

§ 9 Werbungskosten

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138)

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

1. ¹Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb ergibt;
2. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit solche Ausgaben sich auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen;
3. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist;
4. ¹Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4. ²Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 Euro anzusetzen, höchstens jedoch 4500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. ³Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nummer 32. ⁴Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte maßgebend; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird. ⁵Nach § 8 Absatz 2 Satz 11 oder Absatz 3 steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mindern den nach Satz 2 abziehbaren Betrag; ist der Arbeitgeber selbst der Verkehrsträger, ist der Preis anzusetzen, den ein dritter Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hätte. ⁶Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so sind die Wege von einer Wohnung, die nicht der ersten Tätigkeitsstätte am nächsten liegt, nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird. ⁷Nach § 3 Nummer 37 steuerfreie Sachbezüge mindern den nach Satz 2 abziehbaren Betrag nicht; § 3c Absatz 1 ist nicht anzuwenden. ⁸Zur Abgeltung der Aufwendungen im Sinne des Satzes 1 ist für die Veranlagungszeiträume 2021 bis 2026 abweichend von Satz 2 für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der ersten 20 Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 Euro und für jeden weiteren vollen Kilometer
a) von 0,35 Euro für 2021 bis 2023,

- b) von 0,38 Euro für 2024 bis 2026 anzusetzen, höchstens 4500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt.
- 4a. ¹Aufwendungen des Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4 sowie keine Familienheimfahrten sind. ²Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, können die Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel (Fahrzeug) als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt sind. ³Hat ein Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Absatz 4) und hat er nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie den diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen, gilt Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort oder dem zur Wohnung nächstgelegenen Zugang zum Tätigkeitsgebiet entsprechend. ⁴Für die Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebietes gelten die Sätze 1 und 2 entsprechend.
5. ¹notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. ²Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. ³Das Vorliegen eines eigenen Hausstandes setzt das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. ⁴Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1000 Euro im Monat. ⁵Aufwendungen für die Wege vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte zum Ort des eigenen Hausstandes und zurück (Familienheimfahrt) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich abgezogen werden. ⁶Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstandes und dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte anzusetzen. ⁷Nummer 4 Satz 3 bis 5 ist entsprechend anzuwenden. ⁸Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt. ⁹Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist für die Veranlagungszeiträume 2021 bis 2026 abweichend von Satz 6 eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der ersten 20 Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstandes und dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte von 0,30 Euro und für jeden weiteren vollen Kilometer
- a) von 0,35 Euro für 2021 bis 2023,
b) von 0,38 Euro für 2024 bis 2026 anzusetzen.

- 5a. ¹notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist. ²Übernachungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung. ³Soweit höhere Übernachtungskosten anfallen, weil der Arbeitnehmer eine Unterkunft gemeinsam mit Personen nutzt, die in keinem Dienstverhältnis zum selben Arbeitgeber stehen, sind nur diejenigen Aufwendungen anzusetzen, die bei alleiniger Nutzung durch den Arbeitnehmer angefallen wären. ⁴Nach Ablauf von 48 Monaten einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, können Unterkunftsstellen nur noch bis zur Höhe des Betrags nach Nummer 5 angesetzt werden. ⁵Eine Unterbrechung dieser beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn, wenn die Unterbrechung mindestens sechs Monate dauert.
- 5b. ¹notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer während seiner auswärtigen beruflichen Tätigkeit auf einem Kraftfahrzeug des Arbeitgebers oder eines vom Arbeitgeber beauftragten Dritten im Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Kraftfahrzeug für Kalendertage entstehen, an denen der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale nach Absatz 4a Satz 3 Nummer 1 und 2 sowie Satz 5 zur Nummer 1 und 2 beanspruchen könnte. ²Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer im Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Kraftfahrzeug entstehen, kann im Kalenderjahr einheitlich eine Pauschale von 8 Euro für jeden Kalendertag berücksichtigt werden, an dem der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale nach Absatz 4a Satz 3 Nummer 1 und 2 sowie Satz 5 zur Nummer 1 und 2 beanspruchen könnte,
6. ¹Aufwendungen für Arbeitsmittel, zum Beispiel für Werkzeuge und typische Berufskleidung. ²Nummer 7 bleibt unberührt;
7. ¹Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung, Sonderabreibungen nach § 7b und erhöhte Absetzungen. ²§ 6 Absatz 2 Satz 1 bis 3 ist in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern entsprechend anzuwenden.
- (2) ¹Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4 und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind. ²Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können angesetzt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen. ³Behinderte Menschen,
1. deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt,
 2. deren Grad der Behinderung weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind,
- können anstelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für Familienheimfahrten ansetzen. ⁴Die Voraussetzungen der Nummern 1 und 2 sind durch amtliche Unterlagen nachzuweisen.
- (3) Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 bis 5a sowie die Absätze 2 und 4a gelten bei den Einkunftsarten im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 bis 7 entsprechend.

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

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

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

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

1. 28 Euro für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist,
2. jeweils 14 Euro für den An- und Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet,
3. 14 Euro für den Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer ohne Übernachtung außerhalb seiner Wohnung mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist; beginnt die auswärtige berufliche Tätigkeit an einem Kalendertag und endet am nachfolgenden Kalendertag ohne Übernachtung, werden 14 Euro für den Kalendertag gewährt, an dem der Arbeitnehmer den überwiegenden Teil der insgesamt mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist.

⁴Hat der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte, gelten die Sätze 2 und 3 entsprechend; Wohnung im Sinne der Sätze 2 und 3 ist der Hausstand, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet sowie eine Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen der doppelten Haushaltsführung. ⁵Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der Pauschbeträge nach Satz 3 länderspezifische unterschiedliche Pauschbeträge, die für die Fälle der

Nummer 1 mit 120 sowie der Nummern 2 und 3 mit 80 Prozent der Auslands- tagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder aufgerundet auf volle Euro festgesetzt werden; dabei bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht, oder, wenn dieser Ort im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland. ⁶Der Abzug der Verpflegungspauschalen ist auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. ⁷Eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn, wenn sie mindestens vier Wochen dauert. ⁸Wird dem Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, sind die nach den Sätzen 3 und 5 ermittelten Verpflegungspauschalen zu kürzen:

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

der nach Satz 3 Nummer 1 gegebenenfalls in Verbindung mit Satz 5 maßgebenden Verpflegungspauschale für einen vollen Kalendertag; die Kürzung darf die ermittelte Verpflegungspauschale nicht übersteigen. ⁹Satz 8 gilt auch, wenn Reisekostenvergütungen wegen der zur Verfügung gestellten Mahlzeiten einbehalten oder gekürzt werden oder die Mahlzeiten nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1a pauschal besteuert werden. ¹⁰Hat der Arbeitnehmer für die Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag den Kürzungsbetrag nach Satz 8. ¹¹Erhält der Arbeitnehmer steuerfreie Erstattungen für Verpflegung, ist ein Werbungskostenabzug insoweit ausgeschlossen. ¹²Die Verpflegungspauschalen nach den Sätzen 3 und 5, die Dreimonatsfrist nach den Sätzen 6 und 7 sowie die Kürzungsregelungen nach den Sätzen 8 bis 10 gelten entsprechend auch für den Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung, die bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, soweit der Arbeitnehmer vom eigenen Hausstand im Sinne des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 abwesend ist; dabei ist für jeden Kalendertag innerhalb der Dreimonatsfrist, an dem gleichzeitig eine Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 oder des Satzes 4 ausgeübt wird, nur der jeweils höchste in Betracht kommende Pauschbetrag abziehbar. ¹³Die Dauer einer Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 an dem Tätigkeitsort, an dem die doppelte Haushaltsführung begründet wurde, ist auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist.

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

(6) ¹Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium sind nur dann Werbungskosten, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat oder wenn die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. ²Eine Berufsausbildung als Erstausbildung nach Satz 1 liegt vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird. ³Eine geordnete Ausbildung liegt vor, wenn sie auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird. ⁴Ist eine Abschlussprüfung nach dem Ausbildungsplan nicht vorgesehen, gilt die Ausbildung mit der tatsächli-

chen planmäßigen Beendigung als abgeschlossen. ⁵Eine Berufsausbildung als Erstausbildung hat auch abgeschlossen, wer die Abschlussprüfung einer durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelten Berufsausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bestanden hat, ohne dass er zuvor die entsprechende Berufsausbildung durchlaufen hat.

Autoren:

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

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries (Anm. 240–614)

Mitherausgeber: Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 9

I. Grundinformation zu § 9	1	3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	17
II. Rechtsentwicklung des § 9		4. Anwendung bei Gesellschaften und Gemeinschaften	20
1. Entwicklung des Rechtsinstituts	2	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
2. Rechtsentwicklung des Werbungskostenbegriffs bis zum EStG 1934	3	1. Verhältnis zu § 3c (anteilige Abzüge)	22
3. Rechtsentwicklung seit dem EStG 1934	4	2. Verhältnis zu § 4 Abs. 4 (Betriebsausgaben)	23
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 9		3. Verhältnis zu § 8 (Einnahmen)	25
1. Gesetzgeberischer Zweck und Gesetzessystematik	6	4. Verhältnis zu §§ 9a, 9b (Pauscheträge; Vorsteuerabzug)	26
2. Abgrenzungsfunktion des § 9 im Einzelnen	7	5. Verhältnis zu §§ 10ff. (Sonderausgaben)	27
3. Wirtschaftliche Bedeutung des § 9	8	6. Verhältnis zu § 11 (Vereinnahmung und Verausgabung)	28
4. Verfassungsmäßigkeit des § 9		7. Verhältnis zu § 12 (nicht abzugsbare Ausgaben)	29
a) Verfassungsmäßigkeit des § 9 insgesamt	9	8. Verhältnis zu §§ 33–33b (außergewöhnliche Belastungen)	35
b) Verfassungswidrigkeit des Abs. 4	9a	VI. Zurechnung der Werbungskosten (Abzugsberechtigung)	
c) Verfassungswidrigkeit des Abs. 6	9b	1. Grundsätze	40
5. Gestaltungsmöglichkeiten beim Werbungskostenabzug	10	2. Aufwendungen durch Dritte und für Dritte	
IV. Geltungsbereich des § 9		a) Abziehbarkeit von Dritttaufwendungen beim Einkunftszielerziel	43
1. Sachlicher Geltungsbereich		b) Übernahme von Aufwendungen für einen Dritten	44
a) Geltung für die Ermittlung der Überschusseinkünfte	13	3. Besonderheiten bei der AfA-Zurechnung	47
b) Geltung in steuerrechtlichen Sonderverfahren	14	4. Besonderheiten bei Gesellschaften und Gemeinschaften	50
2. Persönlicher Geltungsbereich			
a) Geltung im Einkommensteuerrecht	15		
b) Geltung im Körperschaftsteuerrecht	16		

	Anm.		Anm.
VII. Verfahrensfragen		a) Nachweiserfordernisse	54
1. Berücksichtigung von Werbungskosten im Veranlagungs-, Vorauszahlungs- und Lohnsteuerverfahren	53	b) Feststellungslast	55
2. Nachweiserfordernisse und Feststellungslast für Werbungskosten		3. Nachholung, Verzicht und Wahlrechte beim Werbungskostenabzug	57

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Werbungskostenabzug

I. Allgemeiner Werbungskostentatbestand (Abs. 1 Satz 1)		dd) Rückfluss früherer Werbungskosten (keine negativen Werbungskosten)	
1. Überblick über die Tatbestandsmerkmale	60	(1) Rückfluss abgezogener Werbungskosten	85
2. Werbungskosten als Aufwendungen (Abs. 1 Satz 1)		(2) Rückfluss nicht als Werbungskosten abgezogener Aufwendungen	87
a) Begriff der Aufwendungen (= Ausgaben)		ee) Ersatz- oder Erstattungsleistungen und Zuschüsse Dritter	
aa) Aufwendungen als vermögensmindernder Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert (Ausgabe)	65	(1) Ersatz- oder Erstattungsleistungen durch Dritte	90
bb) Verhältnis zu den Begriffen „Aufwand“ und „Kosten“ . .	68	(2) Zuschüsse	91
cc) Verhältnis zur zeitlichen Zuordnung (Abfluss) und persönlichen Zurechnung (Abzugsberechtigung) . . .	71	(3) Verzicht auf Ersatz- oder Erstattungsleistungen	92
b) Aufwendungen und kompensierende Ansprüche bzw. Leistungen		c) Weitere Abgrenzungsfragen	
aa) Grundsatz der getrennten Beurteilung bei Überschusseinkünften	75	aa) Aufwendungen auf das Vermögen	95
bb) Behandlung sog. kompensierender Ansprüche bei Überschusseinkünften		bb) Fiktive Aufwendungen . . .	100
(1) Fälle sog. kompensierender Ansprüche	76	d) Bewertung der Aufwendungen	104
(2) Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung von Aufwendungen (bzw. Einnahmen) und kompensierendem Anspruch	77	3. Einnahmen als Bezugspunkt der Aufwendungen	
(3) Einzelfälle	78	a) Begriff der Einnahmen und Erwerbsbezug	105
cc) Rückzahlung früherer Einnahmen (negative Einnahmen)		b) Steuerbare oder steuerpflichtige Einnahmen	107
(1) Negative Einnahmen oder Werbungskosten	80	c) Einnahme- oder Einkunfts-erzielung?	110
(2) Einzelheiten zum Abzug negativer Einnahmen	81	d) Einnahmen bei teilentgeltlichen Rechtsgeschäften	112
		4. Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen, insbesondere Veranlassungsprinzip (Abs. 1 Satz 1)	
		a) Gesetzeswortlaut des Abs. 1 Satz 1	
		aa) Steuergesetzliche Unschärfen und Interpretationsvielfalt	115
		bb) Leistungsverhältnis als fehlendes Verknüpfungselement	

	Anm.		Anm.
(1) Fehlendes Tatbestandsmerkmal der Erwerbsleistung (als Einkunftsquelle)	116	(2) Herrschende Meinung	147
(2) Zweifache Voraussetzung: Veranlassung durch eine Erwerbsleistung (Einkunftsquelle), die der Einkunftszielung dient	117	(3) Abweichende Auffassung	148
cc) Bedeutung der Begriffe „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung“	121	(4) Eigene Auffassung	149
b) Allgemeines zum Veranlassungsprinzip		cc) Weitere Kriterien zur Kennzeichnung des Zusammenhangs	
aa) Veranlassungsbezogener Werbungskostenbegriff	130	(1) Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang	152
bb) Bedeutung des Veranlassungsprinzips	132	(2) Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang	153
cc) Geltungsbereich des Veranlassungsprinzips		(3) Zeitlicher und örtlicher Zusammenhang	154
(1) Einheitliches Veranlassungsprinzip für Betriebsausgaben und Werbungskosten	135	e) Abgrenzungsfunktion des Veranlassungsprinzips	
(2) Einheitliches Veranlassungsprinzip bei allen Überschusseinkunftsarten	136	aa) Vorbemerkung	160
dd) Verhältnis zum finalen Werbungskostenbegriff der Gesetzesfassung		bb) Zeitliche Abgrenzungsprobleme	
(1) Kein bloß erweiterter finaler Werbungskostenbegriff	138	(1) Grundsätzliche Bedeutung des Zeitmoments	161
(2) Durch den (aufgrund des Veranlassungsprinzips) erweiterten Werbungskostenbegriff erfasste Fallgruppen	139	(2) Vorab veranlasste Werbungskosten	162
c) Veranlassung		(3) Weitere Abzugsvoraussetzungen	163
aa) Begriff der Veranlassung	140	(4) Anwendungsbeispiele für vorab veranlasste Werbungskosten	164
bb) Abgrenzung der Veranlassung vom Zweck	141	(5) Fehlgeschlagene oder vergebliche (vorab veranlasste) Aufwendungen als Werbungskosten (Grundsätze)	165
cc) Abgrenzung der Veranlassung von der Verursachung	142	(6) Fehlgeschlagene (vorab veranlasste) Aufwendungen als Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung	166
dd) Bedeutung des Verschuldens des Steuerpflichtigen	143	(7) Werbungskosten bei Unterbrechung der Einkunftszielung	167
d) Veranlassungszusammenhang		(8) Nachträgliche Werbungskosten	170
aa) Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendung und Erwerbsleistung	145	(9) Anwendungsbeispiele für nachträgliche Werbungskosten	172
bb) Objektiver und subjektiver Zusammenhang als Elemente des Veranlassungsprinzips		cc) Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen	
(1) Meinungsstreit über die Maßgeblichkeit objektiver und subjektiver Kriterien	146	(1) Begriff der gemischten Aufwendungen	175
		(2) Gesetzlich geregelte Fälle gemischter Aufwendungen	176
		(3) Voller Werbungskostenabzug gemischter Aufwendungen nur bei weitaus überwiegend dem Erwerbsbezug (Wesentlichkeitsprinzip)	177

Anm.	Anm.		
(4) Aufteilung gemischter Aufwendungen (Aufteilungsgebot)	178	1. Bedeutung des Abs. 1 Satz 2	210
(5) Ausnahme: Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Aufwendungen für die Lebensführung	179	2. Abzug der Werbungskosten	
(6) Wechsel des Veranlassungszusammenhangs	183	a) Inhalt der gesetzlichen Regelung	215
dd) Aufwendungen auf die Vermögenssphäre		b) Abzugsverbote (nicht abziehbare Werbungskosten)	216
(1) Abgrenzungsproblem	185	c) Zeitpunkt des Abzugs	
(2) Grundsatz der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre (Vermögensneutralitätsprinzip)	186	aa) Grundsatz des § 11 Abs. 2 Satz 1 (Abflussprinzip)	220
(3) Wirkungsbereich und Grenzen des Vermögensneutralitätsprinzips bei Anwendung auf vermögensbezogene Aufwendungen	187	bb) Ausnahmen von § 11 Abs. 2 Satz 1	221
(4) Fallgruppen vermögensbezogener Aufwendungen	188	cc) Vorauszahlung, Nachzahlung und Nachholung von Werbungskosten	222
ee) Vermögensverluste		3. Abzug bei der zugehörigen Einkunftsart	
(1) Rechtsgrundlage für den Abzug von Vermögensverlusten	190	a) Inhalt der gesetzlichen Regelung	235
(2) Veranlassungsprinzip als Beurteilungsleitlinie	191	b) Einkunftsarten- und einkunftsquellenbezogene Qualifikationskonflikte	236
(3) Fallgruppensystematik	192	III. Anhang zu Abs. 1 Sätze 1 und 2: Wichtige Anwendungsfälle des allgemeinen Werbungskostenbegriffs	
(4) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit Gegenständen des reinen Erwerbsvermögens	193	1. Regelungsinhalt	240
(5) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit planmäßig gemischt genutzten Gegenständen	194	2. Bildungsaufwendungen	
(6) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit nicht der Einkunftserzielung dienendem Privatvermögen	195	a) Bildungsaufwendungen als Werbungskosten	241
5. Angemessenheit von Werbungskosten		b) Bildungsaufwendungen und objektives Nettoprinzip	242
a) Vorbemerkung	200	c) Veranlassungszusammenhang	243
b) Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit und Üblichkeit der Aufwendungen	201	d) Nachweis/Feststellungslast	245
c) Abzugsverbot für die Lebensführung berührende unangemessene Aufwendungen	202	e) Einzelfälle	246
II. Abzug der Werbungskosten bei der zugehörigen Einkunftsart als Rechtsfolgenanordnung (Abs. 1 Satz 2)		f) Rechtsfolgen	253
		3. Reisekosten	
		a) Entwicklung des steuerlichen Reisekostenrechts	285
		b) Art und Umfang der als Werbungskosten abziehbaren Reisekosten	
		aa) Abziehbare Reisekosten	286
		bb) Fahrtkosten	287
		cc) Mehraufwendungen für die Verpflegung	290
		dd) Übernachtungskosten	294
		ee) Sonstige Reisekosten	300
		4. Umzugskosten	
		a) Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug	
		aa) Veranlassungsprinzip als Abgrenzungsmaßstab	
		(1) Allgemeiner Werbungskostenbegriff und Veranlassungsprinzip	310
		(2) Zeitlicher Zusammenhang	310a

