeschlossen (sog. Konsumgutlösung; Ausnahmen: Doppelte Haushaltsführung; Umzugskosten). Nach BMF v. 10. 11. 1998 (BStBl. I, 1418) können im VZ 1998 letztmals die vor dem 1. 1. 1999 tatsächlich entstandenen *und* bezahlten Erhaltungsaufwendungen abgezogen werden. Der Beginn und der Abschluß von Erhaltungsmaßnahmen im VZ 1998 soll dagegen nicht zur Begründung von WK ausreichen. Das Nds. FG v. 12. 12. 2000, EFG 2002, 328, nrkr., BFH-Az. IX R 18/01, hat – dieser Rechtsansicht folgend – entschieden, daß der Wegfall der Nutzungswertbesteuerung eine Sonderregelung sei, die nachträgliche WK ausschließe. Als Folge konnten die Aufwendungen für während der Nutzungswertbesteuerung durchgeführte Erhaltungsmaßnahmen, die im Folgejahr bezahlt wurden, nicht abgezogen werden. UE überzeugt diese Ansicht, die auf die Zufälligkeiten der Rechnungsstellung durch Bauunternehmen abstellt, nicht. Auch nachträgliche WK sollten nach den allgemeinen Grundsätzen zum Abzug zugelassen werden. So hat das FG München v. 19. 12. 2000, EFG 2001, 555, nrkr., BFH-Az. IV R 12/01, bei einem Landwirt nachträgliche BA bejaht.

**Sicherheitsaufwendungen** sind regelmäßig keine WK, soweit es um den Schutz eigener höchstpersönlicher Rechtsgüter (Leben; Gesundheit; Freiheit) geht (vgl. hierzu „Lösegeld“ sowie BFH v. 29. 3. 1979 IV R 103/75, BStBl. II, 512 und v. 9. 8. 1999 VIII B 38/99, BFH/NV 2000, 76 mwN).

**Soldaten:** Da der Wehrsold nach § 3 Nr. 5 stfrei ist, kommen WK nur bei Berufssoldaten und Soldaten auf Zeit in Betracht. Es gelten die allgemeinen Grundsätze. Aufgrund der Besonderheiten der Tätigkeit treten allerdings zahlreiche Einzelfragen auf. Zum Wahlrecht eines an wechselnden Orten eingesetzten Soldaten, Aufwendungen wegen einer doppelten Haushaltsführung oder Fahrtkosten nach den Grundsätzen einer Einsatzwechseltätigkeit geltend zu machen, s. BFH v. 10. 10. 1994 VI R 2/92, BStBl. II 1995, 137. Beiträge eines beurlaubten Soldaten zur BfA sind keine WK (BFH v. 21. 9. 2000 XI B 59/00, BFH/NV 2001, 434). Zur Kürzung von WK bei Auslandseinsätzen wegen stfreier Entschädigungen s. OFD Erfurt v. 6. 5. 1998, StEK EStG § 3 Nr. 701 und OFD Magdeburg v. 28. 8. 1998, StEK EStG § 9 Nr. 716; zur Uniform als Berufskleidung s. Anm. 551; vgl. ferner „Betriebsveranstaltungen“, „Friseur“ und „Ausbildungsdienstverhältnisse“.

**Sonderwerbungskosten** bei einkünfterzielenden PersGes. und -gemeinschaften s. Anm. 20 und 50.

**Skikurs:** Die Aufwendungen eines Lehrers für einen Skikurs können unter engen Voraussetzungen WK sein (vgl. BFH v. 26. 8. 1988 VI R 175/85, BStBl. II 1989, 91; v. 31. 7. 1992 VI R 161/88, BFH/NV 1993, 93 und v. 22. 1. 1993 VI R 61/91, BFH/NV 1993, 416).

**Spenden:** Aufgrund der Verweisung des Abs. 5 auf § 4 Abs. 6 können Parteispenden kraft gesetzlicher Definition keine WK sein (s. Anm. 704).

**Spesen:** Unscharfer Sammelbegriff für Reisekosten (Anm. 285–300), Bewirtungskosten (Anm. 691), Repräsentationsaufwendungen uä. Ausgaben.

**Sportsachen (Sportbekleidung, Sportgeräte)** als Arbeitsmittel: s. Anm. 580.

**Sprachkurs** als Fortbildungsmaßnahme: s. § 4 Anm. 918 und BFH v. 10. 4. 2002 VI R 46/01, BFH/NV 2002, 1088 mwN.

**Stärkungsmittel** sind keine WK; s. „Verpflegungskosten“.

**Stereoanlage** als Arbeitsmittel: s. Anm. 580.

**Steuerberatungskosten** sind WK, soweit die Beratung durch die Einkunftszielungstätigkeit veranlaßt ist. Im übrigen liegen SA vor. Einzelheiten, insbes. zur Aufteilung der Aufwendungen in WK und SA, s. „Prozeßkosten“ und § 10 Anm. 260–270.

**Steuerliche Nebenleistungen:** s. Anm. 385 „Steuerliche Nebenleistungen“.

**Stille Beteiligung:** Zu den WK eines stillen Gesellschafters und zum Abzug von Verlustanteilen s. § 20 Anm. 418, 455, 456 und 530.

**Strafverteidigungskosten:** s. „Prozeßkosten“.

**Streikaufwendungen:** Da die von den Gewerkschaften gezahlten Streikunterstützungen sfrei sind, können auch die durch die Teilnahme am Streik entstandenen Aufwendungen nicht als WK abgezogen werden (BFH v. 24. 10. 1990 X R 161/88, BStBl. II 1991, 337 unter 5.).

**Studienkosten:** s. „Ausbildungskosten“.

**Studienreisen** (einschl. Tagungs- und Kongreßreisen) führen nur zu WK, wenn die nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung ausreichend nachgewiesen werden kann (R 117a und H 117a EStR 2001). Ansonsten liegen Lebensführungskosten vor. Einzelheiten s. § 12 Anm. 150 „Reisekosten“ und § 4 Anm. 918.

**Stückzinsen:** s. Anm. 385.

**Taxikosten** können als Reisekosten in der angefallenen Höhe abgezogen werden (s. Anm. 297). Bis VZ 2000 galt dies auch für Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte (s. Anm. 467), während ab VZ 2001 nur noch die Entfernungspauschale zur Anwendung kommt (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 456).

**Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte:** s. „Kappung von WK“ und Anm. 112.

**Telekommunikationsaufwendungen** ab VZ 2002 (frühere VZ s. „Telefonkosten“): Mangels einer speziellen gesetzlichen Regelung (Telefonkosten als Reisekosten s. Anm. 300; bei doppelter Haushaltsführung s. Anm. 497) kommt Abs. 1 Satz 1 zur Anwendung, dh. WK liegen vor, wenn die Aufwendungen durch die Einkunftszielungstätigkeit veranlaßt sind. In der Praxis liegt der Schwerpunkt der Probleme in der Frage, in welcher Höhe ArbN wegen einer beruflichen Nutzung privater Telefone WK geltend machen können. Die hierzu von der Rspr. entwickelten Grundsätze gelten für die Internetnutzung entsprechend. Sie sind zudem nicht nur bei Einkünften aus § 19, sondern auch bei den anderen Überschuß Einkunftsarten anzuwenden.