	Anm.		Anm.
(3) Umzugskostenvergütungen	310b	(1) Voraussetzungen und Rechtsfolgen	362
bb) Zusammenhang mit einer Einkunftsart; außergewöhnliche Belastungen	311	(2) Erwerbsbezogenes Veranlassungsprinzip und Nachweisgebot	363
b) Fallgruppen erwerbsbezogener Umzugskosten		(3) Zweck der Schuldaufnahme als Kriterium erwerbsbezogener Veranlassung	370
aa) Typische Grundfälle	313	(4) Schuldzinsen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen	371
bb) Einzelfragen	314	(5) Vorab entstandene/vergebliche Schuldzinsen	371a
c) Rechtsfolgen: Höhe der Werbungskosten		(6) Nachträgliche Schuldzinsen	372
aa) Grundsätze	315	(7) Aufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken	374
bb) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Inlands-umzügen	316	(8) Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten/-quellen	379
cc) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Auslands-umzügen	317	(9) Umwidmung von Darlehen (sog. Surrogationsrechtssprechung)	380
5. Weitere Anwendungsfälle		cc) Abzugsberechtigung	382
a) Beteiligungen	318	dd) Zeitpunkt des Abzugs	383
b) Betriebliche Veranstaltungen, Feiern, Bewirtungen	319	ee) Anwendungsfälle	385
c) Bürgschaftsverluste	320	c) Renten und dauernde Lasten als Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1)	
d) Forderungsverlust	321	aa) Einordnung	390
e) Haftung	322	bb) Begriff und Abgrenzung der auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten	
f) Prozess- und Beratungskosten	323	(1) Begriff der Renten und dauernden Lasten	391
g) Versicherungskosten	324	(2) Besonderer Verpflichtungsgrund	392
IV. Im Gesetz genannte Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7)		(3) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart	393
1. Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1)		cc) Durchführung des Werbungskostenabzugs	
a) Einordnung der Nr. 1 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht		(1) Höhe des Abzugs	396
aa) Überblick zu Nr. 1	355	(2) Zeitpunkt des Abzugs	397
bb) Rechtsentwicklung der Nr. 1	356	d) Begrenzung des Abzugs für Leibrenten auf den Ertragsanteil (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2)	400
cc) Bedeutung der Nr. 1	357	2. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2)	
dd) Geltungsbereich der Nr. 1	358	a) Einordnung der Nr. 2	410
ee) Verhältnis zu anderen Vorschriften	359	b) Von Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 erfasste Aufwendungen	
b) Schuldzinsen als Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1)		aa) Öffentliche Abgaben als Oberbegriff	417
aa) Begriff und Abgrenzung der einkommensteuerlichen Schuldzinsen			
(1) Begriff der Schuldzinsen	360		
(2) Abgrenzung zur Kapitalrückzahlung	361		
(3) Abgrenzung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten	361a		
bb) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart			

	Anm.		Anm.
bb) Steuern vom Grundbesitz . . .	418	c) Abgeltung der Aufwendungen durch die Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2)	
cc) Sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge	419	aa) Systemwechsel durch Einführung der Entfernungspauschale	456
dd) Versicherungsbeiträge . . .	420	bb) Höhe der Entfernungspauschale	457
c) Der Einnahmeerzielung dienende Gebäude oder Gegenstände	421	d) Keine Entfernungspauschale bei Nutzung von Flugzeugen und bei Sammelbeförderung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3)	458
3. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3)		e) Bestimmung der Wegstrecke (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4) . . .	459
a) Einordnung der Nr. 3	430	f) Anrechnung von Arbeitgeberleistungen (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 5)	460
b) Abziehbare Beiträge zu Berufsverbänden		g) Mehrere Wohnungen (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6)	462
aa) Berufsstände und sonstige Berufsverbände	435	h) Ausschluss der Anrechnung von steuerfreien Leistungen nach § 3 Nr. 37 und der Anwendung von § 3c (Abs. 1 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 7)	463
bb) Beiträge	436	i) Befristete Erhöhung der Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8)	464
cc) Erwerbsszusammenhang . . .	437	5. Fahrtkosten als Werbungskosten bei Auswärtstätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a)	
4. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4)		a) Überblick	475
a) Einordnung der Nr. 4 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht		b) Aufwendungen für Fahrten bei Auswärtstätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1)	
aa) Systematische Einordnung der Nr. 4	440	aa) Aufwendungen für beruflich veranlasste Fahrten . . .	476
bb) Historische Einordnung der Nr. 4	441	bb) Keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	477
cc) Bedeutung der Nr. 4		cc) Keine Familienheimfahrten	478
(1) Gesetzssystematik und -zweck	442	c) Pauschaler Kilometersatz (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2) . . .	479
(2) Verfassungsmäßigkeit . . .	443	d) Sammelpunkt und weiträumiges Arbeitsgebiet (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3)	
dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften	447	aa) Überblick	480
b) Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1)		bb) Keine erste Tätigkeitsstätte	481
aa) Aufwendungen des Arbeitnehmers; Fahrtkostenersatz	450	cc) Aufsuchen desselben Orts und weiträumiges Tätigkeitsgebiet	
bb) Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Arbeitsstätte)		(1) Dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen und Weisungen	482
(1) Begriff der Wohnung	452		
(2) Begriff der ersten Tätigkeitsstätte (regelmäßige Arbeitsstätte)	453		
(3) Regelmäßige Arbeitsstätte (bis Veranlagungszeitraum 2013)	454		
(4) „Wege“ zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (regelmäßige Arbeitsstätte)	455		

	Anm.		Anm.
(2) Zur Aufnahme der beruflichen Tätigkeit	483	bb) Entfernungspauschale zur Abgeltung von Aufwendungen (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 6 und 7)	500
(3) Dauerhaft derselbe Ort	484	cc) Kraftfahrzeug-Gestellung durch den Arbeitgeber (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8)	501
(4) Weiträumiges Tätigkeitsgebiet	485	dd) Befristete Erhöhung der Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 9)	501a
(5) Typischerweise arbeitstäglich	486	7. Übernachtungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a)	
dd) Rechtsfolge: Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 gelten entsprechend	487	a) Überblick und Rechtsentwicklung	501b
e) Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 4)	488	b) Beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 1)	502
6. Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5)		c) Übernachtungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 2)	503
a) Rechtsentwicklung der Nr. 5	489	d) Nichtabziehbare Mehrkosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 3)	504
b) Bedeutung der Nr. 5	490	e) Längerfristige Auswärtstätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 4)	505
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften	490a	f) Unterbrechung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 5)	505a
d) Notwendige Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1)		8. Mehraufwendungen für Berufskraftfahrer (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b)	
aa) Beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung	491	a) Überblick und Rechtsentwicklung	505b
bb) Rechtsfolge: Abzug von notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten	492	b) Notwendige Mehraufwendungen bei Fahrtätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 1)	505c
cc) Die einzelnen Mehraufwendungen	493	c) Notwendige Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Übernachtung	505d
dd) Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand	494	d) Anspruch auf Verpflegungspauschale	505e
e) Begriff der doppelten Haushaltsführung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2)		e) Tatsächliche Mehraufwendungen	505f
aa) Begriffsbestimmung in Satz 2	495	f) Pauschaler Abzug von Mehraufwendungen für eine Übernachtung im Fahrzeug (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 2)	505g
bb) Wohnen am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (Beschäftigungsort)	496	9. Aufwendungen für Arbeitsmittel (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6)	
f) Eigener Hausstand (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3)	497	a) Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6	
g) Kosten der Unterkunft (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4)	498	aa) Rechtsentwicklung der Nr. 6	506
h) Abzugsbegrenzungen für Familienheimfahrten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 5 bis 9)		bb) Bedeutung und Geltungsbereich der Nr. 6	507
aa) Aufwendungen für Familienheimfahrten und Wochenprinzip (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5)	499	cc) Verhältnis zu anderen Vorschriften	508

Anm.	Anm.
b) Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 Satz 1)	(3) Bedeutung des Erwerbsvermögens bei den Überschusseinkünften 523
aa) Begriff der Arbeitsmittel . . . 509	cc) Geltungsbereich der Nr. 7 . 524
bb) Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkunftserzielung	dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften 525
(1) Aufwendungen 510	ee) Absetzungsberechtigung . . 526
(2) Zusammenhang mit Einkunftserzielung 511	b) Absetzungen bei Überschusseinkünften (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1)
(3) Abgrenzung zur Privatsphäre 512	aa) Absetzungen für Abnutzung, Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen
c) Nr. 7 bleibt unberührt (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 Satz 2) 513	(1) Regelungsinhalt 527
d) Wichtige Anwendungsfälle der Nr. 6 (Arbeitsmittel)	(2) Zulässige Absetzungen . . . 528
aa) Typische Berufskleidung	(3) Unzulässige Absetzungen . 529
(1) Begriff der typischen Berufskleidung 514	bb) Gegenstand der Absetzung: Wirtschaftsgutbegriff bei Überschusseinkünften . . . 530
(2) Abgrenzung zur bürgerlichen Kleidung 515	cc) Bemessungsgrundlage der Absetzungen
(3) Umfang des Werbungskostenabzugs 516	(1) Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten 531
bb) Bücher 517	(2) Bemessungsgrundlage nach Nutzungsänderung 533
cc) Musikinstrumente	dd) Bestimmung der Nutzungsdauer
(1) Veranlassungsprinzip 518	(1) Grundsätzliches 534
(2) Umfang des Werbungskostenabzugs 519	(2) Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 7 535
9. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7)	ee) Veranlassungszusammenhang mit Überschusseinkünften 536
a) Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 7	ff) Vornahme der Absetzung . 537
aa) Rechtsentwicklung der Nr. 7 520	c) Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2) 538
bb) Bedeutung der Nr. 7	
(1) Vorbemerkung 521	
(2) Deklaratorische Bedeutung der Nr. 7 522	

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

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

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

I. Systematische Einordnung des Abs. 3 542 II. Entsprechende Geltung für Nichtarbeitnehmer	1. Entsprechende Geltung 543 2. Entsprechend anzuwendende Vorschriften 544
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Erste Tätigkeitsstätte

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

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

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

G. Erläuterungen zu Abs. 5: Abzugsverbote für Werbungskosten

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

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

I. Einordnung des Abs. 6 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	II. Kein Werbungskostenabzug bei Erstausbildung (Abs. 6 Satz 1)
1. Rechtsentwicklung des Abs. 6	610
2. Bedeutung und Geltungsbereich des Abs. 6	
a) Bedeutung des Abs. 6	606
b) Geltungsbereich des Abs. 6	607
3. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6	608
4. Verhältnis des Abs. 6 zu anderen Vorschriften	609
	III. Berufsausbildung als Erstausbildung (Abs. 6 Satz 2)
	611
	IV. Geordnete Ausbildung (Abs. 6 Satz 3)
	612
	V. Ausbildung ohne Abschlussprüfung (Abs. 6 Satz 4)
	613
	VI. Ausbildung ohne Berufsausbildung (Abs. 6 Satz 5)
	613a

I. ABC der Werbungskosten	614
--------------------------------------------	-----

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 9

Schrifttum: *Fuisting/Strutz*, Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 1: Kommentar zum EStG, Köln 1915; *Vangerow*, Zur Entwicklung des Begriffs „Werbungskosten“, *StuW* 1960, Sp. 85; *Rosenberg*, Die Beweislast auf der Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuches und der Zivilprozessordnung, München 1965; *Uelner*, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, *StbJb.* 1971/72, 389; *Bauer*, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, München 1974; *Kröger*, Zum Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, *StuW* 1978, 289; *Görllich*, Zur Systematik der Begriffe Betriebsausgaben, Werbungskosten und Aufwendungen für die Lebensführung, *DB* 1979, 713; *Kröger*, Zur steuerlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, *BB* 1979, 1284; *Offerhaus*, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, *BB* 1979, 618; *Tipke*, Zur Abgrenzung der Betriebssphäre oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, *StuW* 1979, 193; *von Bornhaupt*, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, *DStJG* 3 (1980), 149; *Ruppe*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, *DStJG* 3 (1980), 103; *Streck*, Erfahrungen mit der Rechtsanwendungspraxis der Finanzämter (einschließlich Außenprüfungsstellen) bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, *DStJG* 3 (1980), 273; *Tipke*, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht – Ein kritischer Beitrag zum Aufbau und zur Terminologie des Einkommensteuergesetzes, *StuW* 1980, 1; *J. Bauer*, Grundlagen einer handels- und steuerrechtlichen Rechnungspolitik der Unternehmung, Wiesbaden 1981; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988; *Richter*, Zur Deckungsgleichheit des Werbungskostenbegriffs mit dem Betriebsausgabenbegriff, *FR* 1981, 556; *Wassermeyer*, Rechtssystematische Überlegungen zum Werbungskostenbegriff, *StuW* 1981, 245; *Curtius-Hartung*, Zur Abgrenzung des Werbungskostenbegriffs im Einkommensteuerrecht, *StbJb.* 1982/83, 11; *Endriss*, Ist der staatliche Besteuerungsanspruch indisponibel?, *DB* 1982, 513; *Offerhaus*, Was gehört zum Arbeitslohn?, *BB* 1982, 1061; *Wassermeyer*, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH – Ein Beitrag zu der im Ertragsteuerrecht maßgeblichen „Kausalitäts“lehre, *StuW* 1982, 352; *von Bornhaupt*, Ermittlung des Werbungskostenbegriffs nach dem Veranlassungsprinzip im Wege der Rechtsfortbildung, *DStR* 1983, 11; *Richter*, Neue Erkenntnisse zum Werbungskostenbegriff bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, *Inf.* 1983, 347; *Biergans*, Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, *FR* 1984, 297; *Klatt*, Nebenkosten für die Anschaffung von Wertpapieren als Werbungskosten, *DB* 1984, 469; *U. Prinz*, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Gelsenkirchen 1984; *Bayer*, Der Stufenbau des Steuertatbestandes, *FR* 1985, 337; *Biergans/Wasmer*, Zum Tatbestand der Besteuerung und zum Leistungsfähigkeitsbegriff in der Einkommensteuer, *FR* 1985, 57; *Felix*, Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug nach der reinen Steuerrechtslehre, *KÖSDI* 1985, 5938; *Kröner*, Differenzierende Betrachtungen zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff, *StuW* 1985, 115; *U. Prinz*, Der Abfluß von Werbungskosten, dargestellt am Beispiel der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, *DB* 1985, 830; *U. Prinz*, Finanzierungsaufwendungen beim Erwerb einer Wohnimmobilie, *BB* 1985, 1975; *D. Meyer*, Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, *DStR* 1986, 18; *U. Prinz*, Grundsatzbetrachtungen zum Werbungskostenbegriff, *FR* 1986, 397; *Hirsch*, Das Abflußprinzip als Konkretisierungsstufe des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Ansatz von Werbungskosten, *Diss. Münster* 1987; *Jakob*, Zur Abzugsfähigkeit von Drittaufwand und zur AfA-Übertragung im Bereich der Überschusseinkünfte, *DStR* 1987, 784; *Krüger*, Zur Besteuerung von Gesellschafter, Gesellschaft und Optionär bei Optionsanleihen, *FR* 1987, 389; *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, *DStJG* 10 (1987), 45; *Wanner*, Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge – Ein Beitrag zu einer kausalen Veranlassungstheorie im (Einkommen-)Steuerrecht, *StuW* 1987, 302; *Groh*, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsausschüttung, *DB* 1988, 514; *Jakob/Wittmann*, Von Zweck und Wesen steuerlicher AfA, *FR* 1988, 540; *Wolff-Diepenbrock*, Handeln für fremde Rechnung im Einkommensteuerrecht, in *Knobbe-Keuk/Klein/Moxter* (Hrsg.), *Handelsrecht und Steuerrecht*,

FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 757; *Söffing*, Die Angleichung des Werbungskostenbegriffs an den Betriebsausgabenbegriff, DB 1990, 2086; *Osterloh*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, München 1992; *Weber-Grellet*, Drittaufwand – Konsequenzen aus dem Beschluß des Großen Senats vom 30.1.1995 GrS 4/92, DB 1995, 2550; *Heuermann*, Abziehbarkeit von Drittaufwand? – Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 13.3.1996, VI R 103/95 und zu den Arbeitszimmerentscheidungen, DStR 1996, 1518; *Olbertz*, Die Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG und das objektive Nettoprinzip, BB 1996, 2489; *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, Köln 1996; *Söhn*, Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, FR 1997, 245; *Tenbrock*, Die Verteilung der objektiven Beweislast im Steuerrecht, Frankfurt 1997; *Schmidt*, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, München 1998; *Drenseck*, Gedanken zum Aufteilungs- und Abzugsverbot – § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG im Wandel, in *Kirchhoff/Jakobl/Beermann* (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 497; *Paus*, Einschränkungen für den steuerlichen Abzug von Steuerzinsen, NWB 1999, 3665; *Wassermeyer*, Drittaufwand aus der Sicht des Großen Senats des BFH, DB 1999, 2486; *Wolff-Diepenbrock*, Die Entscheidungen des Großen Senats des BFH zum Drittaufwand bei Eheleuten, DStR 1999, 1642; *Wolff-Diepenbrock*, Zum Nettoprinzip, DStZ 1999, 717; *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Berlin ua. 2000; *Küffner/Haberstock*, „Drittaufwand“: Eine Reise ins Ungewisse, DStR 2000, 1672; *Prinz*, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; *Söffing*, Die fünf Arbeitszimmer-Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 30.1.1995 und 23.8.1999, BB 2000, 381; *Söhn/Müller-Franken*, Vorgelagerte und/oder nachgelagerte Besteuerung von Altersbezügen?, StuW 2000, 442; *Fischer*, Zurechnung, Zugriff, Durchgriff – Aspekte einer Grundfrage des Steuerrechts, FR 2001, 1; *Gröpl*, Die Abgrenzung von Eigen- und Drittaufwand („Dritt-AfA“), DStZ 2001, 65; *Söffing*, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Nichtabziehbarkeit von Nachforderungszinsen nach § 233a AO, BB 2002, 1456; *Rademacher-Gottwald*, Das steuerliche Arbeitsvermögen – ein Beitrag für mehr Steuergerechtigkeit, FR 2003, 336; *Schnorr*, Die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit von „Drittaufwand“, StuW 2003, 222; *Sykora*, Steuerliche Anerkennung von Sprachreisen ins Ausland, DStR 2003, 144; *Kirchhof*, Das EStGB – ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts, DStR 2003, Beihefter zu Heft 37; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln, 2. Aufl. 2003; *Drenseck*, Aufwendungen für berufliche Bildungsmaßnahmen, DStR 2004, 1766; *Eggesecker/Ellerbeck*, Zinsen auf Steuern – Guthabenzinsen versteuern, Schuldzinsen nicht absetzen?, BB 2004, 745; *Wolf/Schäfer*, Abgrenzung der beruflichen von der privaten Sphäre im Wandel, DB 2004, 775; *Musil*, Verfassungs- und europarechtliche Probleme des Alterseinkünftegesetzes, StuW 2005, 278; *Bergkemper*, Die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für den Abzug beruflicher/betrieblicher Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, StuW 2006, 311; *Haenicke*, „Drittaufwand“ und „erweiterter“ Eigenaufwand, DStZ 2006, 793; *Hey*, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, JZ 2006, 851; *Krüger*, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot in der Rechtsprechung des BFH, DB 2006, Beilage zu Heft 39, 39; *Offerhaus*, BB-Forum: Abschaffung der Pendlerpauschale verfassungswidrig?, BB 2006, 129; *Seitz*, Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, FR 2006, 201; *Söhn*, Abzugsfähigkeit von Altersvorsorgeaufwendungen als Werbungskosten oder Sonderausgaben?, FR 2006, 905; *Thomas*, Doppelte Haushaltsführung ohne doppelten Haushalt, DStR 2006, 2289; *Behrens*, Neuregelung der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab 2009 nach dem Regierungsentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes vom 14.3.2007, BB 2007, 1025; *Di Fabio*, Steuern und Gerechtigkeit, JZ 2007, 749; *Englisch*, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, StuW 2007, 221; *Hey*, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; *Lang*, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3; *Li*, Abgekürzter Zahlungsweg, abgekürzter Vertragsweg und Drittaufwand, StB 2007, 377; *Micker*, Verfassungsrechtliche Zweifel an der teilweisen Abschaffung der Pendlerpauschale, DStR 2007, 1145; *Schiessl*, Drittaufwand im Bereich der Erwerbsaufwendungen, StuB 2007, 182; *Tipke*, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, 201; *Wernsmann*, Die Neuregelung der Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß, DStR 2007, 1149; *Tipke*, Das Net-

toprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, BB 2007, 1525; *Tipke*, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, *StuW* 2007, 201; *Hey*, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; *Englisch*, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, *StuW* 2007, 221; *Drißen*, Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, *StuW* 2008, 3; *Tipke*, Verteidigung des Nettoprinzips, DB 2008, 263; *Brete*, Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen gemäß § 10 Nr. 2 KStG – verfassungswidrig?!, *DStZ* 2009, 692; *Englisch*, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, *DStR* 2009, Beihefter zu Heft 24, 92; *Johanning*, Bildungsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Hamburg 2009; *Lehner*, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, *DStR* 2009, 185; *Tipke*, Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?, *JZ* 2009, 533; *Weber-Grellet*, Unzulässige Diskriminierung von Nahpendlern, *DStR* 2009, 349; *Wenzel*, Ist der Sparer-Pauschbetrag verfassungswidrig?, *DStR* 2009, 1182; *Breinersdorfer*, Abzugsverbote und objektives Nettoprinzip – Neue Tendenzen in der verfassungsgerichtlichen Kontrolle des Gesetzgebers, *DStR* 2010, 2492; *Frye*, Die Eigentumsfreiheit des Grundgesetzes als Gebot des sog. objektiven Nettoprinzips, *FR* 2010, 603; *Hennrichs*, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 237; *Kämmerer*, Abgeltungssteuer und das Verbot des Werbungskostenabzugs, *DStR* 2010, 27; *Musil*, Abzugsbeschränkungen bei der Abgeltungssteuer als steuersystematisches und verfassungsrechtliches Problem, *FR* 2010, 149; *Steck*, Abzugsfähigkeit der Kosten eines Erststudiums nach den BFH-Urteilen vom 18.6.2009 – eine kritische Würdigung der Entscheidungen, *DStZ* 2010, 194; *Bergkemper*, Kosten für berufliche Erstausbildung und Erststudium unmittelbar nach Schulabschluss können in voller Höhe abziehbar sein, DB 2011, 1947; *Geserich*, Erstmalige Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Erststudium nach dem Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz, *SteuK* 2011, 513; *Hilpert*, Gesetzgebungsverfahren zu Erstausbildungskosten, *NWB* 2011, 3835; *Ismer*, Wieder ein Revolution bei den Bildungsaufwendungen?, *FR* 2011, 846; *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, München 2011; *Kirchhof*, Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht, *StuW* 2011, 365; *Mellinghoff*, Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 153; *Seiler*, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Objektives Nettoprinzip, *DStJG* 34 (2011), 61; *Weber-Grellet*, Das Koordinatensystem des BVerfG bei der Prüfung von Steuergesetzen, *FR* 2011, 1028; *Weitemeyer/Süß*, Nachgelagerte Zahlung von Studiengebühren – ein Plädoyer unter Berücksichtigung der steuerlichen Wirkungen, *NJW* 2011, 2844; *Braun*, Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines ersten Studiums, *StB* 2012, 65; *Fischer*, Neuregelung der Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein Erststudium durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) v. 07.12.2011 (BGBl I 2011, 2592), *jurisPR-SteuerR* 2/2012, Anm. 1; *Förster*, Lohnt sich Bildung für den Steuerpflichtigen, *DStR* 2012, 486; *Geserich*, Aktuelle Rechtsprechung zum Lohnsteuerrecht, *DStR* 2012, Beihefter zu Heft 14, 61; *Meeh-Bunse/Lühn*, Die Finanzierung von Studienkosten und deren steuerliche Behandlung: Aktuelle Entwicklungen, *StB* 2012, 84; *Neufang/Otto*, Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BeitrRLUmsG), *StB* 2012, 16; *Streck/Mack/Kamps*, Der Steuerstreit, Köln, 3. Aufl. 2012; *Trossen*, Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Behandlung der Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium, *FR* 2012, 501; *Geserich*, Aktuelle BFH-Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung, *DStR* 2012, 1737; *Paintner*, Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung, der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts im Überblick, *DStR* 2013, 217; *Buse*, Neues von der Dienstwagenbesteuerung, *P&R* 2013, 247; *Grasmück*, Die Reisekostenreform ab 2014, *SteuK* 2013, 155; *Broemel*, Die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Studienaufwendungen im Wandel, *DStR* 2013, 2461; *Hollatz*, Werbungskostenabzug bei Abgeltungssteuer, DB 2013, 1208; *Mertens/Karrenbrock*, Die Abgeltungssteuer im Kontext des objektiven und subjektiven Nettoprinzips, *DStR* 2013, 950; *Bergkemper*, Das BMF-Schreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1.1.2014, *FR* 2013, 1017; *Bergkemper*, Lohnsteuer-Merkblatt 2014, DB 2014, Beilage Nr. 2;

Schramm/Harder-Buschner, Die „erste Tätigkeitsstätte“ – Gesetzliche Definition und Sonderfälle, NWB 2014, 26; *Merker*, Änderungen des steuerlichen Reisekostenrechts und der Unternehmensbesteuerung, StWa. 2014, 9; *Siegers*, Steuerliche Auswirkungen des am 1.1.2014 in Kraft getretenen geänderten Reisekostenrechts, EFG 2014, 146; *Nöthen*, Neue Regeln für Dienstreisen, Arbeit und Arbeitsrecht 2014, 40; *Seifert*, Überblick über das Einführungsschreiben zum steuerlichen Reisekostenrecht 2014, DStZ 2014, 13; *Kanzler*, Anmerkungen zum Vorlagebeschluss des BFH vom 21.11.2013, IX R 23/12, FR 2014, 371; *Titgemeyer*, Zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen im Rahmen eines (Erst-)Studiums, DStZ 2014, 189; *Gamp*, Kosten der Erstausbildung weiter nur begrenzt abziehbar – Scharfe Abgrenzung zu abziehbaren Zweit-Ausbildungs-Kosten geboten, Arbeit und Recht 2014, 71; *Kreft*, Berufsausbildung Privatsache? – Fehlende Akzeptanz der BFH-Rechtsprechung durch den Steuergesetzgeber, SteuStud. 2014, 599; *Berger*, Die Familienheimfahrt im Rahmen der doppelten Haushaltsführung, NWB 2015, 3392; *Dötsch*, Einkommensteuerrechtlicher Abzug der durch Refinanzierungsdarlehen verursachten Schuldzinsen, die nach der Veräußerung oder Aufgabe außerbetrieblicher Einkunftsquellen entstehen, in *Fischer/Mellinghoff* (Hrsg.), Festgabe Heinrich List, Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 2015, 66; *Formel*, Schuldzinsen als nachträgliche WK bei den Einkünften aus VuV, EStB 2015, 321; *Gehm*, Aktuelle Rechtsprechung zur einkommensteuerlichen Berücksichtigung von Strafverteidigungskosten, StBW 2015, 709; *Gehm*, Kosten eines Strafverfahrens, EStB 2015, 30; *Geißler*, Abzugsfähigkeit nachträglicher Schuldzinsen – eine vergleichende Darstellung, NWB 2015, 332; *Geserich*, Abgrenzung beruflicher und privater Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, 10 Jahre Deutscher Finanzgerichtstag – Für ein besseres Steuerrecht/Steuererechtigkeit und Effektivität (10. und 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014), Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 2015, 193; *Götz*, Vorweggenommene Erbfolgeregelungen bei Personengesellschaften: Berücksichtigung von Beratungs-/Notarkosten, FR 2015, 1123; *Günther*, Die „berufliche Veranlassung“ bei doppelter Haushaltsführung, EStB 2015, 102; *Heine/Trinks*, Doppelte Haushaltsführung im Mehrgenerationenhaushalt, NWB 2015, 3156; *G. Kirchhof*, Abgrenzung beruflicher und privater Aufwendungen aus der Sicht der Wissenschaft, 10 Jahre Deutscher Finanzgerichtstag – Für ein besseres Steuerrecht/Steuererechtigkeit und Effektivität (10. und 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014), Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 2015, 219; *Neufang*, Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind möglich, StB 2015, 435; *Patzner/Joch*, Die negativen Zinsen als neue Herausforderung bei der Ertragsbesteuerung, BB 2015, 221; *A. Schmidt*, Das neue lohnsteuerliche Reisekostenrecht – einfacher oder nur anders?, NWB 2015, 1758; *Thiemann*, Das Abzugsverbot für die Berufsausbildungskosten – Mehr oder weniger Gestaltungsspielraum für den Steuergesetzgeber, JZ 2015, 866; *Warnke*, Neue Rechtsprechung zur Entfernungspauschale, EStB 2015, 24; *Watrin/Riegler*, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Verlusten aus Währungsswaps, FR 2015, 1049; *Beyer*, Steuerstrafrechtliches Kompensationsverbot – Ausnahmen und Auswirkungen, NWB 2016, 772; *Bruschke*, Bürgschafts- und Darlehensverluste von Arbeitnehmern, DStZ 2016, 623; *Cropp*, Überprüfung der Entfernungspauschale und der Abzugsbeschränkungen für Aufwendungen für ein Arbeitszimmer sowie für die eigene Berufsausbildung am Maßstab des pflichtbestimmten Aufwands, FR 2016, 58; *Cropp/Schober*, Ist das Abzugsverbot für Aufwendungen für eine erste Berufsausbildung verfassungswidrig?, FR 2016, 837; *Dabitz*, Besteuerung von Erwerbsschadensersatz bei Personenschäden, Zeitschrift für Schadensrecht 2016, 364; *Engelberth*, Behandlung nachträglicher Schuldzinsen, NWB 2016, 20; *Geserich*, Feste feiern mit dem Finanzamt?, NWB 2016, 2500; *Geserich*, Doppelte Haushaltsführung: Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort, NWB 2016, 2258; *Güsmel/Wick*, Abzugsfähigkeit von gemischt veranlassenen Aufwendungen im internationalen Kontext, DB 2016, 1465; *Haase*, Abgrenzungsfragen bei der Zuordnung von Aufwendungen zu laufenden Einnahmen oder Veräußerungsgewinnen, FR 2016, 159; *Heine/Trinks*, Zur Abzugsfähigkeit von Kosten für einen Schlüsseldienst, Stbg 2016, 394; *Herkens*, Hausgeldzahlungen bei vermietetem Wohneigentum, EStB 2016, 345; *Hermes*, Die nicht erkannte oder ungewollte erste Tätigkeitsstätte, NWB 2016, 2022; *Isenhardt*, Homeoffice: Einrichtung und Ausgestaltung, DB 2016, 1499; *Kaligin*, Probleme bei der Dokumentation der Gewinnerzielungsabsicht bei sog. Leerstandsimmobilien, StBp. 2016, 76; *Maciejewski*, Die steuerliche Behandlung von Studienaufenthalten im Ausland, FR 2016, 882; *Mathäus*, Ertragsteuerliche Berücksichtigung

von Forderungsverlusten im Privatvermögen, FR 2016, 888; *Meyering*, Von „guten“ und von „schlechten“ Studienaufwendungen, DB 2016, Heft 7, M5; *Oberloskamp*, „Aufgabeaufwendungen“ als vergebliche Werbungskosten, EStB 2016, 471; *Schmitz-Herscheidt*, Sofortabzug eines Disagios, NWB 2016, 2651; *Schumann*, Steuerliche Berücksichtigung von Wertminderungen des Grund und Bodens, EStB 2016, 65; *Seifert*, Neue Entwicklungen im steuerlichen Reisekostenrecht, NWB 2016, 3253; *Titgemeyer*, Zum Sofortabzug von Damnum und Disagio im Rahmen des § 11 EStG, DStZ 2016, 687; *Urban*, Das ausschließlich beruflich/betrieblich genutzte häusliche Arbeitszimmer – eine höchstrichterliche Illusion, DStZ 2016, 747; *Weiss*, Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG, EStB 2016, 257 und 299; *Frey*, So wird Berufskleidung steuerlich berücksichtigt, AK 2017, 092; *Geserich*, Verfassungsmäßigkeit der Entfernungspauschale (Anmerkungen zum Beschluss des BFH v. 15.11.2016 – VI R 4/15, BStBl. II 2017, 228), jurisPR-SteuerR 11/2017 Anm. 3; *Geserich*, Firmenwagenbesteuerung: „Neuordnung“ der Berücksichtigung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers, NWB 2017, 706; *Geserich*, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei Nutzung durch mehrere Steuerpflichtige, NWB 2017, 848; *Geserich*, Werbungskostenabzug bei Benutzung eines Privatflugzeugs (Anmerkungen zum Urteil des BFH v. 19.1.2017 – VI R 37/15, BStBl. II 2017, 526), jurisPR-SteuerR 23/2017 Anm. 2; *Glock/Scharenberg*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Strafverteidigerkosten – Voraussetzungen und Praxishinweise, Strafverteidiger Forum 2017, 92; *Günther*, Entfernungspauschale: Berücksichtigung einer längeren Strecke als „offensichtlich verkehrsgünstiger“, AStW 2017, 835; *Günther*, Vergeblicher Aufwand bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, AStW 2017, 845; *Hermes*, Steuerliches Reisekostenrecht: aktuelle Entwicklungen und Zweifelsfragen, NWB 2017, 1278; *Kramer*, Werbungskostenabzug von Beteiligungsverlusten bei Arbeitnehmern, DStR 2017, 366; *Krauß*, Steuerrechtliche Implikationen von Mietverhältnissen unter nahen Angehörigen, DStZ 2017, 476; *Renner*, Bewirtung, insbesondere Eventmarketing, als abzugsfähige Werbemaßnahme, DStZ 2017, 725; *Albert*, Wann sind Reisen gemischt und wie werden sie aufgeteilt?, FR 2018, 257; *Beiser*, Kursverluste aus Fremdwährungskrediten bei Vermietung und Verpachtung – eine Kritik an der Rechtsprechung des BFH, DStZ 2018, 86; *Bruschke*, Pkw-Überlassung an Arbeitnehmer und Gesellschafter, DStZ 2018, 119; *Bruschke*, Doppelte Haushaltsführung, DStZ 2018, 507; *Bruschke*, Arbeitszimmerkosten in der steuerlichen Praxis, DStZ 2018, 671; *Dimsic*, Ersatz von Unfallchäden bei dienstlichem Einsatz des Privat-Kfz, BB 2018, 376; *Günther*, Kürzung der Verpflegungspauschalen bei Gestellung von Mahlzeiten, AStW 2018, 899; *Günther*, Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte, AStW 2018, 720; *Günther*, Werbungskostenabzug für doppelte Haushaltsführung bei Auslandssemester, AStW 2018, 261; *Günther*, Keine vorweggenommenen Werbungskosten während des Bezugs von Arbeitslosengeld, AStW 2018, 24; *Günther*, Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung, AStW 2018, 268; *Loschelder*, Umgekehrte Familienheimfahrten und zumutbare Belastung, StuW 2018, 136; *Mader*, Die steuerliche Behandlung von Bestechungsgeldern, B+P 2018, 546; *Paus*, Schuldzinsabzug nach Verkauf des Grundstücks, EStB 2018, 220; *L'habitant/Heuser*, Reisekosten anlässlich von Betriebsveranstaltungen, NWB 2018, 1681; *Schmitz-Herscheidt*, Nachträgliche Schuldzinsen bei Vermietungseinkünften, NWB 2018, 1556; *Stockhausen*, Steuerfalle häusliches Arbeitszimmer in der eigenen Immobilie, PFB 2018, 269; *Veser/Schulz*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten, DStZ 2018, 296; *Wacker*, Das Veranlassungsprinzip national und international, BB 2018, 2519; *Günther*, Kosten einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten, EStB 2019, 183; *Günther*, Berücksichtigung von Kosten für Taxifahrten zur Wohnungsbesichtigung als Umzugskosten, AStW 2019, 431; *Günther*, Kosten für Schulhund als Werbungskosten, AStW 2019, 260; *Hermes*, Mahlzeiten-gestellung bei Flugreisen in der Business-Class und bei Zugang zu einer Lounge, NWB 2019, 3132; *Heuser*, Neue Regeln zur Nutzungsüberlassung von (Elektro-)Fahrrädern und Elektro-Dienstwagen, LGP 2019, 6; *Köstler*, Einrichtungsgegenstände zusätzlich zur 1.000-EUR-Grenze abziehbar, AStW 2019, 584; *Krüger*, Das neue Reisekostenrecht in der Rechtsprechung des BFH, jM 2019, 384; *Krüger*, Erste BFH-Rspr. zum neuen Reisekostenrecht, DB 2019, 2143; *Lang/Andert*, Maklerkosten bei Grundstücksveräußerungen als Werbungskosten abzugsfähig?, SWK Steuern, 728 (16/2019); *Perschon*, Unterkunfts-kosten im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung, AktStR 2019, 447; *Perschon*, Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung/Erststudium, AktStR 2019, 425; *Rüsch*, Der Korrespondenzbegriff im Steuerrecht, FR 2019, 759; *Seifert*, Erste Tätigkeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 4 S. 3 EStG, AktStR

2019, 583; *Stein*, Zur Feststellung der Vermietungsabsicht bei Leerstand von Wohnraum, StBp. 2019, 100; *Weigel*, Neues Reisekostenrecht: Entfernungspauschale bei Auswärtstätigkeit, DB 2019, 1000; *Depl*, Steuerliche Behandlung von Negativzinsen im Privat- und Betriebsvermögen, DB 2020, 362; *Hey*, Vereinfachungszwecknormen im Lohnsteuerrecht: Anspruch und Wirklichkeit, FR 2020, 1; *Hey*, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, FR 2020, 578; *Ismer*, Einkommensteuerliche Behandlung von Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und Erststudium verfassungsgemäß, DStR 2020, 681; *Kaminski*, Erhaltungsaufwendungen bei Immobilien nach dem Tod des Nießbrauchers, StBp 2020, 13; *Köster*, Zur Verfassungskonformität des Ausschlusses des Werbungskostenabzugs für Erstausbildungskosten, DStZ 2020, 152; *Kreft*, Doppelte Haushaltsführung bei Ledigen mit Mehrgenerationenhaushalt als Haupthausstand, GStB 2020, 172; *Kreft*, „Update“ zur doppelten Haushaltsführung, GStB 2020, 131; *Mader*, Aktuelle Steuerfragen zum häuslichen Arbeitszimmer, B+P 2020, 328; *Mader*, Firmenwagenbesteuerung – Sonderregelungen für Elektrofahrzeuge usw. ab 2020, B+P 2020, 38; *Schlegel/Junkers*, Zur Unterscheidung zwischen Herstellungskosten und Werbungskosten bei Abwasserkanalsanierungen, NWB 2020, 614; *Stein*, Die Totalüberschussprognose bei den Vermietungseinkünften, StBp. 2020, 8; *Titgemeyer*, Kritische Würdigung der Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, DStZ 2020, 16; *Valta*, Veranlassungszusammenhang und Markteinkommen, FR 2020, 586.

Verwaltungsanweisungen: R 9.1 bis 9.13 LStR 2015; H 9.1 bis 9.14 LStH 2017; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, betr. Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1.1.2014; BMF v. 18.10.2016 – IV C 5 - S 2353/16/10005, BStBl. I 2016, 1147, betr. Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten; BMF v. 16.5.2017 – IV C 1 - S 2211/07/10005:001, BStBl. I 2017, 775, betr. Steuerliche Absetzbarkeit von Aufwendungen für die Erneuerung einer Einbauküche in einer vermieteten Wohnung; BMF v. 21.9.2017 – IV C 5 - S 2334/11/10004 - 02, BStBl. I 2017, 1336, betr. Lohnsteuerliche Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs; BMF v. 6.10.2017 – IV C 6 - S 2145/07/10002:019, BStBl. I 2017, 1320, betr. Einkommensteuerliche Behandlung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer; BMF v. 20.10.2017 – IV C 1 - S 2171 - c/09/10004:006, betr. Anschaffungsnahe Herstellungskosten; BMF v. 8.11.2017 – IV C 5 - S 2353/08/10006:008, betr. Steuerliche Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassten Auslandsreisen ab 1.1.2018; BMF v. 21.9.2018 – IV C 5 - S 2353/16/10005, BStBl. I 2018, 1027, betr. Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten nach R 9.9 Absatz 2 LStR; BMF v. 28.11.2018 – IV C 5 - S 2353/08/10006:009, BStBl. I 2018, 1354, betr. Steuerliche Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassten Auslandsreisen ab 1. Januar 2019; BMF v. 15.11.2019 – IV C 5 - S 2353/19/10010:001, BStBl. I 2019, 1254, betr. Steuerliche Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassten Auslandsreisen ab 1. Januar 2020.

Gesetzgebungsmaterialien: Siehe Hinweise in der Einf. zur ESt.

I. Grundinformation zu § 9

1

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

Abs. 1 enthält in Satz 1 eine Definition des allgemeinen WKBegriffs. Satz 2 bestimmt als Rechtsfolge der WKQualifikation den Abzug der Aufwendungen bei der zugehörigen Einkunftsart. Satz 3 enthält in seinen Nr. 1–7 eine nicht abschließende Aufzählung einzelner WKarten mit teils deklaratorischem, teils konstitutivem Charakter (ebenso *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 130).