► *Grundsatz:* Wird ein Telefon ausschließlich beruflich genutzt, können alle Aufwendungen als WK abgezogen werden (zum Telefon als Arbeitsmittel s. Anm. 580). Bei beruflicher und privater Nutzung gilt das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 nicht. Gemischte Aufwendungen liegen nicht vor, denn ein Telefongespräch ist entweder als beruflich oder als privat anzusehen, so daß die jeweiligen Gesprächsgebühren in voller Höhe zu den WK oder in voller Höhe zu den privaten Aufwendungen zählen. Entsprechend sind die von der Nutzungszeit abhängigen Internetgebühren je nach der jeweiligen Nutzung entweder beruflich oder privat veranlaßt. Die von der Nutzung unabhängigen festen Kosten (zB Grundpreis für Anschlüsse; Nutzungsentgelt für die Telefonanlage) sind in einen beruflichen und einen privaten Teil zu zerlegen. Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der privaten und der beruflichen Verbindungsentgelte für Telefon- und Internetnutzung (R 33 Abs. 5 Satz 3 LStR 2002; vgl. BFH v. 21. 11. 1980 VI R 202/79, BStBl. II 1981, 131).



► *Nachweisproblematik:* Bei einer sowohl beruflichen als auch privaten Telefonnutzung ist es in der Praxis schwierig und bei geringen Beträgen kaum zumutbar, den beruflichen Teil im einzelnen nachzuweisen. Die Rspr. hat daher bei ausreichender Mitwirkung des Stpfl. eine Aufteilung der Kosten durch Schätzung zugelassen, dabei aber betont, daß der Stpfl. die objektive Feststellungslast trägt.

BFH v. 9. 11. 1978 VI R 195/77, BStBl. II 1979, 149: Schätzung nach Befragung des Stpfl. und Zeugeneinvernahme der das Telefon mitnutzenden Angehörigen bzw. der beruflichen Gesprächspartner; v. 25. 10. 1985 VI R 15/81, BStBl. II 1986, 200 (206); v. 21. 8. 1990 IX R 83/85, BFH/NV 1991, 95; v. 22. 12. 2000 IV B 4/00, BFH/NV 2001, 774: Beweisvorsorgepflicht des Stpfl. durch geeignete Aufzeichnungen; FG München v. 17. 10. 1994, EFG 1995, 307, rkr.: Schätzung beim Telefon in der Privatwohnung nach Verwaltungsvorschriften (s. „Telefonkosten“); beim Autotelefon Schätzung eines Privatanteils von 10 vH; Nds. FG v. 21. 5. 1997, EFG 1997, 1301, rkr.: Schätzung von 60 DM Kosten pro Monat vertretbar.

Will der Stpfl. eine für ihn ungünstige Schätzung vermeiden, bleibt es bei dem allgemeinen Grundsatz, daß er höhere WK, zB durch geeignete Aufzeichnungen über die Telefonnutzung, nachweisen, zumindest aber glaubhaft machen, muß.

► *Pauschalierende Schätzung gemäß Verwaltungserlassen:* Ab VZ 2002 hat die Verwaltung die früher geltenden Erlasse (s. „Telefonkosten“) durch R 33 Abs. 5 LStR 2002 ersetzt und die pauschalen Abzugsmöglichkeiten der Höhe nach verschlechtert. Fallen erfahrungsgemäß beruflich veranlaßte Telekommunikationsaufwendungen an, werden nunmehr 20 vH der monatlichen Kosten, höchstens aber 20 € pauschal anerkannt. Ein 20 vH übersteigender beruflicher Kostenanteil muß (nur) für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten im einzelnen nachgewiesen werden. Dies erfordert idR die Vorlage von Einzelgesprächsabrechnungen und die Angabe, welche Telefonnummern beruflich angewählt wurden. Die berufliche Internetnutzung ist durch Beschreibung der Art der Internetnutzung, des beruflichen Zusammenhangs und ggf. mit Computerausdrucken über die angewählten Internetadressen zu belegen. Zur weiteren Vereinfachung kann der monatliche Durchschnittsbetrag, der für den repräsentativen Drei-Monatszeitraum belegt wurde, für den gesamten VZ zugrunde gelegt werden.

► *Pauschaler Auslagensatz* des ArbG, der nach § 3 Nr. 50 stfrei ist, muß von den WK abgezogen werden (§ 3 c; R 33 Abs. 5 S. 6 LStR 2002).

**Telefonkosten:** Allgemeine Ausführungen und Behandlung ab VZ 2002 s. „Telekommunikationsaufwendungen“.

► *Telefone in einer Privatwohnung:* Nutzten ArbN im VZ 2001 und früher private Telefone auch beruflich, so orientierte sich die Praxis beim WKAbzug am Schreiben des BMF v. 11. 6. 1990 (BStBl. I, 290; vgl. auch OFD Hannover v. 29. 9. 1998, FR 1998, 1143; deutlich großzügiger als die Verwaltung; FG München v. 17. 1. 2002, EFG 2002, 617, nrkr., BFH-Az. VI R 21/02). Danach waren die Kosten für den Telefonanschluß, die Telefoneinrichtung, die monatliche Grundgebühr und die Gesprächskosten in einen beruflichen und einen privaten Teil zu trennen. Aufteilungsmaßstab war das Verhältnis der beruflichen zu den privaten Telefonaten unter Berücksichtigung auch der eingehenden Gespräche. Konnte der berufliche Anteil nicht belegt oder glaubhaft gemacht werden, obwohl ein überdurchschnittlicher Umfang beruflicher Gespräche plausibel geltend gemacht wurde, waren die WK wie folgt zu schätzen:

– Bei Gebühren bis zu 130 DM monatlich: 20 vH.

– Bei Gebühren von 131 DM bis 230 DM monatlich: 26 DM zzgl. 40 vH der über 130 DM hinausgehenden Kosten.

– Bei Gebühren über 230 DM: 66 DM zzgl. der über 230 DM hinausgehenden Kosten.

► *Autotelefone* s. BMF v. 14. 10. 1993 (BStBl. I, 908) und HOPPE, DB 1995, 1204; vgl. ferner FG München v. 17. 10. 1994, EFG 1995, 307, rkr.: Schätzung einer privaten Nutzung von 10 vH.

► *Geltungsdauer*: Nachdem die Aufhebung der oben genannten Verwaltungsvorschriften zum 1. 1. 2001 (BMF v. 24. 5. 2000, BStBl. I, 613) wieder rückgängig gemacht wurde (BMF v. 16. 10. 2000, BStBl. I, 1421), gelten die in ihnen enthaltenen Regelungen über den WKAbzug bis zum 31. 12. 2001 (BMF v. 20. 11. 2001, BStBl. I, 993).