Die beiden Tatbestandsgruppen in Abs. 1 Satz 1 und in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 stehen im Verhältnis von Grundsatz- zu Spezialregelung (s. auch *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 20, A 21 [7/2007]); bei nicht ausdrücklich in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 geregelten Aufwendungsarten muss jeweils ergänzend auf die Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 zurückgegriffen werden (*Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 130 unter Hinweis auf BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234; zB bei dHf. eines ledigen ArbN ohne eigenen Hausstand, so ausdrücklich BFH v. 20.7.2006 – VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068; *Bergkemper*, FR 2006, 1038; aA *Thomas*, DStR 2006, 2289).

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

- ▶ *Konstitutiver oder deklaratorischer Charakter der Aufzählung*: Der Einleitungssatz des Abs. 1 Satz 3 „Werbungskosten sind auch ...“ lässt offen, ob insoweit spezielle Ausnahmetatbestände (*Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 130: „Sonderregelungen“) gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 vorliegen oder ob es sich lediglich um eine Aufzählung mit deklaratorischem Inhalt handelt (vgl. BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368, betr. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3). Schrifttum und Rspr. differenzieren, wobei Einzelheiten zT str. sind (vgl. auch die Zusammenstellung bei *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 27–39 [7/2007]; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 1 [6/2018]); Ursache dafür ist das unterschiedliche Grundverständnis des allgemeinen WKBegriffs (s. eingehend Anm. 115 mwN):
- ▶ *Nr. 1 (Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten)*: Satz 1 hat deklaratorische Bedeutung; Satz 2 bestimmt bei Leibrenten den WKUmfang mit konstitutiver Wirkung (so auch *Oertel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 30; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 33, A 34 [7/2007]; s. auch Anm. 357).
- ▶ *Nr. 2 (Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge)*: Deklaratorischer Charakter (so auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 130; s. auch FG München v. 19.5.1982 – I 372/78 F, EFG 1983, 64, rkr.; s. auch Anm. 410).
- ▶ *Nr. 3 (Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden)*: Deklaratorische Bedeutung (s. BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368; s. auch Anm. 430).
- ▶ *Nr. 4 (Fahrtaufwendungen zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte)*: Die Vorschrift beinhaltet in Satz 1 die Grundaussage dahingehend, dass der Erwerbssbereich bereits mit dem Weg zur ersten Tätigkeitsstätte beginnt und auch die Rückfahrt zur Wohnung einschließt (insoweit deklaratorische Bedeutung). Nach Auffassung des BFH (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234) handelt es sich nicht um sog. gemischte Aufwendungen (uE zutr., da Fahrten zur Arbeit und zurück notwendige Bedingung für Arbeitstätigkeit sind; s. auch Anm. 442; aA BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 1, 2/08, FR 2009, 74: Private Mitveranlassung wegen Wahl des Wohnorts; *Oertel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 44; *Offerhaus*, BB 2006, 129; *Söhn*, FR 1997, 245; *Olbertz*, BB 1996, 2489; *Micker*, DStR 2007, 1145 [1146]; *Wernsmann*, DStR 2007, 1149; *Kirchhof*, DStR 2003, Beihefter zu Heft 37). Der Pauschbetrag (mit Höchstbetrag) des Satzes 2 wirkt dagegen konstitutiv im Hinblick auf den Umfang der WK (vgl. Anm. 442). Satz 3 normiert eine Ausnahme des Ansatzes der Entfernungspauschale für Flugstrecken und Strecken mit stfreier Sammelbeförderung

nach § 3 Nr. 32. Satz 4 beschränkt die Geltendmachung der Entfernungspauschale auf die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Die Sätze 5 und 7 enthalten Regelungen über die Anrechnung von bestimmten ArbG-Leistungen. Satz 6 regelt den Ansatz der Entfernungspauschale, wenn der Stpfl. die erste Tätigkeitsstätte von mehreren Wohnungen aus anfährt. Mit Wirkung ab dem VZ 2021 hat der Gesetzgeber in einem angefügten Satz 8 die Entfernungspauschale sukzessive (ab VZ 2021: 0,35 €; ab VZ 2024: 0,38 €) und befristet (bis einschließlich VZ 2026) angehoben.

- ▶ *Nr. 4a (Fahrkosten bei Auswärtstätigkeit)*: Satz 1 normiert, dass Aufwendungen für Fahrten, die nicht solche zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (dHf.) sind, mit den tatsächlichen Kosten als WK berücksichtigt werden können. Bei der Nutzung eines privaten Fahrzeugs kann der ArbN alternativ auch pauschale Kilometersätze zugrunde legen (Satz 2). Die Sätze 3 und 4 machen insoweit folgende Einschränkungen: Abweichend von der grundsätzlichen Regelung sind – im Rahmen einer Auswärtstätigkeit – Kosten für Fahrten von der Wohnung zu einem vom ArbG dauerhaft festgelegten Ort, an dem sich der ArbN aufgrund seines Arbeitsvertrags regelmäßig einzufinden oder seine dienstlichen Tätigkeiten aufzunehmen hat, nur mit der Entfernungspauschale gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als WK zu berücksichtigen Entsprechendes gilt, wenn der ArbN seine Tätigkeit in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet auszuüben hat und dieses stets von ein und demselben Zugang aus zu betreten oder zu befahren hat.
- ▶ *Nr. 5 (Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung)*: Gemäß Satz 1 sind WK auch Mehraufwendungen, die einem ArbN wegen einer beruflich veranlassten dHf. entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen sie beibehalten wird. Entgegen der hM handelt es sich uE nicht um gemischte Aufwendungen, sondern um ausschließlich durch Erwerbsgründe veranlasste Aufwendungen (s. hierzu Anm. 490). Satz 2 definiert den Begriff der dHf. Satz 3 konkretisiert in diesem Zusammenhang den Begriff des „eigenen Hausstandes“ und fordert neben dem Innehaben einer Wohnung auch eine Beteiligung an den Kosten der Lebensführung (hierzu Nds. FG v. 18.9.2019 – 9K 209/18, EFG 2020, 262, Az. BFH VI R 39/19). Satz 4 enthält eine besondere Bestimmung zur stl. Behandlung von Unterkunftskosten bei einer dHf. im Inland. Satz 5 beschränkt den Abzug von Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf. auf eine wöchentliche Heimfahrt. Die Sätze 6 und 7 regeln den Ansatz der Entfernungspauschale zur Abgeltung von Aufwendungen. Nach Satz 8 sind Aufwendungen für wöchentliche Familienheimfahrten dann nicht als WK abziehbar, wenn es sich um ein im Rahmen einer Einkunftsart überlassenes Fahrzeug handelt. Mit Wirkung ab dem VZ 2021 hat der Gesetzgeber in einem angefügten Satz 9 die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten sukzessive (ab VZ 2021: 0,35 €; ab VZ 2024: 0,38 €) und befristet (bis einschließlich VZ 2026) angehoben. Nr. 5 hat gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 deklaratorischen Charakter, in den Einzelheiten, insbes. hinsichtlich der Einschränkungen des WKAbzugs, konstitutive Wirkung (zust. *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 220; vgl. zum Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 BFH v. 20.7.2006 – VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068; zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 490).
- ▶ *Nr. 5a (Übernachungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit)*: Die stl. Berücksichtigung von Übernachtungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit

wird konstitutiv geregelt. Dabei verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, die Übernachtungskosten im Rahmen einer längerfristigen, dh. über 48 Monate dauernden Auswärtstätigkeit (an ein und derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte) mit den Unterkunftskosten anlässlich einer dHf. gleichzustellen (BTDrucks. 17/10774, 19). Nach Ablauf des Zeitraums von 48 Monaten werden sie – entgegen der Rspr. (BFH v. 13.6.2012 – VI R 47/11, BFH/NV 2012, 1861) – nur noch bis zur Höhe der vergleichbaren Aufwendungen im Rahmen einer dHf. als WK berücksichtigt (Satz 4). Eine Unterbrechung der Auswärtstätigkeit an ein und derselben Tätigkeitsstätte von mehr als sechs Monaten führt zu einem Neubeginn des 48-Monatszeitraums (Satz 5). Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 501a ff.

- ▶ *Nr. 5b (Übernachungskosten bei Fahrtätigkeit)*: Ab VZ 2020 wird Berufskraftfahrern – konstitutiv – eine gesetzliche Pauschale von 8 € pro Kalendertag für Übernachtungen in einem Kfz. gewährt. Ein Nachweis höherer Aufwendungen ist zulässig. Nach Satz 2 muss die Entsch., die tatsächlichen Mehraufwendungen oder die Übernachtungspauschale geltend zu machen, einheitlich im Kj. erfolgen. Zusätzlich zu dem Pauschbetrag können die gesetzlichen Verpflegungspauschalen geltend gemacht werden.
- ▶ *Nr. 6 (Arbeitsmittelaufwendungen)*: Zum Teil mit klarstellender, zT mit rechtsbegründender Bedeutung (insbes. betr. Berufskleidung, so BFH v. 20.11.1979 – VI R 143/77, BStBl. II 1980, 73; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 130, 266; s. auch Anm. 507). Allerdings str. wegen der Abgrenzung zur steuerneutralen Vermögenssphäre (s. *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 38 [7/2007]: konstitutive Bedeutung, weil AK im Vermögensbereich).
- ▶ *Nr. 7 (Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung, Sonderabschreibungen nach § 7b EStG und erhöhte Absetzungen)*: Konstitutive Ausnahmeregelung gegenüber dem im Überschussermittlungsbereich geltenden Vermögensneutralitätsgrundsatz (überwiegende Auffassung, vgl. BFH v. 21.12.1982 – VIII R 215/78, BStBl. II 1983, 410; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 39 [7/2007]; uE im Erg. unzut. (ausschließlich deklaratorische Bedeutung), zust. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 275; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 470 [5/2016]; *Jakob/Wittmann*, FR 1988, 553; s. auch Anm. 187 und 522).

Steuersystematisch ist uE geboten, die Einzeltatbestände des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7, soweit rechtl. zulässig, aus der vom Veranlassungsprinzip geprägten Grundqualifikationsnorm des Abs. 1 Satz 1 heraus zu interpretieren (glA *Tipke*, StuW 1979, 193 [200]; *U. Prinz*, FR 1986, 397 [406], Fn. 88; *Kröner*, StuW 1985, 115 [116]); nur auf diesem Weg ist eine homogene, am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Auslegung des Regelungsgefüges der WK zu erlangen. Darüber hinaus wird im Schrifttum allg. begrüßt, dass in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 bestimmte Aufwendungen, bei denen der WKCharakter auch auf der Basis des Veranlassungsprinzips zumindest zweifelhaft sein könnte, ausdrücklich als solche anerkannt worden sind (vgl. *Offerhaus*, BB 1979, 618 [622]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 130).

- ▶ *Keine abschließende Aufzählung*: Die Aufzählung einzelner WKarten in Abs. 1 Satz 3 ist illustrativ, nicht erschöpfend; dies geht bereits aus der Formulierung „Werbungskosten sind auch ...“ hervor (BFH v. 16.11.1971 – VI R 347/69, BStBl. II 1972, 152; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 130). Der Katalog von als WK in Betracht kommenden Aufwendungsarten ist weitaus umfangreicher (s. ABC in Anm. 614).

- ▶ **Konkurrenzen:** Die Aufzählung einzelner WK in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 erfolgt im Grundsatz mit nebengeordnetem Charakter, ist jedoch nicht völlig überschneidungsfrei. So geht zB Nr. 7 (Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung) nach hM dem Sofortabzug für Arbeitsmittel gem. Nr. 6 vor, soweit keine sog. geringwertigen WG vorliegen (BFH v. 16.2.1990 – VI R 85/87, BStBl. II 1990, 883; s. auch Anm. 525). Bei der Benutzung eines Fahrzeugs als Arbeitsmittel zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte geht die Nr. 4 des Abs. 1 Satz 3 der Nr. 6 vor (vgl. BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805, betr. Abgeltung einer Leasingsonderzahlung durch Entfernungspauschale).

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

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

Abs. 2 schreibt in Satz 1 zu Vereinfachungszwecken die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte als Grundregel fest. Das bedeutet, dass auch außergewöhnliche Aufwendungen neben der Entfernungspauschale nicht abziehbar sind (so BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/12, DB 2014, 1466 betr. durch Falschbetankung verursachter Motorschaden; uE zutr., s. Anm. 539). Die Abgeltungswirkung gilt jedoch nicht für Krankheitskosten bei einem Wegeunfall zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (so jetzt BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, DStR 2020, 637). Satz 2 bestimmt, dass die Vergleichsrechnung zwischen Entfernungspauschale und den tatsächlich entstandenen Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel – entsprechend der Begrenzung der Entfernungspauschale auf 4500 € – jahresbezogen durchzuführen ist (Reaktion des Gesetzgebers auf die größere Wahlmöglichkeiten einräumende Rspr. des BFH, vgl. BFH v. 11.5.2005 – VI R 40/04, BStBl. II 2005, 712; BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BStBl. II 2009, 1619). Die Sätze 3 und 4 enthalten Ausnahmeregelungen (Ansatz der tatsächlichen Kosten) für den Ansatz bestimmter Fahrtkosten als WK bei Körperbehinderten, unterteilt nach dem Grad der MdE (s. Anm. 541).

Abs. 3 ermöglicht die entsprechende Anwendung der für ArbN zugeschnittenen Vorschriften über Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4), Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit, einen gleichbleibenden Tätigkeitsort oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a), eine beruflich veranlasste dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5), Übernachtungskosten bei einer Auswärtstätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a), Sonderregelungen für Körperbehinderte (Abs. 2) und Mehraufwendungen für Verpflegung (Abs. 4a) auch auf Nicht-ArbN. Praktische Bedeutung hat diese Erweiterung wegen des gesetzlichen Ausschlusses des WKAbzugs bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 9 Satz 1) und des nur geringen Anwendungsbereichs bei den sonstigen Einkünften (§ 22) im Wesentlichen bei den Einkünften aus VuV. So ist zB der Abzug von Kosten für Fahrten zu einem Vermietungsobjekt im Rahmen der Einkünfte aus VuV auf die Entfernungspauschale beschränkt, wenn sich an dem Objekt der ortsgebundene Mittelpunkt der

dauerhaft und auf Überschusserzielung angelegten Vermietungstätigkeit befindet (BFH v. 1.12.2015 – IX R 18/15, BStBl. II 2016, 532).

Abs. 4 enthält eine gesetzliche Definition des Begriffs der „ersten Tätigkeitsstätte“ (s. Anm. 545 ff.).

Abs. 4a regelt den Umfang des Abzugs von Mehraufwendungen des ArbN für Verpflegung als WK bei Auswärtstätigkeit und dHf (s. Anm. 563 ff.).

Abs. 5 Satz 1 ordnet zur Gleichbehandlung von Aufwendungen unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung die sinngemäße Geltung der Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b–8a, 10, 12 für BA und § 4 Abs. 6 für Parteispenden an. Die praktische Bedeutung dieser Abzugsverbote im WKBereich ist sehr unterschiedlich. Während die Abzugsverbote des § 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser), Nr. 4 (Jagd, Fischerei, Yachten etc.) und Nr. 10 (Schmiergelder) im Bereich der Überschusseinkünfte kaum nennenswerte Bedeutung haben, kommt den Regelungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (häusliches Arbeitszimmer) und Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen) auch im WKBereich erhebliche Bedeutung zu. Außerdem regelt Abs. 5 Satz 2 die entsprechende Geltung des § 4j betr. Aufwendungen für Rechteüberlassungen, des § 6 Abs. 1 Nr. 1a betr. anschaffungsnahe HK und § 6e betr. Fondsetablierung als AK im WKBereich. Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 589 ff.

Abs. 6 bestimmt, dass Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium grds. keine WK sind. Ausnahmsweise sind solche Aufwendungen WK, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet (vergleichbare Regelung im BABereich: § 4 Abs. 9). Die Vorschrift legt ferner die Anforderungen fest, die der Gesetzgeber an eine (abgeschlossene) Erstausbildung stellt.

II. Rechtsentwicklung des § 9

2 1. Entwicklung des Rechtsinstituts

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

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

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

Vermeidung eines „Dualismus Werbungskosten – Betriebsausgaben“ durch das Veranlassungsprinzip: Bis zum Jahr 1934 stellten WK die alleinige bzw. systemdominante stl. Abzugsposition bei der Ermittlung betrieblicher und außerbetrieblicher Einkünfte dar. Das durch das EStG 1934 eingeführte Nebeneinander von WK

und BA mit unterschiedlichen Legaldefinitionen bezweckte vorwiegend eine gesetssystematische und sprachliche Klarstellung, sollte jedoch nicht einen grds. differierenden Inhalt der beiden Begriffe festschreiben.

Durch einheitliche Anwendung des für BA gem. § 4 Abs. 4 geltenden Veranlassungsprinzips auf beide Aufwendungsbereiche im Wege der Rechtsfortbildung gelang es, einen „Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten“ (so ein Buchtitel von *Bauer*, 1974) zu vermeiden (*Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 230; s. Anm. 23 und § 4 Anm. 717). Auch die Grenzlinie zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung ist nach der geschichtlichen Entwicklung bei beiden Arten von Abzugsgrößen die Gleiche (so auch der BFH in stRspr., zB BFH v. 28.11.1977 – GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105).

2. Rechtsentwicklung des Werbungskostenbegriffs bis zum EStG 1934

3

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

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

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

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

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

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

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

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

ben vom Einkommen, sondern vom Abzug von Aufwendungen vom Rohertrag der in § 6 bezeichneten Einkunftsquellen (vgl. *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 125 [7/2007]).

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

Als Begr. der Einzelaufzählung wurde angeführt, dass diese Aufwendungen „besonderer gesetzlicher Regelung oder Umgrenzung bedürfen“ (*Fuisting/Strutz*, *Die Preußischen direkten Steuern*, Bd. 1, 1915, § 8 Rz. 3, 218).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Obgleich das EStG nunmehr explizit den Dualismus Gewinneinkünfte/Überschusseinkünfte festschrieb (§ 7 Abs. 2), wurde der Terminus „Betriebsausgaben“ nicht mehr ver-

wendet. Nach der amtlichen Begr. (vgl. *Strutz*, EStG 1925, § 16 Rz. 2) war Ursache dafür, dass „im bisherigen Einkommensteuergesetz nicht klargestellt war, wie sich die Betriebsausgaben ... zu den Werbungskosten ... verhielten“.

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Rechtsentwicklung seit dem EStG 1934

4

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

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

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

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

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

Geltung der Gesetzesänderungen ab VZ 1955.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- ▶ *Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 betr. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte:* Anhebung der Km-Pauschbeträge auf 0,50 DM pro Entfernungskilometer bei Benutzung eines Kraftwagens und 0,22 DM bei Benutzung eines Motorrads oder Motorrollers (ab 1.1.1989 vorgeschaltete Erhöhungsstufe: 0,43 DM für Kraftwagen; 0,19 DM für Motorrad oder Motorroller). Einfügung verschiedener Abzugsbeschränkungen: Pauschbetrag gilt auch bei zur Nutzung überlassenen Kfz., bei mehreren Wohnungen ist der Lebensmittelpunkt maßgebend; arbeitstäglich Zwischenheimfahrten sind nur unter besonderen Voraussetzungen abziehbar.
- ▶ *Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 betr. Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung:* Anpassung an die geänderten Km-Pauschbeträge des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, die auch bei zur Nutzung überlassenen Kfz. gelten.
- ▶ *Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 betr. Arbeitsmittel:* Klarstellung, dass nur typische Berufskleidung Arbeitsmittel ist; Werkzeuge und typische Berufskleidung werden als Beispiele des Arbeitsmittelbegriffs ausdrücklich kenntlich gemacht. Anfügung der Sätze 2 und 3, wonach die Regeln für geringwertige WG gem. § 6 Abs. 2 sinngemäß gelten und die AfA-Verweise des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 unberührt bleiben. Die Gesetzesänderungen sollten nur klarstellenden Charakter haben.
- ▶ *Abs. 2 betr. Fahrtkosten von Körperbehinderten* wurde insgesamt neu gefasst und redaktionell an die Begriffe im Schwerbehindertengesetz angepasst (s. auch Anm. 633).
- ▶ *Abs. 4 betr. Verpflegungsmehraufwendungen:* Das Erfordernis, die stl. Höchstbeträge durch RechtsVO zu bestimmen, entfiel (Grund: verfahrensmäßige Vereinfachung der sachlich gebotenen Anpassungen). Eine materielle Änderung des Abzugsrahmens war damit nicht verbunden.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Gesetz zur Einführung der Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): In Abs. 1 wurde Satz 3 Nr. 4 neu gefasst (Umwandlung einer Km-Pauschale in eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale) und in Satz 3 Nr. 5 die bisherigen Sätze 4 und 5 durch die Sätze 4 bis 6 ersetzt; ferner wurde Abs. 2 neu gefasst (Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale). Weiterhin wurde durch Änderung des StEuglG die Umstellung auf den Euro ab VZ 2002 geregelt: dabei wurde die Entfernungspauschale von 0,70 DM auf 0,36 € exakt umgerechnet und die Entfernungspauschale von 0,80 DM auf 0,40 € leicht abgesenkt (bei Umstellung nach amtlichen Kurs: 0,41 €). Die Deckelungsgrenze des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 wurde unter Abrundung auf 5 112 € umgerechnet.

StÄndG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): In Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 1 aE wird klargestellt, dass sich der Deckelungsbetrag von 5 112 € auf das Kj. bezieht. Mit Wirkung vom VZ 2001 wird zudem in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 durch die Einfügung eines 2. Halbs. festgelegt, unter welchen Voraussetzungen eine andere als die kürzeste Straßenverbindung für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugrunde gelegt werden kann.

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

HaushaltsBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): In Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 wurden die Abzugsbeträge einheitlich auf 0,30 € und der Höchstbetrag auf 4 500 € ermäßigt, in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 eine Regelung für Sammelbeförderung und in Satz 5 ein solche für stfreie Sachbezüge aufgenommen. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 (Entfernungspauschale für Familienheimfahrten iHv. 0,30 €) und Satz 5 (entsprechende Anwendung der Nr. 4 Sätze 3–5) wurden geändert.

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

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

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

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

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 wurde neu gefasst. Danach konnte § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 mit der

Maßgabe angewendet werden, dass AHK bis zu 410 € sofort als WK abgesetzt werden können.

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

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

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

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Abs. 2 Satz 2 wird neu gefasst. Bei der Prüfung, ob die Kosten für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel die Entfernungspauschale übersteigen, ist nunmehr eine jahresbezogene Vergleichsrechnung anzustellen. Damit hat der Gesetzgeber die zuvor durch die BFH-Rspr. eröffneten Wahlmöglichkeiten (vgl. BFH v. 11.5.2005 – VI R 40/04, BStBl. II 2005, 712; BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BStBl. II 2009, 1619: arbeitstagbezogene bzw. teilstreckenbezogene Vergleichsrechnung) wieder „kassiert“. Die Änderung soll ausweislich des Gesetzesentwurfs der Vereinfachung, dem „umweltpolitischen Lenkungsziel der Regelung“ und einer besseren Transparenz dienen (BTDrucks. 17/5125, 36). Abs. 5 Satz 1 erfährt wegen des Wegfalls von § 9c eine redaktionelle Änderung. Die Änderungen gelten ab dem VZ 2011 (§ 52 Abs. 1 idF des StVereinfG 2011).

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

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Im Zusammenhang mit einer weiteren Kodifizierung des stl. Reisekostenrechts wird § 9 Abs. 1 Satz 3 um die neuen Nr. 4a und 5a ergänzt. Die Vorschriften regeln die Absetzbarkeit von Fahrt- und Übernachtungskosten anlässlich einer Auswärtstätigkeit. Der neu eingefügte Abs. 4 bestimmt inhaltlich den an die Stelle der regelmäßigen Arbeitsstelle tretenden Begriff der ersten Tätigkeitsstätte. Der ebenfalls neue Abs. 4a regelt den Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung der ArbN bei Auswärtstätigkeit und dHf. (bisher § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5). In § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 ist Satz 3 neu gefasst worden. Nach dieser Vorschrift setzt das Vorliegen eines eigenen Hausstands das Innehaben einer Wohnung sowie eine fi-

nanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Darüber hinaus sieht der neue Satz 4 für Inlandsfälle eine flächenunabhängige Unterkunfts-kostenobergrenze von 1000 € vor. Wegen der Ersetzung des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte durch den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte finden sich Folgeänderungen in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 und Abs. 2. § 9 ist in der geänderten Fassung erstmals für den VZ 2014 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1).

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

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Durch Art. 5 Nr. 6 ZollkodexAnpG wird Abs. 6 Satz 1 geändert sowie die Sätze 2 bis 5 eingefügt, um – zur Absicherung der gesetzlichen Zielsetzung der bestehenden Regelungen – den Begriff der erstmaligen Berufsausbildung konkreter zu definieren und gewisse Mindestanforderungen festzulegen (vgl. hierzu BTDrucks. 18/3017, 42f.). Die Gesetzänderungen stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit der bürgerfreundlichen Auslegung des Begriffs „Berufsausbildung“ durch den BFH (BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BStBl. II 2012, 825 betr. Ausbildung zum Rettungsassistenten; BFH v. 28.2.2013 – VI R 6/12, BStBl. II 2015, 180 betr. Flugbegleiterin). Die rechtssprechungsbrechenden Verschärfungen treten gem. Art. 16 ZollkodexAnpG mW ab 1.1.2015 in Kraft.

RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): Durch Art. 1 Nr. 5 RÜbStG wird ein neuer § 4j (betr. Abzugsbeschränkung für Aufwendungen im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen bei Zahlungen zwischen nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG) eingefügt und in § 9 Abs. 5 Satz 2 eine entsprechende Geltung im WKBereich als Folgeänderung festgeschrieben. Abs. 5 Satz 2 ist erstmals für Aufwendungen iSv. § 4j anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 entstehen (§ 52 Abs. 16a).

„JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Durch Art. 3 Nr. 3 „JStG 2018“ wird § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 – mW ab VZ 2019 – um einen Satz 7 erweitert. Hier wird geregelt, dass nach § 3 Nr. 37 (idF des „JStG 2018“) stfreie Vorteile aus der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern nicht auf die Entfernungspauschale angerechnet werden. § 3c ist danach ebenfalls nicht anzuwenden.

WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Durch Art. 1 Nr. 9 werden in Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1 zusätzlich die Sonderabschreibungen nach § 7b aufgenommen und in Abs. 5 Satz 2 die entsprechende Anwendung auch des neu eingeführten § 6e geregelt. Art. 2 Nr. 7 regelt mW ab VZ 2020 zum einen mit der Einfügung einer neuen § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Einzelheiten zur Geltendmachung von Übernachtungskosten für Berufskraftfahrer und zum anderen eine Erhöhung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeiten in § 9 Abs. 4a Satz 3.

KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138): Durch Art. 2 Nr. 3 werden mW ab dem 1.1.2021 in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 ein Satz 8 und in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 ein Satz 9 eingefügt, mit denen jeweils die Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. für Familienheimfahrten sukzessive (ab VZ 2021: 0,35 €; ab VZ 2024: 0,38 €) und befristet (bis einschließlich VZ 2026) angehoben werden.

5 Einstweilen frei.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 9

6 1. Gesetzgeberischer Zweck und Gesetzssystematik

Werbungskosten als negative Komponente der Einkunftsermittlung (= Erwerbsaufwendungen): Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ermitteln sich die Einkünfte aus den sog. privaten Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–23 aus dem Überschuss der Einnahmen (§ 8) über die WK (§ 9). Die WK bilden gegenüber den Einnahmen die negative Komponente bei der Einkünfteermittlung. Steuersystematisch erfüllen sie die gleiche Funktion wie BA (§ 4 Abs. 4) bei der Ermittlung der betrieblichen Einkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 iVm. §§ 13–18 (zum Dualismus der Einkünfteermittlung vgl. *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 181 ff.); dies legt trotz unterschiedlichen Gesetzeswortlauts eine Identität der Abgrenzungsmaßstäbe nahe (wegen des Verhältnisses von § 9 zum BABegriff eingehend Anm. 23 und § 4 Anm. 717). Aufgrund der Funktionsgleichheit von WK und BA lässt sich zusammenfassend von Erwerbsaufwendungen, im Regelfall der Abziehbarkeit von Erwerbsabzügen sprechen (so anschaulich *Tipke*, *StuW* 1980, 6; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 762; *Hey in Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 205). Die Abgrenzung der Erwerbs- von den Privataufwendungen ist von fundamentaler Bedeutung für das gesamte EStRecht (ähnlich *Tipke*, *StuW* 1979, 193).

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

Vgl. ua. BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (119); BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, DStR 2020, 93; BFH v. 21.10.1986 – VIII R 1/85, BStBl. II 1987, 212, mwN; BFH v. 17.7.2014 – VI R 2/12, BFH/NV 2014, 1954; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 1; *von Bornhaupt in KSM*, § 9 Rz. A 15–17 (7/2007); *Oertel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 1; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 10 (6/2018); *Teller in LBP*, § 9 Rz. 4 (6/2017); *Lochte in Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 1 (11/2018); *Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1981/1988, 491; *Hey in Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 54; *Bergkemper*, *StuW* 2006, 311; *Lang*, *StuW* 2007, 3; *Lehner*, *DStR* 2009, 185; *Tipke*, *JZ* 2009, 533; *Breinersdorfer*, *DStR* 2010, 2492; *Hennrichs*, *FS Lang*, 2010, 237; *Pezzer*, *DStR* 2010, 93.

Vgl. auch § 4 Anm. 700 mwN und ausführl. § 2 Anm. 503.

Das Nettoprinzip ist Ausdruck des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes als steuerspezifisches Gerechtigkeitspostulat (vgl. BFH v. 21.10.1986 – VIII R 1/85, BStBl. II 1987, 212, mit Hinweis auf BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 [119 f.]; vgl. ausführl. zum Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip der Besteuerung *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 479–534). Es besagt in seinem Grundgedanken, dass nur in Höhe des Saldos zwischen den aus einer steuerrelevanten Erwerbsleistung resultierenden Einnahmen und Aufwendungen eine besteuernswürdige Veränderung der Leistungsfähigkeit des Stpfl. vorliegt (ausführl. zum Leistungsfähigkeitsprinzip *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 40 ff. mwN). Soweit möglich ist zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips auch bei Aufwendungen, die sowohl beruflich als auch privat veranlasst sind, eine Aufteilung durchzuführen (so jetzt auch für gemischt veranlasste Reiseaufwendungen BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; vgl. auch BFH-Vorlagebeschluss an den GrS BFH v. 21.11.2013 – IX R 23/12, BStBl. II 2014, 312, zur Aufteilbarkeit von Arbeitszimmerkosten; zum Aufteilungsgebot s. auch *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 242).

Nach Auffassung des BVerfG gehört das objektive Nettoprinzip zu den gesetzgeberischen Grundentscheidungen des EStRechts; die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ist verfassungsrechtl. geboten. Ob diesem Prinzip aber Verfassungsrang zukommt, hat das BVerfG bislang ausdrücklich offengelassen (zuletzt BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, DStR 2020, 93; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; für eine verfassungsrechtl. Verankerung *Bergkemper*, StuW 2006, 311; *Lang*, StuW 2007, 3; *Tipke*, StuW 2007, 201; *Lehner*, DStR 2009, 185; aA *Weber-Grellet*, DStR 2009, 349). Das objektive Nettoprinzip darf nicht gänzlich abgeschafft, wohl aber bei hinreichender Folgerichtigkeit eingeschränkt werden. Derartige Einschränkungen durch den Gesetzgeber bedürfen aber eines besonderen sachlichen Rechtfertigungsgrunds (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, DStR 2020, 93; vgl. zu den einzelnen möglichen Rechtfertigungsgründen *Drüen*, StuW 2008, 3). Die rein fiskalisch motiviert Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips ist jedoch in jedem Fall unzulässig (so zu Recht *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 4, unter Hinweis auf BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 55).

In diesem Zusammenhang ist nicht nur die Abgrenzung zwischen beruflichem und privatem Veranlassungsgrund von Bedeutung, sondern auch die Unterscheidung zwischen freier und beliebiger Einkommensverwendung einerseits und pflichtbestimmtem Aufwand andererseits (*Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 4, unter Hinweis auf BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, DStR 2020, 93). Die Grenzen des WKAbzugs stehen damit – trotz vorhandenen Gestaltungsspielraums – nicht zu gänzlichen Disposition des Gesetzgebers; der Steuerstaat ist „keine Oase verfassungsrechtlicher Ungebundenheit“ (so *Di Fabio*, JZ 2007, 749; s. auch *Drüen*, StuW 2008, 3; *Tipke*, DB 2008, 263; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 55: „nicht disponibel“; ähnlich *Englisch*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 24, 92, mwN; *Lehner*, DStR 2009, 185 [189 ff.]; *Frye*, FR 2010, 603; zurückhaltender wohl *Seiler*, DStJG 34 [2011], 61 [66 f.]). Unter diesem Gesichtspunkt waren zB die Beschränkungen des WKAbzugs für Arbeitszimmeraufwendungen (§ 4 Abs. 5

Satz 1 Nr. 6b idF des JStG 2007; vgl. BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563) verfassungswidrig und waren der WKAusschluss für Aufwendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt (s. Anm. 9 und ausführl. Anm. 608; s. auch § 4 Anm. 2102; zuletzt geklärt durch BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, DStR 2020, 93: verfassungsgemäß) sowie der Ausschluss des Abzugs tatsächlicher WK oberhalb des Sparer-Pauschbetrags bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2) außerhalb des Anwendungsbereichs der Abgeltungsteuer (zB bei Antragsveranlagung gem. § 32d Abs. 6) uE verfassungsrechtl. höchst zweifelhaft (so auch *Mertens/Karrenbrock*, DStR 2013, 950; *Wenzel*, DStR 2009, 1182: verfassungswidrig; *Behrens*, BB 2007, 1025; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 506: „vermeidbare Verletzungen des objektiven Nettoprinzips nicht hinnehmbar“; *Hey*, JZ 2006, 851 [858 f.]; *Hey*, BB 2007, 1303 [1307]: „Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien“; *Englisch*, StuW 2007, 221 [234 ff.]; *Kämmerer*, DStR 2010, 27; s. auch § 20 Anm. 8; aA *Bleschick* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 20 Rz. 12 ff.; *Musil*, FR 2010, 149 [152 ff.]: noch hinnehmbar; so jetzt auch BFH v. 28.1.2015 – VIII R 13/13, BStBl. II 2015, 393: „Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG hält den verfassungsrechtlichen Anforderungen stand“).

Äußerst problembehaftet ist die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips bei privat mitveranlassten Aufwendungen. Hier bedient sich der Gesetzgeber in vielen Fällen zur Vermeidung von Einzelfallabgrenzungen und Missbrauchsgefahren der gesetzlichen Typisierung. Macht der Gesetzgeber jedoch von einer solchen, grds. verfassungsrechtl. unbedenklichen Typisierungsbefugnis Gebrauch (vgl. etwa BFH v. 8.7.2010 – VI R 10/08, BStBl. II 2011, 32, betr. Verpflegungsmehraufwendungen; BFH v. 14.11.2013 – III R 18/13, BStBl. II 2014, 383, betr. Kinderbetreuungskosten), muss er – realitätsgerecht – auch den typischen Fall zum Maßstab nehmen (vgl. hierzu BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, DStR 2020, 93, betr. Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung).

Teilweise wird die Beurteilung privat mitveranlasster Aufwendungen – uE zu Recht – als „Achillesferse des objektiven Nettoprinzips“ bezeichnet (so *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 55). Die Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers in diesen Fällen dürfen aber nicht dazu führen, das objektive Nettoprinzip hier gänzlich außer Kraft zu setzen (so aber wohl *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 45 Satz 2 BStGB, Begr. 417 ff.). Einschränkungen sind nur dort erlaubt, wo dies zur Erreichung eines gleichheitsgerechten Gesetzesvollzugs erforderlich ist und der Vereinfachungszweck folgerichtig umgesetzt wird (vgl. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 55). Diese verfassungsrechtl. Vorgaben darf der Gesetzgeber insbes. nicht dazu nutzen, unter dem „Deckmantel“ eines nur behaupteten Vereinfachungszwecks rein haushalterische bzw. fiskalische Interessen – dazu zählt auch das Ziel der Gegenfinanzierung von StVergünstigungen durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage – zu verschleiern. Problematisch war dieser Aspekt zB im Bereich der Abzugsbeschränkungen für Bildungsaufwendungen (Abs. 6, s. Anm. 9, 608; § 4 Abs. 9; zuletzt geklärt durch BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, DStR 2020, 93: verfassungsgemäß).

§ 9 ist im Grundsatz Fiskalzwecknorm zur sachgerechten Begrenzung des staatlichen Steueranspruchs (vgl. zur Unterscheidung der verschiedenen steuergesetzlichen Normgruppen *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 19 ff.) und daher einer Auslegung unter Leistungsfähigkeitsaspekten in vollem Umfang

zugänglich; lediglich im Bereich der Abzugsbeschränkungen und -verbote treten andere Regelungszwecke hinzu (vgl. eingehend Anm. 216).

Eine sozial- oder wirtschaftspolitisch motivierte StVergünstigung wird durch den WKAbzug und den dadurch bewirkten Steuerentlastungseffekt nicht gewährt (vgl. allg. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 19 Rz. 1 ff.); dies sollte bei der Auslegung des WKBegriffs in Grenzfällen beachtet werden.

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

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

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

2. Abgrenzungsfunktion des § 9 im Einzelnen

7

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

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

Im Rahmen der Überschussermittlung (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) sollen WK solche erwerbsbezogenen Vermögensminderungen bezeichnen und gegenüber einer privaten Einkommensverwendung sachgerecht und praktikabel abgrenzen, die in einem bestimmten wirtschaftlich geprägten Zusammenhang mit einer steuerrelevanten Erwerbsleistung (s. Anm. 116f.) stehen. Als systemtypische Rechtsfolge sind derartige Erwerbsaufwendungen – abweichend von den sog. Privataufwendungen (vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 784 ff.) – grds. im VZ der Zahlung von den Einnahmen bei der zugehörigen Einkunftsart abzuziehen

(§ 9 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 11 Abs. 2); ggf. ist die Zuordnung zu einer spezifischen Einkunftsquelle geboten (zB das konkrete Arbeits- oder Vermietungsverhältnis; vgl. eingehend Anm. 235f.). Zum Teil wird dieser dem Nettoprinzip entsprechende Wirkungsmechanismus durch Abzugsbeschränkungen und zeitliche Verteilungsregeln durchbrochen (zu den Anwendungsfällen und Motiven vgl. Anm. 216f.).

§ 9 ist insoweit eine auf Vermögensminderungen ausgerichtete Einkünfteermittlungsvorschrift, die eine sachgerechte Trennung der Einkommenserzielungssphäre vom Einkommensverwendungsbereich bezweckt. Dies ist zentrale Regelungsaufgabe der WK (vgl. zum identischen Regelungszweck der BA § 4 Anm. 700). Steuersystematisch folgt aus diesem Regelungszweck, dass der WKBegriff für alle Überschusseinkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 inhaltsgleich auszudeuten ist (vgl. eingehend Anm. 136).

Zu ähnlichen teleologisch orientierten Funktionsbeschreibungen vgl. *Wassermeyer*, *StuW* 1982, 353; *Kröner*, *StuW* 1985, 115; *U. Prinz*, *FR* 1986, 397 (398); *Lochte* in *Frotsher/Geurts*, § 9 Rz. 1 (11/2018).

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

- ▶ *Abgrenzung der Erwerbssphäre vom privaten Lebensführungsbereich* iSd. § 12: Die in § 12 zu findende Aufzählung nicht abziehbarer Ausgaben hat überwiegend klarstellende Funktion; insoweit ist § 12 Spiegelbild der Tatbestandsmerkmale des § 9. In seinem konstitutiv wirkenden Regelungsbereich beinhaltet § 12 steuerrechtliche Wertungen für sog. gemischte Aufwendungen (s. Anm. 175–183; zum Verhältnis von § 9 zu § 12 eingehend Anm. 28). Die Abgrenzung von WK und BA zum Lebensführungsbereich vollzieht sich im Übrigen nach den gleichen Gesichtspunkten (vgl. hierzu BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 betr. Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlassete Reise).
- ▶ *Abgrenzung zur Vermögenssphäre als Erscheinungsform der Einkommensverwendung*: Historisch begründet in der Quellentheorie von *Fuisting* (s. Einf. ESt. Anm. 11) bilden die Überschusseinkünfte im Gegensatz zu den Gewinneinkunftsarten einen stl. nicht voll erschlossenen Rechtsraum, weil die in den Einnahmeerzielungsprozess als Einkunftsgrundlage (zur Terminologie *Klatt*, *DB* 1984, 469) eingesetzten WG grds. außerhalb der stl. Erfassung bleiben (*von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 91 [7/2007]; Ausnahme: §§ 17, 23; *Krüger*, *FR* 1987, 390, spricht anschaulich von einem „unvollkommenen Einkommensmaßstab“). Dies hat Folgen für den WKUmfang (s. auch bereits OFH v. 26.3.1947 – IV 1/47 S, *StRK EStG* [bis 1974] § 9 Sätze 1 und 2 R. 1, betr. Einkünfte aus Kapitalvermögen) und erfordert differenzierte Abgrenzungsüberlegungen (s. eingehend *mwN* Anm. 95, 185–188). Werbungskosten und BA weichen insofern systembedingt voneinander ab (s. auch Anm. 23). Der WKBegriff muss auch dieser vom BABereich abweichenden speziellen Regelungsaufgabe genügen.
- ▶ *Abgrenzung und Zuordnung bei zweifelhafter Einkunftsarten- und Einkunftsquellenzugehörigkeit*: Stehen Aufwendungen mit mehreren erwerbsbezogenen Leistungsverhältnissen in Verbindung, so sind ggf. auf dem Schätzungswege Zuordnungen oder Wesentlichkeitwertungen erforderlich; dies erfolgt steuersystematisch spätestens bei Durchführung des WKAbzugs im Rahmen der Rechtsfolgenanordnung des Abs. 1 Satz 2 (s. eingehend Anm. 178, 210).