**Testamentsvollstreckung** (s. auch Vermögensverwaltung und Vormund): Die Gebühren des Testamentsvollstreckers sind WK bei den Einkünften aus dem Erbschaftsvermögen, wenn sie für eine Verwaltungs- oder Dauervollstreckung bezahlt werden, die Tätigkeit also mit der eines Vermögensverwalters vergleichbar ist. Dagegen liegen Lebensführungskosten vor, wenn der Testamentsvollstreckter als Folge des privaten Erbfalls (s. „Erbauseinandersetzung“) nur die Auseinandersetzung oder Abwicklung der Erbmasse bis zur endgültigen Abwicklung vornimmt (BFH v. 22. 1. 1980 VIII R 47/77, BStBl. II, 351; FG Köln v. 3. 12. 1997, EFG 1998, 752, rkr.).

**Tiere**: Zur Behandlung als Arbeitsmittel s. Anm. 580 „Hunde“ und „Reitpferd“; wegen eines Sonderfalls FG Berlin v. 22. 3. 1983, EFG 1984, 65, rkr.: Aufwendungen für den Unterhalt des Tieres eines Strafgefangenen durch Strafvollzugsbeamten sind WK.

**Tilgung**: s. „Kreditrückzahlung“.

**Tonbandgerät**: s. Anm. 580.

**Übernachungskosten** gehören grds. zu den privaten Lebensführungskosten, so daß nur bei einer ausschließlichen oder weit überwiegend beruflichen Veranlassung WK in Betracht kommen (s. § 12 Anm. 35). WK liegen typischerweise vor, wenn es sich um Reisekosten (Anm. 299), Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung (Anm. 496) oder Umzugskosten (Anm. 316) handelt.

**Umsatzsteuer**: Zu beachten ist, daß die allgemeinen Grundsätze des WKAbzugs durch § 9b modifiziert werden.

Sind Aufwendungen durch eine Überschubeinkunftsart veranlaßt, so führen auch die mit ihnen zusammenhängenden Vorsteuern, die an die leistenden Unternehmer gezahlt wurden, zu WK. Auch an das FA abgeführte USt. sind WK. Das Abflußprinzip des § 11 Abs. 2 kommt zur Anwendung (vgl. § 9b Anm. 6).

Bei AHK gilt der Grundsatz, daß sich auch die Vorsteuern nur über die AfA auswirken. Hiervon macht § 9b Abs. 1 eine Ausnahme. Kann die Vorsteuer nach § 15 UStG abgezogen werden, führt dies – ggf. auch nachträglich mit Rückwirkung auf den früheren VZ der Zahlung – zur Umqualifizierung der AHK in sofort abziehbare WK. Weiterhin läßt § 9b Abs. 2 den WKAbzug auch dann zu, wenn die allgemeinen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen. Wird der Vorsteuerabzug nach § 15a UStG berichtigt, sind Zahlungen an das FA daher auch dann WK, wenn die Veräußerung eines Grundstücks Anlaß der Berichtigung war.

BFH v. 17. 3. 1992 IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17; v. 8. 12. 1992 IX R 105/89, BStBl. II 1993, 656; die Verwaltung wendet die Urteile nach BMF v. 23. 8. 1993, BStBl. I, 698, an; vgl. ferner BFH v. 26. 2. 1992 IX B 91/91, BFH/NV 1992, 666 (kein WKAbzug bei mißbräuchlicher Zwischenvermietung) und v. 30. 8. 1995 IX B 74/95, BFH/NV 1996, 41 mwN zum Abzugszeitpunkt.

Ob der Vorsteuerabzug nach § 9b Abs. 1 möglich ist, richtet sich ausschließlich nach den unstreiftlichen Vorschriften, so daß diese für den WKAbzug ausschlaggebend sind (FG Bad.-Württ. v. 25. 3. 1998, EFG 1998, 1052, rkr.). Bei fehlgeschlagener Option zur USt. führt die Rückzahlung der vom FA zu Unrecht erstatteten Vorsteuer nicht zu WK (vgl. FinMin. Thüringen v. 1. 7. 1993, StEK EStG § 9b Nr. 7; OFD Münster v. 1. 2. 1990 und v. 22. 6. 1993, StEK EStG § 9b Nr. 4 und 6; OFD Düsseldorf v. 22. 9. 1993, StEK EStG § 9b Nr. 9). Zu sonstigen Einzelheiten s. Erl. zu § 9b.

**Umwidmung:** Werden WG, die einem Betriebsvermögen entnommen wurden, oder WG des Privatvermögens, die ursprünglich aus privaten Gründen angeschafft wurden, für Zwecke der Einkunftserzielung verwendet, ist ab dem Zeitpunkt der Umwidmung der WKAbzug eröffnet. Zur Ermittlung der AfA in diesen Fällen s. „Absetzungen für Abnutzung“ und § 7 Anm. 142. Zum Schuldzinsenabzug bei fremdfinanzierten WG s. Anm. 380. Wird ein WG nicht mehr zur Einkunftserzielung verwendet, endet der WKAbzug (s. „nachträgliche WK“, „Veräußerungskosten“ und „Abbruchkosten“).

**Umzugskosten:** s. Anm. 310–317.

**Unfallkosten:** s. entspr. § 4 Anm. 1000 ff., „Betriebsveranstaltungen“, „Motorschaden“ und „Schaden“. Bei Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte läßt die Verwaltgung – trotz der Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale nach Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 456, 457) – auch ab VZ 2001 den Abzug von Unfallkosten zu (BMF v. 11. 12. 2001, BStBl. I, 994 [997]). Zu Unfallkosten als Reisenebenkosten s. Anm. 300.

**Unfreiwillige Aufwendungen,** willensunabhängige Aufwendungen, Abwehraufwendungen: Das objektive Nettoprinzip gebietet sachgerechte Berücksichtigung auch der willensunabhängigen Folgen von Einkunftserzielungstätigkeiten. Gehören Aufwendungen zur Risikosphäre der Erwerbstätigkeit, können sie daher grds. auch dann als WK berücksichtigt werden, wenn sie dem Stpfl. aufgezogen werden (zB Prozeßkosten) oder gänzlich ungewollt sind (vgl. Anm. 139; TIPKE/LANG, XVI. § 9 Rn. 215 [234]; SCHMIDT/DRONSECK XXI. § 9 Rn. 55). Im Einzelfall bereitet die Abgrenzung zu privat veranlaßten Aufwendungen Schwierigkeiten (s. zB „Betriebsveranstaltung“, „Diebstahl“, „Fehlgeleder“, „Unfallkosten“, „Unterschlagung“).

**Unterarbeitsverhältnisse:** Die Lohnaufwendungen können grds. WK sein (s. „Arbeitslöhne“ und FG München v. 19. 2. 1998, EFG 1998, 937, rkr.: Lohn für Pfarrhaushälterin, die auch im kirchlichen Bereich arbeitet). Bei Unterarbeitsverhältnissen mit Angehörigen wird der WKAbzug idR an den besonderen Voraussetzungen (zB Fremdvergleich; Nachweis der Arbeitsleistung; s. hierzu „Angehörigenverträge“) scheitern.