Zeitliche Abgrenzungen im Hinblick auf den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7, § 25) nimmt § 9 im Bereich der Sondertatbestände für Arbeitsmittel (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6) und betr. die AfA-Vorschriften (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7) vor; der steuersystematische Charakter dieser Regelungen ist allerdings str. (vgl. zum Meinungsstreit über die Bedeutung als konstitutive oder deklaratorische Ausnahmevorschrift von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. I 1 mwN [7/2007]; zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 1). Im Übrigen obliegt die zeitliche Regelungsaufgabe für WK der Abzugsvorschrift des § 11 Abs. 2 (zum Verhältnis zu § 9 s. Anm. 26).

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

3. Wirtschaftliche Bedeutung des § 9

8

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

Bedeutung des § 9 für die verschiedenen Einkunftsarten:

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

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

Der ArbN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a), der der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dienen soll (vgl. § 9a Anm. 5), mindert das Konfliktpotenzial in der Besteuerungspraxis nur unwesentlich.

- ▶ *Bedeutung des § 9 für die anderen Überschusseinkünfte:* Von seiner Breitenwirkung her, die im LStRecht naturgemäß besonders hoch ist, hat § 9 für die anderen Überschusseinkünfte (§§ 20–22) weniger Gewicht. Bezogen auf die wirtschaftliche Bedeutung für den einzelnen Stpfl. geht es beim WKAbzug vor allem bei den Einkünften aus VuV allerdings in vielen Fällen um größere Beträge und damit bedeutendere Steuerauswirkungen, die für die Investitionsentscheidungen nicht unwesentlich sind (insbes. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 betr. Schuldzinsen und Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 4, 5 betr. Gebäude-AfA). Im Übrigen kennt jede

Überschusseinkunftsart struktur- und marktbedingt ihre besonderen WK-Fragen, die im Einzelfall für den betroffenen Stpfl. von großer wirtschaftlicher Tragweite sein können. Mit Wirkung ab dem VZ 2009 (Einf. der Abgeltungssteuer) ist dagegen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen der Abzug von tatsächlichen WK auf die Berücksichtigung eines Sparer-Pauschbetrags iHv. 801 € (bei Verheirateten 1602 €) beschränkt. Ein höherer Abzug ist selbst bei Wahl der Antragsveranlagung (§ 32d Abs. 6) gesetzlich ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2; uE verfassungsrechtl. unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten bedenklich; aA BFH v. 28.1.2015 – VIII R 13/13, BStBl. II 2015, 393: „Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG hält den verfassungsrechtlichen Anforderungen stand“; s. auch Anm. 6).

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

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

4. Verfassungsmäßigkeit des § 9

9 a) Verfassungsmäßigkeit des § 9 insgesamt

Trotz seiner verschiedenen steuersystematischen Ungereimtheiten (zB Verhältnis der Einzelatbestände des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 zu Abs. 1 Satz 1), der fehlenden Abstimmung zum BABegriff des § 4 Abs. 4 sowie der die Rechtssicherheit beeinträchtigenden Anwendungsschwierigkeiten in der Besteuerungspraxis erschien § 9 und seine Weiterentwicklung durch die Rspr. im Hinblick auf das Veranlassungsprinzip unter verfassungsrechtl. Aspekten insgesamt unbedenklich.

§ 9 als im Einkünfteermittlungsbereich angesiedelte Abzugsvorschrift steht auf dem Boden des Nettoprinzips (s. Anm. 6) und entspricht daher – zumindest im Grundsatz – dem Gleichheitssatz des Art. 3 GG in seiner steuerspezifischen Ausprägungsform des Leistungsfähigkeitspostulats (vgl. zu diesen strechtl. Fundamentalprinzipien *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 479–534; *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 81 ff.). Soweit ersichtlich ist die Verfassungsmäßigkeit des § 9 daher zur Gänze weder durch die Rspr. noch das Schrifttum in Zweifel gezogen worden. Lediglich Einzelfragen waren bisher Gegenstand von Verfassungsbeschwerden oder Revisionen beim BFH (zur Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 4 vgl. auch § 4 Anm. 700 mit einer Zusammenstellung

der Verfahren vor dem BVerfG, die ebenfalls stets nur die Anwendung des § 4 Abs. 4 und nicht die Regelung als solche betrafen).

Vgl. aus der neueren Rspr. zB BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, DStR 2003, 633, betr. Verfassungswidrigkeit der zeitlichen Begrenzung der stl. Abziehbarkeit von Mehraufwendungen für dHf. in Fällen fortlaufend verlängerter Abordnung (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG) und der an verschiedenen Orten beiderseits berufstätigen Ehegatten (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 iVm. Art. 6 Abs. 1 GG); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460, betr. Pendlerpauschale; BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BStBl. II 2011, 318, betr. Abzugsverbot von BA bzw. WK für ein häusliches Arbeitszimmer bei Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes; BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801, zur Qualifizierung der Altersvorsorgeaufwendungen als SA anstatt als vorab entstandene WK; BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, DStR 2020, 93, betr. Abzugsverbot für Erstausbildungskosten; BFH v. 15.11.2016 – VI R 4/15, HFR 2017, 125, betr. Verfassungsmäßigkeit der Entfernungspauschale.

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

b) Verfassungswidrigkeit des Abs. 4

9a

Begrifflich versteht der Gesetzgeber unter der ersten Tätigkeitsstätte eine ortsfeste Einrichtung des ArbG, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom ArbG bestimmten Dritten, der der ArbN dauerhaft zugeordnet ist (Abs. 4 Satz 1). Die Bestimmung dieser ersten Tätigkeitsstätte richtet sich – entgegen der bisherigen BFH-Rspr. (BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34: qualitativer Schwerpunkt bestimmend) – danach allein nach dem Direktionsrecht des ArbG (Abs. 4 Sätze 2–4). Auf die Qualität und den Umfang der Tätigkeit, die der ArbN dort ausübt, kommt es nicht an (so auch BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 4 ff.). Diese Neuausrichtung ist durch nichts begründet, lässt – bezogen auf den WKBereich – steuersystematische Erwägungen außer Acht und widerstreitet uE dem objektiven Nettoprinzip zumindest in Fällen, in denen der ArbN an der festgelegten Tätigkeitsstätte nur unwesentliche Arbeiten verrichtet (so auch *Bergkemper*, FR 2013, 1017 [1018]). Verfassungsrechtlich problematisch ist uE auch die – rechtsprechungsbrechende (BFH v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236; BFH v. 9.2.2013 – VI R 44/10, BStBl. II 2013, 234) – gesetzliche Definition bzw. Fiktion einer Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte, soweit diese außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird (Abs. 4 Satz 8; vgl. *Bergkemper*, FR 2013, 1017 [1018]; s. hierzu aber Sächs. FG v. 13.12.2017 – 5 K 133/17, EFG 2018, 363: keine verfassungsrechtl. Bedenken, nrkr., Az. BFH VI B 8/18).

c) Verfassungswidrigkeit des Abs. 6

9b

Die Verfassungsmäßigkeit des § 9 Abs. 6 (s. zu Abs. 6 auch Anm. 605 ff.) war insgesamt in Rspr. und Literatur umstritten (für eine Verfassungswidrigkeit: *Kreft*, *SteuStud.* 2014, 599; *Bergkemper*, *DB* 2011, 2893; *Braun*, *Stbg* 2012, 65; *Neufangl*

Otto, StB 2012, 16; Cropp, FR 2016, 58 [63 f.]; Meindl-Ringler, DStZ 2016, 308; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 264; Meeh-Bunse/Lühn, StB 2012, 84; Hilpert, NWB 2011, 3835 [3836 f.]; Anzinger, DB 2011, Heft 35, M 10; Geserich, SteuK 2011, 513 [516 ff.]; s. auch Johnning, Bildungsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2009, 201–258; aA u.a. BFH v. 5.11.2013 – VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165, für inhaltsgleichen § 4 Abs. 9 und § 12 Nr. 5; Fischer, jurisPR-SteuerR 2/2012, Anm. 1; Trossen, FR 2012, 501; Förster, DStR 2012, 486; Thürmer in Blümich, § 9 Rz. 685 [5/2016]; Pfützenreuter, jurisPR-SteuerR 7/2014 Anm. 2; Titgemeyer, DStZ 2014, 189; § 4 Anm. 2121).

BFH: Der VI. Senat des BFH hatte in der Folge zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots in mehreren Verfahren das BVerfG angerufen (etwa BFH v. 17.7.2014 – VI R 2/12, BFH/NV 2014, 1954). Nach Überzeugung des VI. Senats des BFH verstößt § 9 Abs. 6 idF des BeitrRLUmsG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in der Ausprägung des daraus abgeleiteten verfassungsrechtl. Gebots der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit (Verstoß gegen das objektive und subjektive Nettoprinzip) und des Gebots der Folgerichtigkeit, weil die Aufwendungen des Stpfl. für seine eigene Berufsausbildung estrechtl. unberücksichtigt bleiben, indem sie weder als WK noch in anderer Weise die estl. Bemessungsgrundlage in einer den verfassungsrechtl. Anforderungen genügenden Weise mindern. Aufwendungen für die Berufsausbildung seien geradezu prototypisch beruflich veranlasst und gründeten regelmäßig nicht auf estl. unbeachtlichen privaten Motiven. Auch unter Typisierungsgesichtspunkten werde das Abzugsverbot danach den verfassungsrechtl. Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht gerecht, denn auch unter Berücksichtigung privater Mitveranlassungsaspekte und einer damit dem Gesetzgeber eröffneten Typisierungsbefugnis bei der estrechtl. Berücksichtigung der Aufwendungen für die Berufsausbildung lässt sich nach Auffassung des VI. Senats die in § 9 Abs. 6 idF des BeitrRLUmsG getroffene Durchbrechung des maßgeblichen Veranlassungsprinzips nicht rechtfertigen.

Selbst wenn der Gesetzgeber von Verfassungs wegen berechtigt gewesen sein sollte, mit § 9 Abs. 6 idF des BeitrRLUmsG die Aufwendungen für die erste Berufsausbildung einfachrechtl. durch „Hinwegtypisierung“ aus dem Anwendungsbereich des WKAbzugs iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 zu nehmen, verstoße die Neuregelung gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Ausprägung des Grundsatzes der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit, denn die Aufwendungen, die Stpfl. für ihre erste Berufsausbildung entstünden, gehörten jedenfalls zum zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand, der nicht zur beliebigen Disposition des Gesetzgebers stehe.

BVerfG: Dieser Auffassung hat sich das BVerfG jedoch nicht angeschlossen (BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, DStR 2020, 93). Der Gesetzgeber sei befugt gewesen, Erstausbildungskosten außerhalb eines Dienstverhältnisses vom WKAbzug auszuschließen und nur in begrenzter Höhe zum SA-Abzug (§ 10 Abs. 1 Nr. 7) zuzulassen. Eine Erstausbildung vermittele nicht nur Berufswissen, sondern präge die Person in einem umfassenderen Sinne und biete die Möglichkeit, allgemeine Kompetenzen zu erwerben, die nicht zwangsläufig für einen künftigen Beruf notwendig seien. Eine Erstausbildung weise damit eine besondere Nähe zur Persönlichkeitsentwicklung auf. Der objektive Zusammenhang mit einem späteren Beruf sei eher gering ausgeprägt. Auch bei einer stark auf einen bestimmten späteren Beruf ausgerichteten Erstausbildung liege eine private Mitveranlassung vor. Der Ge-

setzgeber habe jedenfalls von untrennbar gemischt veranlasstem Aufwand ausgehen können, den er systematisch den SA habe zuordnen dürfen. Die Differenzierung zwischen Erstausbildungsaufwand und den Aufwendungen für Zweit- und weitere Ausbildungen (Studiengänge) sei sachlich gerechtfertigt, weil die Gründe für eine Zweit- oder weitere Ausbildung so heterogen seien, dass sie sich einer typisierenden Erfassung als maßgeblich privat (mit-)veranlasst entzögen. Auch für die Differenzierung zwischen Erstausbildungen bzw. Erststudiengängen innerhalb und außerhalb eines Dienstverhältnisses liege ein rechtfertigender Sachgrund vor. Ausbildungskosten, die bei den Auszubildenden anfielen, könnten (auch) als Aufwendungen zur Sicherung von Einnahmen aus dem bestehenden Ausbildungsverhältnis bewertet werden. Anders als bei einer Erstausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses bestehe ein objektiv feststellbarer Veranlassungszusammenhang dieser Aufwendungen mit einer gegenwärtigen Erwerbstätigkeit.

Steuerrechtliche Literatur: Im Erg. hat die Entsch. des BVerfG in der strechtl. Lit. weitestgehend Zustimmung erfahren (*Ismer*, DStR 2020, 681; *Köster*, DStZ 2020, 152; *Fischer*, jurisPR-SteuerR 7/2020 Anm. 2: „überzeugend“; *Kanzler*, FR 2020, 324: „im Großen und Ganzen überzeugend“), wenn auch die Begr. uE in weiten Teilen nicht überzeugend ist (ähnlich *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 341; krit. *Hey*, FR 2020, 578). Fest steht in jedem Fall, dass die Entsch. des BVerfG den Schlagabtausch zwischen dem BFH und dem BMF sowie dem Gesetzgeber beendet und damit den Endpunkt einer zwei Jahrzehnte anhaltenden Entwicklung darstellt (so *Gehm*, NJW 2020, 458).

5. Gestaltungsmöglichkeiten beim Werbungskostenabzug

10

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

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

Maßnahmen zur planvollen Sachverhaltensgestaltung kommen in verschiedener Hinsicht in Betracht:

- Trennung der absetzbaren WK von den zu aktivierenden Aufwendungen (bei Abnutzbarkeit des WG: AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7) durch kautelarjuristische Maßnahmen und deren entsprechende Durchführung (zB Separierung der Finanzierungsvorgänge vom Immobilienerwerb, vgl. eingehend *U. Prinz*, BB 1985, 1975); zielentsprechende Lenkung einer Fremdkapitalaufnahme zur Opti-

mierung des Schuldzinsenabzugs (vgl. zu den Voraussetzungen für den Schuldzinsenabzug bei Darlehen für die Anschaffung eines teilweise vermieteten und teilweise gemischt genutzten Gebäudes BFH v. 9.7.2002 – IX R 65/00, FR 2002, 1359; BFH v. 1.4.2009 – IX R 35/08, BStBl. II 2009, 663; zur Zuordnung von Fremdkapital bei der Herstellung einer gemischt genutzten Immobilie BFH v. 25.3.2003 – IX R 22/01, BStBl. II 2004, 348; BFH v. 10.3.2008 – IX B 232/07, BFH/NV 2008, 1145; BMF v. 16.4.2004 – IV C 3 - S 2211 - 36/04, BStBl. I 2004, 464).

- Vermeidung sog. (untrennbar) gemischter Aufwendungen im verbleibenden Anwendungsbereich des aus § 12 Nr. 1 Satz 2 abgeleiteten Aufteilungs- und Abzugsverbots (vgl. § 12 Anm. 71 ff.), zB durch ausreichende Dokumentation der beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (s. BMF v. 6.7.2010 – IV C 3 - S 2227/07/10003:002, BStBl. I 2010, 614, Rz. 2).
- Beschaffung geeigneter Unterlagen und Beweismittel zur Dokumentation und Abgrenzung der erwerbsbezogenen Nutzung eines Gegenstands (bei nicht vermeidbarer gemischter Nutzung); Gleiches gilt zum Nachweis der Erwerbsabsicht etwa bei vorab veranlassenen Aufwendungen und sog. Fehlauflwendungen (s. Anm. 161–172).
- Vermeiden des Eingreifens von Abzugsverboten und Abzugsbeschränkungen (zur Zusammenstellung s. Anm. 217).

Beispiele:

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

- Zeitliche Einflussnahme auf die Aufwendungsbewirkung durch WKVorauszahlungen oder Zahlungsverzögerungen (zu den Grenzen s. Anm. 222). Der WKAbfluss iSd. § 11 Abs. 2 weist eine planmäßig nutzbare hohe Gestaltungsreagibilität auf (eingehend *U. Prinz*, DB 1985, 830 [835], betr. VuV-Einkünfte mit Hinweis auf Gestaltungsgrenzen; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 318 ff. [7/2007], zur Wahl des Zeitpunkts der Verausgabung). Gläubiger und Schuldner können in aller Regel zivilrechtl. den Erfüllungszeitpunkt und damit die stl. Zuordnung von Aufwendungen zu einem VZ so bestimmen, wie es für sie am steuergünstigsten ist. Eine einmal getroffene Vereinbarung kann vor dem ursprünglichen Erfüllungszeitpunkt sogar noch einvernehmlich geändert werden, ohne dass dies einen Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO darstellen würde (so BFH v. 11.11.2009 – IX R 1/09, BStBl. II 2010, 746; BFH v. 11.11.2009 – IX R 14/09, BFH/NV 2010, 1089; vgl. auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 11 Rz. 10).

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

- Wahlrechte bei der Inanspruchnahme der AfA-Vorschriften gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. einschließlich zulässiger Nachholungsmöglichkeiten; hierher gehören auch die Wahlrechte hinsichtlich der Inanspruchnahme von höheren AfA-Beträgen bei Gebäuden gem. §§ 82a, 82g, 82i EStDV und die Sondervorschriften für die Geltendmachung von Erhaltungsaufwand, zB § 82b EStDV; Spielräume bei der Festlegung der ND von in den Einnahmeerzielungsprozess eingesetzten WG;

- Wahlrechte bei der Herstellungskostenermittlung von WG des Erwerbsvermögens analog R 21.1 EStR;
- Wahlrechte zwischen Entfernungspauschale und tatsächlichen Kosten (Abs. 2 Satz 2) sowie zwischen WKPauschbetrag und Einzelnachweis (zB im erwerbsbezogenen Fahrtkostenbereich für Behinderte gem. Abs. 2 Satz 3).

Einstweilen frei.

11–12

IV. Geltungsbereich des § 9

1. Sachlicher Geltungsbereich

a) Geltung für die Ermittlung der Überschusseinkünfte

13

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

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

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

b) Geltung in steuerrechtlichen Sonderverfahren

14

Bei Pauschalierung der LSt gem. §§ 40–40b können WK nicht geltend gemacht werden, da es sich um ein Besteuerungsverfahren eigener Art handelt, in dem der ArbG Schuldner (im steuertechnischen Sinn) der pauschalen LSt ist (§ 40 Abs. 3, § 40a Abs. 5, § 40b Abs. 4; s. auch FG Hamb. v. 20.5.1981 – II 181/79, EFG 1981, 621, rkr.; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 60 [6/2018]), denn Zweck einer solchen LStPauschalierung ist es, alle Folgen des StAbzugsverfahrens abzugelten. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Pauschalierungsvoraussetzungen gegeben waren (vgl. *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 60 [8/2018]; aA FG Rhld.-Pf. v. 27.9.1988 – 2 K 178/87, EFG 1989, 117, rkr.).

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

2. Persönlicher Geltungsbereich

a) Geltung im Einkommensteuerrecht

15

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

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht: Für unbeschränkt EStpfl. iSv. § 1 Abs. 1 mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–23

gilt § 9 in vollem Umfang. Bei Beginn oder Beendigung der unbeschränkten ESt-Pflicht innerhalb eines Kj. (zB durch Ein- oder Auswanderung; zum Ermittlungszeitraum s. § 2 Abs. 7) kommen die außerhalb dieses abgekürzten Zeitraums vom Stpfl. getätigten Aufwendungen (entsprechend dem Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2) unabhängig von ihrer Wesensart grds. nicht als WK in Betracht (vgl. BFH v. 6.4.1984 – VI R 162/81, BStBl. II 1984, 587). Gegebenenfalls kommt aber eine Berücksichtigung solcher Aufwendungen als vorab veranlasste WK in Betracht (vgl. BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553, betr. vorab veranlasste WK durch Berufsausbildungskosten bei später auch im Ausland ausgeübter Tätigkeit; FG Hamb. v. 9.3.2007 – 6 K 96/05, EFG 2007, 1440, rkr.; FG München v. 27.7.2007 – 8 K 3952/05, EFG 2007, 1677, rkr.). Pauschbeträge für WK (§ 9a), die sich nach ihrer Konzeption auf das volle Kj., mithin auf den VZ beziehen, sind grds. in ihrer vollen Höhe zu berücksichtigen, wenn der entsprechende Tatbestand nicht ausdrücklich eine zeitanteilige Berücksichtigung vorschreibt (vgl. BFH v. 1.4.1998 – X R 154/94, BFH/NV 1998, 1349).

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

Für unbeschränkte EStPflicht gem. § 1 Abs. 2 gilt dies entsprechend, weil sich diese Form der unbeschränkten StPflicht von derjenigen nach § 1 Abs. 1 nicht unterscheidet (ausführl. § 1 Anm. 157).

- ▶ § 1 Abs. 3: Für natürliche Personen, die nach § 1 Abs. 3 auf Antrag als unbeschränkt estpfl. behandelt werden, findet § 9 Anwendung, soweit sich die WK auf inländ. Einkünfte iSv. § 49 beziehen.
- ▶ § 1a: Im Rahmen der fiktiven unbeschränkten EStPflicht von EU- und EWR-Familienangehörigen findet § 9 keine umfassende Anwendung. Die Behandlung als unbeschränkt stpfl. erfolgt nach dieser Vorschrift nur in den in § 1a Abs. 1 Nr. 1, 1a und 2 aufgezählten Fällen. Vorschriften über die WK oder Einkünfteermittlung bei Überschusseinkunftsarten sind dort nicht erwähnt. Für die von § 1a Abs. 2 erfassten Personen kommt ein Abzug von WK nur in dem Rahmen in Betracht, der für beschränkt Stpfl. gilt (s.u.).

Beschränkte Einkommensteuerpflicht: Beschränkt EStpfl. iSv. § 1 Abs. 4, die mit Überschusseinkünften gem. § 49 zur ESt veranlagt werden, dürfen WK nur insoweit abziehen, als sie mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1). Unter diesen Voraussetzungen gilt § 9 mit seinen sämtlichen Einzelregelungen entsprechend den von der Rspr. entwickelten Auslegungsgrundsätzen (zum Veranlassungsprinzip s. Anm. 130–195). Zu den Besonderheiten beim WKAbzug, wenn bei beschränkt Stpfl. die ESt im Wege des StAbzugs erhoben wird, s. § 50 Abs. 2 Satz 1 und § 50a Abs. 2 und 3 (s. *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50 Rz. 7 und § 50a Rz. 23).

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

Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht: Bei einem Wechsel der subjektiven EStPflicht innerhalb eines Kj. sind nach § 2 Abs. 7 Satz 3 die während des Zeitraums der beschränkten StPflicht erzielten inländ. Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten StPflicht einzubeziehen. Dabei werden die

während der beschränkten bzw. unbeschränkten EStPflcht erzielten Einkünfte jeweils nach den für die Art der subjektiven StPflcht maßgebenden Vorschriften (§ 1 Abs. 4, §§ 49 ff. bzw. § 1 Abs. 1–3, §§ 2 ff.) ermittelt, wobei Ermittlungszeitraum in beiden Fällen das Kj. ist. Die Überlappung der Ermittlungszeiträume hat im Erg. zur Folge, dass es einer exakten Zuordnung von WK zur unbeschränkten oder beschränkten EStPflcht idR nicht bedarf, dh., auch Abflüsse außerhalb des Zeitraums der unbeschränkten StPflcht sind in die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen einzubeziehen, sofern sie dem Kj. des Wechsel der subjektiven StPflcht zugeordnet werden können (zu weiteren Einzelheiten s. § 2 Anm. 921 mit instruktiven Beispielen; vgl. auch § 4 Anm. 707 zu BA).

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

b) Geltung im Körperschaftsteuerrecht

16

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

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

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

Da KStpfl. naturgemäß keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 erzielen können, sind die auf diese Einkunftsart zugeschnittenen Vorschriften im WKBereich im KStRecht gegenstandslos. R 8 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015 versucht, dies durch eine Beschränkung des Verweises auf § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3, 7 und Abs. 5 zu berücksichtigen. Die von der FinVerw. vorgenommene Rechtsverweigerung erscheint uns zu eng: Die Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 und die Rechtsfolgeanordnung des Abs. 1 Satz 2 sind auch im KStRecht anwendbar; Gleiches gilt für die Arbeitsmittelregelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 6, die auch für kstpfl. Vermietungs- und Kapitalvermögenseinkünfte in Betracht kommt.

Beispiel:

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

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

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

3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

17

Werbungskosten und Auslandsbezug: In einer Zeit der Globalisierung verwundert es nicht, dass in der Rechtspraxis nicht selten Sachverhalte anzutreffen sind,

in denen Aufwendungen einen Bezug zum Ausland aufweisen. Der Auslandsbezug kann dabei in vielfacher Weise zutage treten: Den stärksten Bezug zum Ausland weisen diejenigen Aufwendungen auf, die im Ausland anfallen (vgl. BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721, betr. strechtl. Berücksichtigung von ausländ. Sozialversicherungsbeiträgen). Im Inland anfallende Aufwendungen können dadurch eine Beziehung zum Ausland haben, dass das die Entstehung unmittelbar auslösende Moment dem Ausland zuzuordnen ist (zB Sprachkurs, Fortbildungsreise, Studium, ausgeübte oder geplante Tätigkeit im Ausland; s. auch Anm. 246). Aufwendungen können aber auch (nur) zT einen Bezug zum Ausland haben (s.u. zu WK im Zusammenhang mit stfreien Auslandsdienstbezügen und stpfl. Inlandsbezügen).

Ein solcher Auslandsbezug kann stl. bedeutsam sein, da WK nur abziehbar sind, wenn der Bezugspunkt der Aufwendungen im Inland stbare und stpfl. Einnahmen sind. Ausgaben, die mit nicht stbaren Einnahmen zusammenhängen, dürfen nicht abgezogen werden. So sind zB Beratungskosten im Zusammenhang mit der Erstellung einer Steuererklärung nach ausländ. Recht keine WK, da sich diese vorrangig nicht auf Einkünfte nach § 2 Abs. 1, sondern auf ausländ. Einkünfte beziehen (uE zu Recht FG Münster v. 14.3.2018 – 3 K 2271/16 E,F, EFG 2018, 846, rkr.). Dies ergibt sich bereits aus dem BA- bzw. WK-Begriff sowie aus dem Einkünfteermittlungssystem des EStG. Das EStG berücksichtigt Erwerbsaufwendungen nur, wenn sie im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 anfallen. Sind Einnahmen mangels Zuordnung zu den Einkunftsarten des EStG im Inland nicht stbar, sind auch die Ausgaben, die damit im Zusammenhang stehen, nicht abziehbar (s. § 3c Anm. 32; vgl. für Bewerbungskosten im Ausland: FG Berlin-Brandenb. v. 24.6.2009 – 12 K 9380/04 B, EFG 2009, 1630, rkr.: § 3c Abs. 1 nicht gemeinschaftswidrig). Ein Zusammenhang mit nach deutschem Recht stfreien Einnahmen hindert den WK-Abzug auch dann, wenn die betreffenden Aufwendungen mit erst in Zukunft zu erwartenden Einnahmen zusammenhängen (BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756). Nach Auffassung des BFH sind aber nur solche Aufwendungen vom Abzug ausgeschlossen, die nach ihrer Entstehung oder Zweckbestimmung mit den stfreien Einnahmen in einem unlösbaren Zusammenhang stehen, dh. ohne diese nicht angefallen wären. Entsprechend dem Regelungszweck des § 3c, eine doppelte Begünstigung von Stpfl. durch die stl. Freistellung von Bezügen einerseits und den Abzug von WK andererseits zu vermeiden, setzt die Anwendung des § 3c Abs. 1 voraus, dass Bezüge und Aufwendungen konkret einander zuzuordnen sind. Dies erfordert zwar keinen finalen Zusammenhang zwischen Ausgaben und Einnahmen, verlangt aber doch, dass sie zueinander in einer erkennbaren und abgrenzbaren Beziehung stehen (vgl. *Bergkemper*, jurisPR-SteuerR 41/2011, Anm. 5). Allein die Möglichkeit, dass eine angestrebte Berufstätigkeit später auch im Ausland ausgeübt werden könnte, begründet deshalb noch keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang iSd. § 3c Abs. 1 Halbs. 1 zwischen den Berufsausbildungskosten und später tatsächlich erzielten stfreien Auslandseinkünften (so BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; ebenso FG Köln v. 19.10.2011 – 9 K 3301/10, EFG 2012, 2210, rkr., betr. Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Stipendium in Kanada als vorweggenommene WK). Ein WK-Abzug scheidet jedoch aus, soweit ein unmittelbarer Zusammenhang iSd. § 3c Abs. 1 Satz 1 mit nach § 3 Nr. 44 stfrei gewährten Zuschüssen besteht (vgl. hierzu FG Münster v. 15.10.2019 – 12 K 1794/16 E, EFG 2019, 1973, rkr., betr. Kürzung vorweggenommener WK für einen Forschungsaufenthalt in den USA um für diesen Aufenthalt gewährte stfreie Stipendien).

Zum WKAbzug in sog. ArbN-Entsendungsfällen s. Nds. FG v. 19.4.2018 – 5 K 262/16, EFG 2019, 36, Az. BFH VI R 21/18 (ggf. Minderung des Steuersatzeinkommens); BFH v. 3.7.2018 – VI R 55/16, BFH/NV 2018, 1145, betr. Schätzung des beruflich veranlassten Anteils von Übernachtungskosten bei einer Auswärtstätigkeit im Rahmen des ProgrVorb.

Im Erg. kommt es für den Abzug als WK – ungeachtet des Auslandsbezugs – im Einzelfall entscheidend auf den wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang (zu Einzelheiten zur Veranlassung s. Anm. 140 ff.) im Zeitpunkt des Tätigens der Aufwendung an. Eine für den WKAbzug erforderliche Veranlassung durch eine auf Erzielung stbarer Einnahmen gerichtete Tätigkeit (iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7) kann nur unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls getroffen werden (vgl. zB BFH v. 26.11.2002 – VI R 62/02, HFR 2003, 456, betr. Auslandsexkursion eines Geographiestudenten; s. auch Hess. FG v. 3.7.2019 – 9 K 22/18, EFG 2020, 87, rkr.: Kosten für einen ausländ. Internatsaufenthalt keine vorweggenommenen WK). Bei Auslandssachverhalten trifft den Stpfl. dabei eine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO; vgl. BFH v. 15.12.2005 – IX B 131/05, BFH/NV 2006, 904; BFH v. 9.1.2007 – VIII B 180/05, BFH/NV 2007, 751; allg. zur Feststellungslast s. Anm. 54).

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

► *Beispiele aus der aktuellen BFH-Rechtsprechung:*

- ▷ *(Geplante) Tätigkeit im Ausland:* BFH v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584, betr. im Inland angefallene Aufwendungen als vergebliche WK bei geplantem, aber nicht realisiertem Umzug ins Ausland; BFH v. 23.3.2001 – VI R 139/00, BFH/NV 2001, 1379, betr. im Ausland angefallene Aufwendungen als vergebliche WK bei geplantem, aber nicht realisiertem Umzug ins Ausland; BFH v. 10.4.2002 – VI R 46/01, BStBl. II 2002, 579, betr. Zusammenhang eines Sprachkurses im Inland mit geplanter Ausländstätigkeit; BFH v. 27.4.2005 – I R 112/04, BFH/NV 2005, 1756, betr. im Ausland durchgeführte Ausbildungsmaßnahme; BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756, betr. Aufwendungen für Auslandsumzug; BFH v. 11.2.2009 – I R 25/08 BFH/NV 2009, 1318, betr. WK eines Referendars für Ausbildungsstation in den USA; BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553, betr. Berufsausbildungskosten bei später auch im Ausland ausgeübter Tätigkeit; FG Köln v. 19.10.2011 – 9 K 3301/10, EFG 2012, 2210, rkr., betr. Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Stipendium in Kanada als vorweggenommene WK; FG Köln v. 20.5.2016 – 12 K 562/13, EFG 2016, 1605, rkr., betr. als vorweggenommene WK geltend gemachte Kosten für ein Masterstudium, LL.M., in den USA; Nds. FG v. 19.4.2018 – 5 K 262/16, EFG 2019, 36, Az. BFH VI R 21/18, betr. WK bei Entsendung ins Ausland; Nds. FG v. 5.12.2018 – 3 K 15/18, EFG 2019, 344, rkr., betr. WK bei Taxifahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Ausland.
- ▷ *Auslandsreise:* BFH v. 23.10.2000 – VI B 200/97, BFH/NV 2001, 443, betr. Auslandsforschungsreise eines Hochschullehrers; BFH v. 24.8.2001 – VI R 40/94, BFH/NV 2002, 182, betr. Kosten für psychologische Seminare im EU-Ausland als WK; BFH v. 6.5.2002 – VI B 34/00, BFH/NV 2002, 1030, betr. Auslandsreise eines Hochschullehrers; BFH v. 3.7.2002 – VI R 93/00,

BFH/NV 2002, 1444, betr. Auslandsexkursion eines Geographiestudenten; BFH v. 27.8.2002 – VI R 22/01, BFH/NV 2003, 239, betr. hinreichend konkreter beruflicher Anlass einer Auslandsgruppenreise; BFH v. 19.12.2005 – VI R 63/01, BFH/NV 2006, 728, betr. WK bei einer als Dienstaufgabe durchgeführten Reise nach Australien; BFH v. 22.6.2006 – VI R 61/02, BStBl. II 2006, 782, betr. Aufwendungen eines Lehrers für Snowboardkurse in Österreich; BFH v. 11.1.2007 – VI R 8/05, BStBl. II 2007, 457, betr. Teilnahme an Fachkongress in Österreich; BFH v. 9.8.2007 – X B 210/06, BFH/NV 2007, 2106, betr. Studienreise eines Bäckers nach Japan; BFH v. 22.7.2008 – VI R 2/07, BFH/NV 2008, 1837, betr. Fachkongress in Meran; BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, betr. Besuch einer Computermesse in USA; BFH v. 19.1.2012 – VI R 3/11, BStBl. II 2012, 416, betr. WKAbzug bei Teilnahme an Auslandsgruppenreisen; BFH v. 4.8.2012 – III B 21/12, BFH/NV 2012, 1973, betr. Segeltörn auf einem Segelschulschiff in Schweden sowie 23-tägige Reise nach Australien und Neuseeland; BFH v. 7.5.2013 – VIII R 51/10, BStBl. II 2013, 808, betr. Abziehbarkeit von Aufwendungen für Reisen an ausländ. Ferienorte zur Erholung und Anfertigung von Lehrbüchern; FG Ba.-Württ. v. 21.3.2013 – 3 K 3932/11, EFG 2013, 1353, rkr., betr. Verpflegungsmehraufwendungen für die ersten drei Monate eines befristeten Auslandspraktikums in Irland; Thür. FG v. 9.10.2013 – 3 K 306/12, EFG 2014, 1290, rkr., betr. WKAbzug der Aufwendungen eines angestellten Chefarztes für die Stornierung einer mit den Krankenhausmitarbeitern geplanten Skifreizeit; FG München v. 21.4.2015 – 2 K 488/13, juris, rkr., betr. Kosten einer Auslandsreise als WK.

- ▷ *Auslandssprachkurs/Ausbildung im Ausland:* EuGH v. 28.10.1999 – C-55/98, FR 1999, 1386, s. hierzu auch *Sykora*, DStR 2003, 144; BFH v. 16.1.1998 – VI R 46/87, BFH/NV 1998, 851, betr. Sprachkurs eines Sozialarbeiters in Griechenland; BFH v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BFH/NV 2002, 1517, betr. Sprachkurs in einem anderen Mitgliedstaat der EU; BFH v. 19.12.2005 – VI R 89/02, BFH/NV 2006, 934, betr. in Andalusien durchgeführten Spanisch-Sprachkurs; BFH v. 10.4.2008 – VI R 13/07, BFH/NV 2008, 1356, betr. Sprachkurs in England; BFH v. 24.2.2011 – VI R 12/10, BStBl. II 2011, 796, betr. Englischsprachkurs in Südafrika; BFH v. 9.1.2013 – VI B 133/12, BFH/NV 2013, 552, betr. Teilnahme an einem Sprachkurs in spanischer Sprache in Südamerika; FG Köln v. 30.5.2012 – 7 K 2764/08, EFG 2012, 2196, rkr., betr. Sprachkurs in Italien; FG München v. 5.7.2013 – 8 K 31/12, juris, rkr., betr. Chinesisch-Sprachkurs im Inland für Reise nach Peking; BFH v. 9.1.2013 – VI B 133/12, BFH/NV 2013, 552, betr. Teilnahme an einem Sprachkurs in spanischer Sprache in Südamerika; FG Münster v. 24.1.2018 – 7 K 1007/17 E, F, EFG 2018, 549, Az. BFH VI R 3/18, betr. erste Tätigkeitsstätte einer Studentin an der ausländ. Hochschule; Hess. FG v. 3.7.2019 – 9 K 22/18, EFG 2020, 87, rkr., betr. Kosten für einen ausländ. Internatsaufenthalt; FG Münster v. 15.10.2019 – 12 K 1794/16 E, EFG 2019, 1973, rkr., betr. Forschungsaufenthalt in den USA.

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

Empfänger von Auslandsdienstbezügen: Arbeitnehmer im Dienstverhältnis zu einer inländ. juristischen Person, die Arbeitslohn aus inländ. öffentlichen Kassen für eine Tätigkeit im Ausland erhalten, beziehen den das fiktive Inlandsgehalt übersteigenden Arbeitslohn gem. § 3 Nr. 64 Satz 1 stfrei; Gleiches gilt gem. § 3

Nr. 64 Satz 3 für bestimmte andere Auslandsbedienstete hinsichtlich eines vom ArbG gewährten Kaufkraftausgleichs (regelmäßig besteht unbeschränkte, teilweise aber auch beschränkte StPflcht; zu den Einzelheiten s. § 3 Nr. 64 Anm. 5).

Bei derartigen Fallgestaltungen erfolgt der WKAbzug entsprechend allgemeinen Grundsätzen nur insoweit, als kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit stfreien Einnahmen iSd. § 3c Abs. 1 besteht; bei einem gleichartig bestehenden wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang zu beiden Einnahmekomponenten sind WK nur entsprechend dem Verhältnis des stpfl. Teils der Bezüge zu den Gesamtbezügen zu berücksichtigen (vgl. die Grundsatzentscheidung BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351; BFH v. 19.1.1996 – VI R 77/94, BFH/NV 1996, 541, zum Zusammenhang mit nur teilweise stfreien Auslandsbezügen; s. auch *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 59 [2/2019]).

Einstweilen frei.

18–19

4. Anwendung bei Gesellschaften und Gemeinschaften

20

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

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

Einstweilen frei.

21

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu § 3c (anteilige Abzüge)

22

§ 3c geht § 9 als Spezialvorschrift vor.

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

§ 3c **Abs. 2** regelt (gegenüber Abs. 1 vorrangig) eigenständig die Auswirkungen des Teileinkünfteverfahrens (bis VZ 2008: Halbeinkünfteverfahren) ua. auf den WKAbzug, soweit Aufwendungen mit steuerbegünstigten Einnahmen/Vermögensmehrungen iSv. § 3 Nr. 40 in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Im

Erg. begrenzt Abs. 2 als Sondervorschrift in vergleichbarer Wirkungsweise wie Abs. 1 den Abzug dieser Aufwendungen, die begrifflich WK sind, der Höhe nach (entsprechend der StFreistellung auf der Einnahmenseite) auf 60 % (bis VZ 2008: 50 %).

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

§ 3c Abs. 4 normiert seit 2017 ein besonderes Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Sanierungserträgen stehen, die nach § 3a Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 5 stfrei gestellt werden. Auch hiervon ist der WKAbzug nicht betroffen.