**Beispiele:** BFH v. 9. 12. 1993 IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298: Hilfeleistungen von Kindern, die üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage erbracht werden; v. 6. 3. 1995 VI R 86/94, BStBl. II, 394: Unterrichtsvorbereitung durch Tochter einer Lehrerin; v. 22. 11. 1996 VI R 20/94, BStBl. II 1997, 187: Tätigkeit der Ehefrau, die üblicherweise von Dritten ehrenamtlich erbracht wird, und geringfügige Hilfeleistungen im häuslichen Bereich; FG Hamb. v. 2. 12. 1994, EFG 1995, 427, rkr.: Verstoß gegen höchstpersönliche Arbeitspflicht des als Pharmareferent tätigen Arbeitgeber-Ehegatten; FG Köln v. 28. 6. 2000, EFG 2000, 994, rkr.: Verstoß des ArbG-Ehegatten gegen berufliche Geheimhaltungspflicht; Nds. FG v. 9. 5. 2001, EFG 2001, 1181, nrkr., BFH-Az. VI B 286/01: Zweifel an der Arbeitsleistung der Ehefrau und Übertragung von Tätigkeiten, die üblicherweise nicht von unternehmensfremden Personen übernommen werden.

**Unterbeteiligung:** s. § 20 Anm. 487 und „stille Beteiligung“.

**Unterschlagung:** Unterschlagungs- und Veruntreuungsverluste führen grds. zu WK, wenn das schadensstiftende Ereignis aus dem Bereich der Einkunftserzielungstätigkeit stammt oder die von der Straftat betroffenen Gegenstände/Geldbeträge zur Erzielung von Überschußeinkünften bestimmt waren (BFH v. 29. 3. 2000 X R 99/95, BFH/NV 2000, 1188; vgl. auch Anm. 193, „unfreiwillige Aufwendungen“, „verlorene Anzahlungen“ und „Diebstahl“; s. auch § 4 Anm. 870 ff.). Veruntreut ein Verwalter Mieteinnahmen, so liegen danach WK vor (FG Bremen v. 13. 11. 1997, EFG 1998, 1052, rkr.). Anders dagegen, wenn ein Miteigentümer Geld von einem Bankkonto unterschlägt (BFH v. 20. 12. 1994 IX R 122/92, BStBl. II 1995, 534, mit der zweifelhaften Begründung, der Miteigentümer sei kein außenstehender Dritter und die Straftat stehe nicht im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit; aA SCHMIDT/DRENECK XXI. § 9 Rn. 55 mwN). Die Unterschlagung einer ausschließlich als Arbeitsmittel genutzten Geige durch den Ehemann führt nach dem Nds. FG v. 6. 8. 1997 (EFG 1998, 33, nrkr., BFH-Az. VI R 185/97) zu WK in Höhe des Restbuchwerts. Vgl. ferner FG Ba.-Württ. v. 11. 9. 1990, EFG 1991, 241, rkr. zu Detektivkosten und Prozeßkosten bei der Unterschlagung von Wertpapieren.

**Urlaubskosten** sind idR private Lebensführungskosten (zB BFH v. 21. 11. 1997 VI R 24/97, BFH/NV 1998, 449: Urlaub einer Sozialpädagogin, die ein betreutes Kind aus medizinischen Gründen mit in den Urlaub nimmt). Ausnahmsweise können WK vorliegen, wenn ein Urlaub aus beruflichen Gründen unterbrochen werden muß und deshalb zusätzliche An- und Rückfahrten nötig werden (BFH v. 12. 1. 1990 VI R 29/86, BStBl. II, 423; zur Angemessenheit der Kosten s. Anm. 700). Unfallkosten (und sonstige Fahrtkosten) sind dagegen keine WK, wenn die Urlaubsunterbrechung von Anfang an geplant war (Nds. FG v. 27. 4. 1995, EFG 1995, 1026, rkr.) oder die Rückfahrt beruflich bedingt vorzeitig angetreten wurde (FG Bad.-Württ. v. 26. 10. 1976, EFG 1977, 206, rkr.). Nimmt ein ArbN an einer Fortbildungsveranstaltung teil, so führt der Verzicht auf Urlaub auch dann nicht zu WK, wenn der ArbG alternativ eine Kostenbeteiligung angeboten hat (Sächs. FG v. 11. 4. 2001, EFG 2001, 886, rkr.).

**Veräußerungskosten:** Die Veräußerung eines WG, das im Rahmen einer Überschußeinkunftsart für Zwecke der Einkünfteerzielung verwendet wird, ist ein privater Vorgang, der nicht zu WK führt (Ausnahme § 23). Dies gilt für alle Überschußeinkunftsarten (vgl. BFH v. 30. 10. 2001 VIII R 29/00, BFH/NV 2002, 268).

► *Kapitaleinkünfte:* Auch Aufwendungen für eine fehlgeschlagene Veräußerung sind keine WK (BFH v. 17. 4. 1997 VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102). Weitere Rspr.-Nachweise s. „Vermögensverwaltung“.

► *Vermietungseinkünfte* s. auch „Abbruchkosten“. Alle Aufwendungen anlässlich der Veräußerung eines zuvor vermieteten Grundstücks sind keine WK.

BFH v. 20. 2. 1990 IX R 13/87, BStBl. II, 775: Zahlungen an den Grundstückserwerber, die dessen Zinslasten aus den mitübernommen Krediten abmildern; v. 8. 4. 1992 XI R 32/90, BFH/NV 1992, 801: Schuldzinsen, Vorfälligkeitsentschädigungen, Bankgebühren; FG Ba.-Württ. v. 21. 9. 1995, EFG 1996, 136, rkr.: Kosten der Löschung einer Grundschuld.

Auch Reparaturen an einem Gebäude führen nicht zu Erhaltungsaufwendungen, wenn sie im Verkaufvertrag mit dem Käufer vereinbart wurden (BFH v. 23. 1. 1990 IX R 17/85, BStBl. II, 465). Nur ausnahmsweise können WK bejaht werden, wenn die Aufwendungen mit einer vom Mieter einbehaltenen Kautions bezahlt werden oder außergewöhnliche, vom Mieter verursachte, Schäden beseitigt werden (BFH v. 11. 7. 2000 IX R 48/96, BFH/NV 2000, 1547).

► *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*: Kauft oder verkauft ein ArbN eine Immobilie anlässlich eines beruflich bedingten Ortswechsels, so sind die mit dem Kauf/Verkauf zusammenhängenden Aufwendungen keine als Umzugskosten abzuziehenden WK (BFH v. 24. 5. 2000 VI R 147/99, BStBl. II, 476 und v. 24. 5. 2000 VI R 28/97, BStBl. II, 474). Gleiches gilt für Maklerkosten (BFH v. 24. 8. 1995 IV R 27/94, BStBl. II, 895). Dagegen hat der BFH WK bejaht, wenn der geplante Immobilienkauf oder Verkauf wegen einer Änderung der beruflichen Pläne scheitert (BFH v. 24. 5. 2000 VI R 17/96, BStBl. II, 584 und v. 23. 3. 2001 VI R 139/00, BFH/NV 2001, 1379; s. auch „Abstandszahlung“).

**Veranlassungsprinzip**: Die heute übliche Definition ergibt sich aus dem Beschl. des Großen Senats v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 817 (823). Aufwendungen sind danach durch eine Einkunftsart veranlaßt, wenn sie zu ihr in einem strechtlich anzuerkennenden Zusammenhang stehen. Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die – wertende – Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen „auslösenden Moments“, zum anderen die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrunds zur estrechtlich relevanten Erwerbssphäre. Ergibt diese Prüfung, daß die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Stpfl. zuzurechnenden Umständen beruhen, so sind sie als WK anzuerkennen und – vorbehaltlich einer entgegenstehenden gesetzlichen Regelung – abziehbar. Andernfalls greifen die von der Rspr. zu § 12 entwickelten Grundsätze ein. Einzelheiten s. Anm. 115 ff.

**Vereinsstrafe**: Zahlt ein Berufsfußballspieler (Einkünfte aus § 19) zur Wiedererteilung der entzogenen Lizenz einen bestimmten Geldbetrag an eine gemeinnützige Einrichtung, so handelt es sich um WK (FG Münster v. 2. 7. 1981, EFG 1982, 181, rkr.). Derartige Vereinsstrafen sind nicht mit den durch ordentliche Gerichte verhängten Geldstrafen und Geldbußen vergleichbar.

**Verkaufsprovisionen** sind selbst dann keine WK, wenn mit dem Erlös ein anderes der Einkunftserzielung dienendes WG angeschafft werden soll; Einzelheiten s. „Veräußerungskosten“, „Vermögensverwaltung“ und Anm. 385 „Finanzierungsprovisionen“.

**Verlorene Anzahlungen**: Aufwendungen für eine nicht zustande gekommene Anschaffung oder Herstellung eines WG bilden sofort abziehbare WK; Einzelheiten s. § 6 Anm. 715 „Vergebliche Aufwendungen“.

**Verluste**: Vermögensverluste bei WG des Privatvermögens berühren grds. nicht die Einkunftssphäre. Sie sind stl. unbeachtlich (zB BFH v. 9. 11. 1993 IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289; Kursverluste eines Fremdwährungsdarlehens keine WK bei Vermietungseinkünften; BFH v. 1. 9. 1997 VIII B 105/96, BFH/NV 1998, 450; Darlehensverluste keine WK bei Kapitaleinkünften; s. ferner „Vermögensverwaltung“ mwN und § 4 Anm. 870 ff.). Die Problematik liegt somit in der Abgrenzung von WK zu privaten Verlusten nach dem „Veranlassungsprinzip“. Im Einzelfall kommt es darauf an, ob der Verlust bei einem WG, das der Einkunftserzielung dient (zB Mietshaus), oder bei einem Arbeitsmittel, bei einem auch privat genutzten WG oder einem WG der privaten Lebensführung auftritt. Einzelheiten s. Anm. 190 ff.; SCHNITZER, EStB 2001, 23; „Bürgschaften“, „Darlehen“, „Diebstahl“, „Forderungsverlust“, „Unterschlagung“ und „Unfallkosten“.

**Vermittlungsprovisionen** im Immobilienbereich: s. „Veräußerungskosten“ und „Vermögensverwaltung“ sowie Anm. 385 „Finanzierungsprovisionen“.

**Vermögensverwaltung:** Die vom Gesetz vorgegebene Trennung von Einkunfts- und privater Vermögensebene erfordert die Zuordnung von Aufwendungen zu einem der Bereiche.

► *Grundsatz:* Wertänderungen von WG bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte außer Betracht (Ausnahme § 23); s. Anm. 185 ff. AK wirken sich nur über die Höhe der AfA – bei nicht abnutzbaren WG (zB Kapitalanlagen) also überhaupt nicht – aus. Zu den AK gehören nach stRspr. bei allen Überschusseinkunftsarten auch die Anschaffungsnebenkosten (zB Makler- und Vermittlungsgebühren; Bankspesen). Alle Aufwendungen anlässlich der Anschaffung eines WG des Privatvermögens erhöhen somit die AK und können nicht als WK abgezogen werden. Ebenso sind alle Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung von privaten WG stehen, keine WK (BFH v. 27. 6. 1989 VIII R 30/88, BStBl. II, 934; v. 17. 4. 1997 VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102; s. auch „Veräußerungskosten“).

Aufwendungen zur laufenden Verwaltung von WG sind dagegen grds. WK. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist es lediglich erforderlich, daß der Stpfl. mit der Kapitalanlage einen Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben anstrebt. Eine Kürzung der Aufwendungen mit dem Argument, ein Teil sei durch den privaten Charakter des WG und die Chance, stfreie Vorteile zu erzielen, veranlaßt, ist dann nicht zulässig. Abzustellen ist bei der Prüfung der Überschüßerzielungsabsicht auf die einzelne Kapitalanlage und nicht auf ein Wertpapierdepot im ganzen.

► *Rspr.-Beispiele zu Kapitaleinkünften und Renten* (Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit s. „Veräußerungskosten“):

▷ *Berlindarlehen:* Die laufenden Depotgebühren für ein Berlindarlehen sind WK (BFH v. 25. 10. 1979 VIII R 153/78, BStBl. II 1980, 352), während die Aufnahmegebühr zur Beteiligung an einem Berlindarlehen-Fonds zu den AK gehört (BFH v. 4. 4. 1995 VIII B 52/94, BFH/NV 1995, 882).

▷ *Wertpapierverwaltung:* Die Verwaltungsgebühren für das Management eines Wertpapierdepots sind WK (BFH v. 4. 5. 1993 VIII R 7/91, BStBl. II, 832). Dies gilt auch dann, wenn der Stpfl. *neben* den Kapitaleinkünften stfreie Vermögensvorteile anstrebt (BFH v. 4. 5. 1993 VIII R 89/90, BFH/NV 1994, 225). Die beabsichtigten Überschüsse müssen nicht größer als erhoffte stfreie Vermögensvorteile sein (BFH v. 7. 12. 1999 VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825). Wird der Vermögensverwalter dagegen *nur* für den An- und Verkauf von Wertpapieren bezahlt, liegen keine WK vor (BFH v. 15. 12. 1987 VIII R 281/83, BStBl. II 1989, 16). Vgl. ferner „Testamentsvollstrecker“ und „Vormund“.

▷ *Stille Beteiligung:* Das Ausgabeaufgeld für den Erwerb einer stillen Beteiligung zählt zu den AK (BFH v. 23. 2. 2000 VIII R 40/98, BStBl. II 2001, 24).

▷ *Abgrenzung Finanzierungskosten/Vermittlungsgebühren:* Finanzierungskosten (Zinsen; Nebenkosten) sind WK, auch wenn sie bereits im Zusammenhang mit der Anschaffung eines WG anfallen. Dies gilt auch für Finanzierungskosten, die beim Abschluß einer durch Einmalzahlung erworbenen Leibrente oder von Kapitallebensversicherungen vereinbart werden (BFH v. 15. 12. 1999 X R 23/95, BStBl. II 2000, 267). Die Vermittlungsgebühren für den Erwerb von Leibrenten oder Kapitallebensversicherungen sind dagegen AK. Ein einheitliches Honorar muß ggf. durch Schätzung aufgeteilt werden (vgl. zu den Aufteilungsmaßstäben BFH v. 30. 10. 2001 VIII R 29/00, BFH/NV 2002, 268, insoweit unter Aufgabe des in diesem Punkt stillschweigend WK annehmenden Urteils v. 9. 5. 2000 VIII R 77/97, BStBl. II, 660).

▷ *Darlehensvermittlungsgebühren* führen nicht zu WK, da ein „Darlehensrückerstattungsanspruch“ angeschafft wird (BFH v. 20. 6. 2000 VIII R 37/99, BFH/NV 2000, 1342).

**Verpflegungskosten** gehören grds. zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung (BFH v. 19. 9. 1990 X R 110/88, BStBl. II 1991, 208 und v. 18. 9. 1991 XI R 34/90, BStBl. II 1992, 90; R 33 Abs. 2 LStR 2002; Einzelheiten s. § 12 Anm. 39). Zu Verpflegungsmehraufwendungen als WK s. Anm. 694.

**Verschulden** des Stpfl. steht dem WKAbzug grds. nicht entgegen (vgl. Anm. 143 und TIPKE/LANG XVI. § 9 Rn. 219). Im Einzelfall schließt die Rspr. aber aus dem Verschulden auf eine wesentliche private Mitveranlassung, insbes. bei vorsätzlichen Straftaten (s. hierzu „Schaden“, „Prozeßkosten“ unter Strafverteidigungskosten und „Unterschlagung“).

**Versicherungsbeiträge** führen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 zu WK, soweit sich die Ausgaben auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Stpfl. zur Einnahmeerzielung dienen (Einzelheiten s. Anm. 420–423). Die ausdrückliche gesetzliche Regelung ist – als Anwendungsfall des allgemeinen WKBegriffs für einen besonders wichtigen Teilbereich – rein deklaratorischer Natur und nicht abschließend (vgl. Anm. 412). Auch nicht vom Wortlaut der Spezialregelung erfaßte Versicherungsbeiträge können daher WK sein, wenn die allgemeinen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 (s. „Veranlassungsprinzip“) erfüllt sind. Die Problematik liegt in der Abgrenzung zu Versicherungsbeiträgen für private Risiken. Werden sowohl berufliche als auch private Risiken versichert, wendet die Rspr. grds. das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 an. Damit ist der WKAbzug idR ausgeschlossen, wenn die versicherten Risiken nicht zumindest weit überwiegend aus dem Bereich der Erwerbstätigkeit stammen. Ausnahmsweise wird bei bestimmten Versicherungen eine Aufteilung der Beiträge zugelassen, wenn die Versicherung bestätigt, welcher Anteil nach ihrer Kalkulation für die beruflichen Risiken gezahlt wird (zB BFH v. 13. 4. 1976 VI R 87/73, BStBl. II, 599; Berufsunfähigkeitsversicherung bzw. „Loss of Licence-Versicherung“; v. 19. 2. 1993 VI R 42/92, BStBl. II, 519; Reisegepäckversicherung für Dienstreisen; v. 31. 1. 1997 VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346; Verkehrsrechtsschutzversicherung eines Berufskraftfahrers). Zur entsprechenden Problematik bei BA s. umfassend § 4 Anm. 1020–1027.

Sind Versicherungsbeiträge nicht als WK anzuerkennen, kommt der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 in Betracht (s. § 10 Anm. 94 und das ABC in Anm. 130). Bei gemischten Aufwendungen, die teilweise WK und SA sind, gilt das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 nicht (vgl. § 10 Anm. 8a).

Wichtige Beispielfälle:

- ▶ *Arbeitslosenversicherung*: SA; s. § 10 Anm. 94.
- ▶ *Bauwesenversicherungsbeiträge* sind WK; s. § 6 Anm. 715 „Versicherungen“.
- ▶ *Haftpflichtversicherungen*: Beiträge sind WK, wenn weit überwiegend berufliche Risiken versichert werden (zB Berufshaftpflichtversicherungen von Anwälten, Ärzten, Steuerberatern). Ansonsten liegen – wenn bei versicherten beruflichen und privaten Risiken eine Kostenaufteilung nicht möglich ist – SA vor (vgl. § 4 Anm. 1024 und § 10 Anm. 94 und 130; die Grundsätze bestätigt das FinMin. Nds. v. 25. 1. 2002, FR 2002, 358 zu „Directors und Officersversicherungen“). Zur Kostenaufteilung von Kfz.-Haftpflichtversicherungsbeiträgen bei beruflich und privat genutzten Kfz. s. R 88 Abs. 2 EStR 2001 und § 10 Anm. 130 „Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung“.

- ▶ *Hausratversicherungen* für den privaten Haushalt sind typische Kosten der privaten Lebensführung.
- ▶ *Krankenversicherung, Krankentagegeldversicherung*: IdR keine WK, da die Gefahr der Erkrankung zu den privaten Risiken der Lebensführung zählt (stRSpr.; zB BFH v. 16. 4. 1999 VI R 66/97, BStBl. II 2000, 408 unter II. 2. c; s. ferner § 10 Anm. 94). Bei einer Versicherung nur gegen Berufskrankheiten können ausnahmsweise WK vorliegen (BFH v. 7. 10. 1982 IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101).
- ▶ *Loss of Licence-Versicherung*: Versichert eine Fluggesellschaft ihre Piloten gegen den Verlust des Pilotenscheins, so liegen keine WK des Piloten in Höhe des zugeflossenen Arbeitslohns vor, wenn auch das rein private Krankheitsrisiko, vergleichbar mit einer allgemeinen Invaliditäts- oder Berufsunfähigkeitsversicherung, mitversichert wird (BFH v. 13. 4. 1976 VI R 87/73, BStBl. II, 599). Allein der Umstand, daß der ArbG eine Gruppenversicherung abschließt, führt nicht zu WK.
- ▶ *Pflegeversicherung*: Keine WK, da es sich um typische Lebensführungskosten handelt (s. § 10 Anm. 94).
- ▶ *Rechtsschutzversicherungen*: s. „Rechtsschutzversicherungsbeiträge“.
- ▶ *Reisegepäckversicherung*: Ist der Versicherungsschutz auf Dienstreisen beschränkt, liegen Reisekosten vor (s. Anm. 300). Sind auch Privatreisen mitversichert, kann die Prämie in einen beruflichen und privaten Teil zerlegt werden, wenn der Versicherer seine entsprechende Kalkulation bescheinigt (BFH v. 19. 2. 1993 VI R 42/92, BStBl. II, 519).
- ▶ *Rentenversicherung*: s. „Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung“. Auch Zahlungen an die BfA zur Begründung eines Rentenversicherungsanspruchs der geschiedenen Ehefrau sind keine WK (BFH v. 19. 6. 2000 VI B 30/00, BFH/NV 2000, 1467).
- ▶ *Risikolebensversicherungen*: s. „Risikolebensversicherungsbeiträge“.
- ▶ *Sachversicherungen* führen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 zu WK, soweit sie sich auf Gebäude und Gegenstände beziehen, die dem Stpfl. zur Einnahmeerzielung dienen (zB Feuer-, Wasser-, Sturm-, Glas- und sonstige Gebäudeversicherungen; Haftpflichtversicherungen für Arbeitsmittel gegen Diebstahl ua.). Einzelheiten s. Anm. 420–423.
- ▶ *Unfallversicherungen*: s. § 10 Anm. 94 und BMF v. 17. 7. 2000, BStBl. I, 1204. Werden ausschließlich berufliche Unfallrisiken (Berufsunfälle, einschließlich des Risikos der Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte) versichert, liegen WK vor (vgl. BFH v. 7. 10. 1982 IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101 mwN und v. 16. 4. 1999 VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406). Die Versicherung gegen außerberufliche Unfälle führt zu SA. Die Aufteilung der Kosten in WK und SA nach Angaben des Versicherungsunternehmens ist zulässig. Darüber hinaus läßt die Verwaltung auch die Aufteilung durch Schätzung zu. Eine Schätzung von 50 vH der jeweiligen Kostenanteile soll von den FÄ nicht beanstandet werden.

**Versorgungsausgleich:** Zahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs, die ein Ehegatte leistet, um den anläßlich einer Scheidung drohenden Verlust von Rentenansparungen abzuwenden, führen nicht zu vorab entstandenen WK bei Renteneinkünften.

BFH v. 21. 10. 1983 VI R 198/79, BStBl. II 1984, 106 zu § 1587 b BGB aF; v. 7. 2. 1990 X R 204/87, BFH/NV 1990, 762 zu § 1587 o BGB; v. 29. 7. 1986 IX R 206/84, BStBl. II, 747 zu Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung allgemein. Auch Zahlungen an die BfA zur Begründung eines Rentenversicherungsanspruchs der ge-



schiedenen Ehefrau sind keine WK (BFH v. 19. 6. 2000 VI B 30/00, BFH/NV 2000, 1467).

Finanzierungskosten können dagegen zu WK führen (BFH v. 5. 5. 1993 X R 128/90, BStBl. II, 867). Zu Zahlungen von Beamten zur Sicherung ihrer Pension s. „Abstandszahlungen“; s. ferner Anm. 385 „Zugewinnausgleich“.

**Vertragsstrafe:** Zahlt der Stpfl. eine Vertragsstrafe aus erwerbsbezogenem Anlaß, so liegen WK bei der entsprechenden Überschubeinkunftsart vor. Unterliegt ein ArbN einem vertraglichen Wettbewerbsverbot, so sind sowohl Zahlungen zur Aufhebung des Verbots als auch Aufwendungen zur Abwehr von Schadenersatzansprüchen wegen einer Vertragsverletzung WK (Hess. FG v. 1. 11. 1995, EFG 1996, 363, rkr.). Hält ein Arzt seine vertragliche Pflicht, nach dem Studium mehrere Jahre für ein Land oder eine Kommune zu arbeiten, nicht ein, so gehört eine Vertragsstrafe zu den Ausbildungskosten, wenn nachträglich die mit der Ausbildung gewährten Vorteile abgegolten werden. WK liegen nur vor, wenn die Vertragsstrafe weit überwiegend als Druckmittel zur Einhaltung der Arbeitspflicht dient, also gezahlt wird, weil die Arbeitspflicht nicht eingehalten wird (BFH v. 28. 2. 1992 VI R 97/89, BStBl. II, 834 und v. 22. 1. 1993 VI R 95/89, BFH/NV 1993, 414). Vgl. ferner „Abstandszahlungen“ und „Abwehraufwendungen“.

**Veruntreuung:** s. „Unterschlagung“.

**Videorecorder:** Wird eine berufliche Nutzung geltend gemacht, so ist nach der Lebenserfahrung im Regelfall von einer erheblichen privaten Mitbenutzung (§ 12 Nr. 1) auszugehen. Der Stpfl. muß nachweisen, daß die private Nutzung nur geringfügig ist (BFH v. 27. 11. 1991 VI R 1/90, BStBl. II 1992, 195; zur Videokamera s. BFH v. 21. 6. 1994 VI R 16/94, BFH/NV 1995, 216; vgl. Anm. 580 „Fernsehgerät“).

**Vorab entstandene Werbungskosten:** s. Anm. 161–167, „Anzahlungen“ und „Vorauszahlungen“. Die neuere Rspr. des IX. Senats zu Vermietungseinkünften wird tendenziell wieder großzügiger (vgl. „nachträgliche WK“ und BFH v. 5. 11. 2001 IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144: Vorab entstandene WK bejaht, wenn der Erwerb einer Eigentumswohnung scheitert, der Stpfl. aber nach Aufgabe der Einkunftserzielungsabsicht noch zur Abwicklung des Vorhabens Aufwendungen tätigt).

**Vorauszahlungen von Werbungskosten** werden gem. dem Abflußprinzip (§ 11 Abs. 2) als WK berücksichtigt, sofern kein Mißbrauch vorliegt (zB BFH v. 11. 8. 1987 IX R 163/83, BStBl. II 1989, 702; Einzelheiten s. Anm. 221 f.).

**Vorbereitende Werbungskosten:** s. „vorab entstandene Werbungskosten“.

**Vorfälligkeitsentschädigungen** sind keine WK, wenn Anlaß der Darlehensrückzahlung die geplante Veräußerung des Grundstücks ist (vgl. die Bestätigung der bisherigen Rspr. durch BFH v. 3. 8. 2001 IX B 32/01, BFH/NV 2002, 21 mwN). Einzelheiten s. das ABC in Anm. 385.

**Vormund:** Wurde die Vermögenssorge einem Vormund übertragen, sind dessen Gebühren WK bei den mit dem verwalteten Vermögen erzielten Einkünften, sofern die Tätigkeit weder der kurzfristigen Abwicklung des Vermögens noch der Verwaltung ertraglosen Vermögens dient (BFH v. 14. 9. 1999 III R 39/97, BStBl. II 2000, 69; s. auch „Testamentsvollstrecker“ und „Vermögensverwaltung“).

**Vorstands- u. Organmitglieder:** Zuwendungen, zu denen sie sich im Interesse des Betriebs oder der sozialen Belange der Betriebsangehörigen eindeutig verpflichtet haben, können als WK geltend gemacht werden (FinMin. NRW v.

4. 6. 1985, StEK EStG § 9 Nr. 413; OFD Frankfurt v. 20. 3. 1995, StEK EStG § 9 Nr. 645; so für Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat: BFH v. 9. 10. 1980 IV R 81/76, BStBl. II 1981, 29). „Repräsentationsaufwendungen“ sind dagegen idR Lebensführungskosten (zB BFH v. 27. 5. 1993 VI R 57/90, BFH/NV 1993, 730; Bewirtungsaufwendungen bei Vorstandssitzungen; BFH v. 12. 3. 1993 VI R 92/92, BStBl. II, 506; Ausschmückung des Dienst- und Vorzimmers mit Kunstgegenständen).

**Vorsteuer:** s. „Umsatzsteuer“.

**Vorweggenommene Werbungskosten:** s. „vorab entstandene Werbungskosten“.

**Waffen:** allgemein s. Anm. 580, für Jagdwaffen Anm. 693.

**Wahlbeamter:** s. „Wahlkampfkosten“.

**Wahlkampfkosten** zur Erlangung eines Mandats im Bundestag, im Europaparlament oder im Parlament eines Landes dürfen – auch bei erfolgloser Bewerbung – nicht als WK abgezogen werden (§ 22 Nr. 4 Satz 3; Einzelheiten s. § 22 Anm. 475). Bei kommunalen Ämtern gelten dagegen die allgemeinen Grundsätze. Bei ehrenamtlicher Tätigkeit greift das Abzugsverbot des § 3c (s. § 3c Anm. 90 „Wahlkampfkosten“). Führt das Mandat zu stpfl. Einkünften, sind die Kosten für den persönlichen Wahlkampf WK oder BA, nicht aber die Aufwendungen für den allgemeinen Wahlkampf (BFH v. 23. 1. 1991 X R 6/84, BStBl. II, 396 und v. 25. 1. 1996 IV R 15/95, BStBl. II, 431; s. auch OFD Frankfurt v. 21. 6. 1996, StEK EStG § 3 Nr. 654).

**Wahlkonsul:** Die Aufwendungen für ein Amt als Honorarkonsul sind trotz beruflicher Mitveranlassung keine WK (Nds. FG v. 26. 2. 1975, EFG 1976, 74, rkr.; FG Hamb. v. 23. 4. 1993, EFG 1994, 99, rkr.).

**Waschmaschine:** s. Anm. 580.

**Wehrdienst:** Zahlungen zur Verkürzung des türkischen Wehrdiensts sind auch dann keine WK, wenn der Stpfl. ansonsten den Arbeitsplatz verlieren würde (BFH v. 20. 12. 1985 VI R 45/84, BStBl. II 1986, 459; FG Nürnberg v. 15. 12. 1981, EFG 1982, 292, rkr.; FG Hamb. v. 22. 1. 1982, EFG 1982, 293, rkr.).

**Werbungskostenersatz:** Die Zahlung von WK und der Zufluß von Ersatzleistungen sind strechtlich zwei getrennte Vorgänge. Die WK sind im VZ des Abflusses abzuziehen, während die Ersatzleistungen grds. im VZ des Zuflusses als Einkünfte zu berücksichtigen sind; vgl. „Zuschüsse“. Ist die Ersatzleistung stfrei, kommt § 3c zur Anwendung (s. „Aufwandsentschädigung“). Ausführlich zum WK-Ersatz bei nichtselbständiger Arbeit s. § 19 Anm. 160–162; § 3 Allg. Anm. 16; § 3 Nr. 13 Anm. 2; § 3 Nr. 16 Anm. 3.

**Werkzeuge** als Arbeitsmittel: s. Anm. 580.

**Wertpapiere:** s. „Kapitalvermögenseinkünfte“ und das WK-ABC § 20 Anm. 82.

**Wertsicherungsklausel:** s. Anm. 385 und 404.

**Wiederkehrende Leistungen,** die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 390–404.

**Wohnung:** Aufwendungen für die privat genutzte Wohnung sind grds. Lebensführungskosten (§ 12 Nr. 1). Der WK-Abzug kommt daher nur in Betracht, wenn eine Wohnung ausschließlich oder weit überwiegend beruflich genutzt

wird (Ausnahmen s. Anm. 477 zur doppelten Haushaltsführung und Anm. 316 zu Umzugskosten). Zum Arbeitszimmer s. Anm. 699 und § 4 Anm. 1490 ff.

**Wohnungseigentümergeinschaft:** Zum Zeitpunkt des WKAbzugs s. „Instandhaltungsrücklage“.

**Zeitungen/Zeitschriften** als Arbeitsmittel: s. Anm. 580.

**Zinsen** sind Werbungskosten nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 355 ff.

**Zugewinnausgleich:** Zum WKAbzug von Schuldzinsen aufgrund eines Kredits zur Abgeltung einer Zugewinnausgleichsforderung s. Anm. 385 „Zugewinnausgleich“.

**Zurechnung von Werbungskosten:** Aus dem Veranlassungszusammenhang zwischen Erwerbstätigkeit und Einkünften ergibt sich für alle Überschusseinkunftsarten die allgemeine Zurechnungsregel, daß nur derjenige WK haben kann, der den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklicht (zB TIPKE/LANG XVI. § 9 Rn. 220; nichtselbständige Arbeit s. § 19 Anm. 30) und die Aufwendungen selbst trägt (s. „Drittaufwand“). Zur Zurechnung von AfA s. § 7 Anm. 41–86, zur Zurechnung allgemein Anm. 40–52 und § 2 Anm. 100–339 nebst dem ABC in Anm. 340. Praktische Probleme ergeben sich vor allem bei Kapitaleinkünften (s. § 20 Anm. 35 ff.) und den Vermietungseinkünften (s. § 21 Anm. 28 ff.).

**Zuschüsse:** Wird ein Zuschuß (Begriffsdefinition s. R 34 Abs. 1 EStR 2001), der nicht als Einnahme zu erfassen ist, zu AHK gewährt, mindert sich die Bemessungsgrundlage für die AfA (R 163 Abs. 1 EStR 2001; s. § 7 Anm. 139; spezialgesetzliche Regelungen s. zB § 7h Anm. 19, § 7i Anm. 32). Werden sofort abziehbare WK (zB Erhaltungsaufwendungen) bezuschußt, liegen stl. zwei getrennte Vorgänge vor. Die WK sind im VZ der Zahlung abzuziehen, die Zuschüsse im VZ des Zuflusses als Einnahmen zu erfassen (s. Anm. 91 und R 163 Abs. 1 Satz 5 ff. EStR 2001). Zinszuschüsse s. Anm. 385 und § 3c Anm. 90 „Schuldzinsen“.

**Zwangsaufwendungen:** s. „unfreiwillige Aufwendungen“.

**Zweikontenmodell:** s. „Kontokorrent“.