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

Schrifttum: *Söffing*, Die Angleichung des Werbungskostenbegriffs an den Betriebsausgabenbegriff, DB 1990, 2086; *U. Prinz*, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StuW 1996, 267; *Stapperfend*, Über Betriebsausgaben und Werbungskosten, in *Drenseck/Seer* (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 553; *Fuhrmann*, Rechtsentwicklungen zum Werbungskostenabzug, KÖSDI 2002, 13213.

Identische Regelungsaufgaben bei unterschiedlichem Gesetzeswortlaut: Aufwendungen, die mit einer stpfl. Einnahmeerzielung zusammenhängen und nicht dem Einkommensverwendungsbereich zuzurechnen sind, bilden in Abhängigkeit von der betroffenen Einkunftsart (§ 2 Abs. 1, Abs. 2; zur dualistischen Ausgestaltung der Einkünfte *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 180 ff.) entweder BA oder WK. Betriebsausgaben betreffen die Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 iVm. §§ 13–18), WK die Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–22); in beiden Fällen handelt es sich um die bei der Einkünfteermittlung jeweils zu berücksichtigenden negativen Wertkomponenten, die voneinander abzugrenzen sind (ggf. im Wege der Schätzung gem. § 162 AO; s. Anm. 178) und sich gegenseitig ausschließen. BA und WK erfassen „im Grunde“ den gleichen Aufwand (so BFH v. 24.8.1962 – VI 218/60 U, BStBl. III 1962, 467). Obgleich beide Arten von Erwerbisaufwendungen der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips dienen (zum gesetzgeberischen Zweck s. Anm. 6) und daher die Anwendung des gleichen Abgrenzungsmaßstabs aus steuersystematischen Gründen geboten erscheint, weisen die Legaldefinitionen beachtenswerte Unterschiede auf (vgl. auch *Bauer*, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, 1974, 3–22).

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

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

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

Grundsatz der Deckungsgleichheit: Nach der inzwischen gefestigten höchstrichterlichen Rspr. sind WK über den finalen Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 hinaus alle durch die jeweilige Einkunftsart, dh. die berufliche Tätigkeit oder sonstige erwerbsbezogene Leistung des Stpfl. veranlassten Aufwendungen. Dies gilt einheitlich für alle vier Überschusseinkunftsarten iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 (s. aber seit VZ 2009: § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2) und betrifft sämtliche in der Besteuerungswirklichkeit vorzufindenden Aufwendungsarten. Insofern, als in den beiden dualistisch ausgestalteten Einkunftsgebieten ein erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang als Auslegungsmaßstab dient und zur Begr. der Abziehbarkeit von Aufwendungen gefordert wird, sind die Begriffe WK und BA inhaltlich deckungsgleich. Der WKBegriff ist folglich an den weiter gefassten Begriff der BA anzugleichen, nicht umgekehrt (vgl. zB *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 230).

Vgl. aus der Rspr.: aktuell zB BFH v. 24.9.2013 – VI R 35/11, BFH/NV 2014, 500; BFH v. 16.10.2013 – XI R 40/12, BFH/NV 2014, 502; BFH v. 10.11.2016 – VI R 7/16, BStBl. II 2017, 409; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 230.

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

Vgl. von *Bornhaupt* in *DStJG* 3 (1980), 149 (179–199); von *Bornhaupt*, BB 1981, 773; von *Bornhaupt*, *DStR* 1983, 15; o.V., *HFR* 1981, 262; *Richter*, *FR* 1981, 556; *Richter*, *Inf.* 1983, 347; *Curtius-Hartung*, *StbJb.* 1982/83, 12; *Felix*, *KÖSDI* 1985, 5938; *Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1981/1988, 325, 491; *Söffing*, *DB* 1990, 2086; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 763; *U. Prinz*, *StuW* 1996, 267; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 65 (6/2018); *Lochte* in *Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 11 (11/2018); *Kreft*, *Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht*, 2000, 51 ff.; *krit. Stapperfend*, *FS Kruse*, 2001, 553 (554 ff.).

Auch der Gesetzgeber hat durch das StÄndG 1992 und erneut durch das JStG 1996 für eine Angleichung der §§ 4 und 9 gesorgt, indem § 9 Abs. 5 (soweit für die Überschusseinkünfte von Bedeutung) auf § 4 Abs. 5 und 6 verweist (zu weiteren Einzelheiten s. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 320).

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

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

- ▶ *Unterschiede, die aus steuergesetzlichen Spezialregelungen nur für einen der beiden Normenbereiche resultieren:* So sind etwa Teilwertabschreibungen im Überschussermittlungsbereich nicht zulässig (vgl. etwa BFH v. 4.3.2016 – IX B 85/15, BFH/NV 2016, 917, betr. Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen; BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446, betr. keine AfaA auf den Grund und Boden bei schlechter Vermietbarkeit eines Gebäudes).

24 Einstweilen frei.

25 3. Verhältnis zu § 8 (Einnahmen)

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

So zB BFH v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108; BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 12; *Oertel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 6; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 8 (6/2017); *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 17 (7/2003); aA *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 229, die Aufwendungen im engeren, bilanzrechtl. Sinn als Aufwand und im weiteren, strechtl. Sinn als Oberbegriff für Aufwand und Ausgaben definiert; s. auch § 4 Anm. 752 mwN; uE zutr., s. ausführl. Anm. 65.

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

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

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

Im Verhältnis zu § 9 ergibt sich:

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

- *Behandlung der Vorsteuerberichtigung*: Zum anderen wird in § 9b Abs. 2 aus Vereinfachungsgründen festgelegt, dass die aufgrund einer Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG anfallenden Minderbeträge als WK zu behandeln sind. Die steuersystematische Bedeutung dieser Anweisung ist str. (s. im Einzelnen § 9b Anm. 3 mwN; s. auch Anm. 614 „Umsatzsteuer“ mwN).

Es handelt sich uE um eine konstitutive Sonderregelung gegenüber dem allgemeinen WKBegriff des § 9, die eine konkrete Prüfung des Veranlassungszusammenhangs entbehrlich macht (vgl. § 9b Anm. 3); der WKAbzug der berichtigungsbedingten Minderbeträge und das Unberührtbleiben der AHK wird vom Gesetzgeber zwingend vermutet. Ein Wahlrecht steht dem Stpfl. daher nicht zu.

Ein Ausschluss der WKBerücksichtigung für zurückgezahlte Vorsteuerbeträge wegen einer ustfreien Veräußerung der Immobilie gem. § 15a UStG lässt sich aus § 9b Abs. 2 nicht entnehmen (vgl. BFH v. 8.12.1992 – IX R 105/89, BStBl. II 1993, 656, zu Einkünften aus VuV; s. auch *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9b Rz. 8 mwN).

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

27

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

Verhältnis zu § 10: § 9 hat als Einkunftsermittlungsvorschrift grds. Vorrangstellung gegenüber §§ 10–10i; die Subsidiarität der SA stellt auch bereits der Einleitungssatz des § 10 Abs. 1 klar, der darüber hinaus Mehrfachentlastungen verhindern will (so auch *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 67 [6/2018]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 5). Der Vorrang des WKAbzugs gilt mithin auch, wenn Aufwendungen gleichzeitig den WKBegriff und den SABegriff erfüllen (vgl. BFH v. 18.4.1996 – VI R 5/95, BStBl. II 1996, 482, betr. berufliche Fortbildung eines Arbeitslosen). Ob es sich um abziehbare, nicht abziehbare oder verlustverrechnungsbeschränkte WK handelt, ist für die steuergesetzlich verankerte Vorrangstellung im Verhältnis zum SABereich unerheblich; umgekehrt ist eine „Rückqualifikation“ von nicht abziehbaren SA in WK nicht möglich. Konstitutiv wirkende Zuordnungsregeln für Aufwendungen, die begrifflich WKQualität haben, zum SABereich enthält § 10 uE nicht (betr. § 10b s.u.); dies wäre steuersystematisch verfehlt (so auch *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 67 [6/2018]; aA *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 5: konstitutive und endgültige Zuweisung von Rentenversicherungsbeiträgen zum SABereich).

Der VI. Senat des BFH hat diesen Grundsatz in seiner aktuellen Rspr. betreffend Berufsausbildungskosten bestätigt und festgestellt, dass schon nach dem Gesetz § 10 Abs. 1 Nr. 7 keine Sperrwirkung entfaltet und der WKAbzug damit (steuersystematisch zutr.) immer vorrangig zu prüfen ist (so bereits BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403, mit Anm. *Bergkemper* und *Kreft*, FR 2003, 202; BFH v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407; BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 811; BFH v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; BFH v. 18.6.2009 – VI R 79/06, DStRE 2012, 272; BFH v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796; BFH v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799; zum syste-

matischen Zusammenwirken von § 9 Abs. 1, § 10 Abs. 1 Nr. 7 und § 12 s. auch BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; BFH v. 28.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; BFH v. 28.7.2012 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561). Der VIII. Senat des BFH hat sich dieser steuersystematisch zutreffenden Auffassung angeschlossen (BFH v. 5.11.2013 – VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165). Hier wurde jedoch die BAQualität der Berufsausbildungskosten aufgrund der Vorschriften des § 12 Nr. 5 und 4 Abs. 9 verneint.

Nach der Rspr. des X. Senats des BFH hat der Gesetzgeber jedoch durch die in § 10 Abs. 1 Nr. 2 getroffene Regelung die Altersvorsorgeaufwendungen mit konstitutiver Wirkung den SA zugeordnet. Danach hat der Gesetzgeber für diese Aufwendungen – unabhängig von ihrer Rechtsnatur – eine Sonderregelung getroffen, die als *lex specialis* eine Sperrwirkung gegenüber der generellen Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 1 entfaltet (vgl. BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BFH/NV 2010, 338: „trotz steuersystematischer Bedenken“; so auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 5; zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit der konstitutiven Zuweisung *Musil*, *StuW* 2005, 278 [280]; *Söhn/Müller-Franken*, *StuW* 2000, 442 [445]; *Söhn*, *FR* 2006, 905 [908 f.]). Die unterschiedliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und anderen vorab veranlassten WK hält der X. Senat des BFH vor dem Hintergrund, dass diese Aufwendungen keinen ausschließlichen WKCharakter haben, für sachlich gerechtfertigt (so ausdrücklich BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721, betr. strechtl. Berücksichtigung von ausländ. Sozialversicherungsbeiträgen). Es soll sich eher um Ausnahmefälle mit nicht besonders gravierenden unterschiedlichen Rechtsfolgen handeln, sodass die damit verbundenen Nachteile vor allem aus Gründen der Praktikabilität hinzunehmen seien (uE steuersystematisch bedenklich). Zur Verfassungsmäßigkeit der Zuordnung von Altersvorsorgeaufwendungen zum SABereich s. BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801.

Verhältnis zu § 10b Abs. 2 einschließlich der Steuerermäßigung gem. § 34g: Durch Rechtsverweis in § 9 Abs. 5 auf § 4 Abs. 6 ergibt sich, dass Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke trotz einer eventuellen erwerbsbezogenen Mitveranlassung keine WK, sondern SA nach § 10b Abs. 2 darstellen. Dabei handelt es sich um eine gesetzlich normierte Durchbrechung des Grundsatzes des Vorrangs des WKAbzugs. § 10b Abs. 2 geht daher im Erg. § 9 als *lex specialis* vor (so auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 5; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 68 [6/2018]).

28 6. Verhältnis zu § 11 (Vereinnahmung und Verausgabung)

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

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

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

– verschiedene Sonder- und Verweisbestimmungen (Abs. 2, 3 und 5).

Zeitlicher Regelungsinhalt des § 11: Dagegen befasst sich § 11 Abs. 2 unabhängig vom Dualismus der Einkunftsarten (§ 2 Abs. 2) allein mit der zeitlichen Periodenzuordnung von Aufwendungen (s. § 11 Anm. 1). Im Fragenkomplex der WK beschränkt sich die Bedeutung von § 11 Abs. 2 darauf, den Zeitpunkt der steuermindernden Berücksichtigung von dem Grunde nach anerkannten Erwerbsaufwendungen im Hinblick auf den Besteuerungsabschnitt – das jeweilige KJ. (§ 25 Abs. 1) – unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten zu bestimmen; gleichzeitig wird damit die Rechtsfolge der WKEigenschaft einer Aufwendung in zeitlicher Hinsicht präzisiert. In diesem rein zeitorientierten Regelungszweck auf Basis des Leistungsfähigkeitsprinzips erschöpft sich die Bedeutung des § 11 Abs. 2 (so ausdrücklich BFH v. 7.12.2010 – IX R 70/07, BStBl. II 2011, 346; s. auch *U. Prinz*, DB 1985, 830; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 11 Rz. 1; sehr deutlich auch *Hirsch*, Das Abflußprinzip als Konkretisierungsstufe des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Ansatz von Werbungskosten, 1987, 37 f., mwN). Ob und in welcher Höhe WK vorliegen, wird dagegen auf den vorangegangenen Qualifikationsstufen entschieden (zu dieser Gesetzssystematik s. auch Anm. 6).

7. Verhältnis zu § 12 (nicht abziehbare Ausgaben)

29

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

Steuersystematisch erfüllt § 12 eine negative Abgrenzungsfunktion gegenüber § 9, wobei die Tatbestandsmerkmale des WKBegriffs vorrangig zu prüfen sind (vgl. *Uelmer*, StbJb. 1971/72, 406: Die Tatbestände der Erwerbsaufwendungen sind bis an ihre Grenzen auszuschöpfen; s. auch *Kröner*, StuW 1985, 115; *Wassermeyer*, StuW 1981, 245 [247]; *Görllich*, DB 1979, 713). §§ 9 und 12 bilden unterschiedliche Blickwinkel des objektiven Nettoprinzips als maßgebendem Rechtssatz (so auch *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 241; ähnlich *Kröger*, BB 1979, 1284; *Kröger*, StuW 1978, 289).

Unterschiedliche Abzugsverbote des § 12 Nr. 1–4: § 12 hat überwiegend klarstellende, illustrative Bedeutung und dient einer überschneidungsfreien Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre; teilweise wird man § 12 gegenüber § 9 aber auch eine rechtsbegründende Wirkung zusprechen können, sofern bei Mischveranlassungen (s. eingehend Anm. 179–183) eine steuerrechtliche Wesentlichkeitswertung im Hinblick auf Privataufwendungen vorgenommen wird. Im Einzelnen gilt:

- ▶ § 12 Nr. 1 Satz 1 (betr. Aufwendungen für den Haushalt und Familienunterhalt) hat lediglich deklaratorischen Charakter (vgl. *Tipke*, StuW 1979, 193 [203], Fn. 44; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 143 [6/2018]; s. auch § 12 Anm. 23).

Derartige Aufwendungen fallen typischerweise im Privatbereich des Stpfl. an; eine denkbare Mitveranlassung zur Erhaltung der Erwerbsfähigkeit ist dagegen regelmäßig von ganz untergeordneter Bedeutung. Nur für überwiegend erwerblich veranlasste Haushalts- und Unterhaltsmehraufwendungen kommt eine WKQualifikation in Betracht (zB Verpflegungsmehraufwand bei Auswärtstätigkeit und dHf.; vgl. BFH v. 6.3.2008 – VI R 3/05, BFH/NV 2008, 1314, betr. Aufwendungen für die eigene Wohnung). Wegen des Rechtscharakters von § 12 Nr. 1 Satz 2 s.u.

- ▶ § 12 Nr. 2 (betr. verschiedene Arten von Zuwendungen) dient uE im Wesentlichen nur der Klarstellung (*Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 12 Rz. 34; s. auch § 12 Anm. 102). Da Zuwendungen unentgeltlich, dh. ohne beabsichtigte Gegenleistung aus persönlichen Gründen gewährt werden, fehlt es begrifflich an einer auf steuerrelevante Einnahmeerzielung ausgerichteten Leistung. Dass es Zuwendungen an der WKEigenschaft mangelt, ergibt sich somit materiell-rechtl. bereits aus § 9.
- ▶ § 12 Nr. 3 (betr. Personensteuern, insbes. ESt, KiSt, ErbSt und SchenkungSt sowie privat veranlasste USt) hat weitgehend klarstellende (vgl. BFH v. 28.2.2018 – VIII R 53/14, BStBl. II 2018, 687; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 12 Rz. 38), zT aber auch rechtsbegründende Bedeutung (Letzteres ist zB denkbar bei GrSt auf zur Überschusserzielung eingesetztes Grundvermögen; s. auch § 12 Anm. 122). Zumindest in seinem konstitutiven Wirkungsbereich nimmt § 12 Nr. 3 eine stl. Wesentlichkeitswertung in Richtung Privataufwendungen vor; die erwerbliche Mitveranlassung wird insoweit vom Steuergesetzgeber als unerheblich eingestuft. Das Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 erstreckt sich auch auf entsprechende stl. Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO); diese teilen das Schicksal der Steuer, zu der die Nebenleistungen gehören. Daher können Säumniszuschläge (§ 240 AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zwangsgelder (§ 329 AO) und Kosten (§§ 337 ff. AO) zur ESt und den sonstigen zu § 12 Nr. 3 genannten Steuern nicht als WK abgezogen werden (so auch *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 12 Rz. 41). Ab VZ 1999 gilt dies auch für Steuer-, Stundungs- und AdV-Zinsen (§§ 4, 233a, 234, 237 AO). Zur Problematik des Strafzuschlags nach § 398a AO s. *Roth*, DStR 2011, 1410. Auch Folgekosten (zB Zinsen zur Finanzierung von Personensteuern) werden vom Abzugsverbot erfasst. Kosten der Rechtsverfolgung wegen Personensteuern sind allerdings als WK abzugsfähig, soweit sie mit dem Einkünftebereich zusammenhängen (vgl. BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038). Gleiches gilt uE für Beratungskosten im Zusammenhang mit der Erstellung strafbefreiender Erklärungen betr. Steueramnestie (vgl. BFH v. 20.11.2012 – VIII R 29/10, BStBl. II 2013, 344). Gebühren für verbindliche Auskünfte nach § 89 AO sind uE keine stl. Nebenleistungen und können insoweit als WK/BA abgezogen werden, als sie mit dem Einkünftebereich zusammenhängen (ähnlich BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038, zu Rechtsverfolgungskosten; so auch *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 12 Rz. 38).
- ▶ § 12 Nr. 3 schließt auch den Abzug von Nachzahlungszinsen iSd. § 233a AO als WK unabhängig davon aus, ob der Stpfl. den nachzuzahlenden Betrag vor der Nachzahlung zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen eingesetzt hat (BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25; BFH v. 6.10.2009 – III 39/09, BFH/NV 2010, 470; BFH v. 21.10.2010 – IV R 6/08, BFH/NV 2011, 430; aA *Brete*, DStZ 2009, 692; *Paus*, NWB 1999, 3665; *Söffing*, BB 2002, 1456; *Eggesiecker/ellerbeck*, BB 2004, 745). Der BFH ging uE steuersystematisch zunächst zu

Recht deshalb davon aus, dass auch Erstattungsinsen nicht stbar sind, soweit sie auf nach § 12 Nr. 3 nicht abziehbare Steuern entfallen (BFH v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BStBl. II 2011, 503; dies gilt mangels Privatsphäre nicht für die Einkommensermittlung einer Körperschaft, s. BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697). Der Gesetzgeber hat allerdings in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 als Reaktion auf diese BFH-Rspr. eine StPflcht der Erstattungsinsen normiert. Es soll mittlerweile nach Auffassung des BFH geklärt sein, dass § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG hinsichtlich der Ungleichbehandlung von Erstattungs- und Nachzahlungsinsen mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist (BFH v. 6.3.2019 – VIII B 94/18, BFH/NV 2019, 935). Danach sind die Verzinsung von Steuererstattungsforderungen und von Steuernachforderungen in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung und ihrer strechtl. maßgeblichen Veranlassung nicht vergleichbar. Damit fehle es an der Voraussetzung der Anwendung des Folgerichtigkeitsgebots. Es bestehe gerade keine an diesem Maßstab zu erörternde Korrespondenz zwischen der Behandlung des Abzugstatbestands in § 12 Nr. 3 (Abzugsverbot für Nachzahlungsinsen) und des Einnahmetatbestands in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 (BFH v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168; BFH v. 12.11.2013 – VIII R 1/11, BFH/NV 2014, 830, dagegen Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 482/14; BFH v. 24.6.2014 – VIII R 29/12, BStBl. II 2014, 998, dagegen Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 2674/14). Soweit ersichtlich steht aber die Klärung durch das BVerfG im Rahmen der vorgenannten Verfassungsbeschwerden noch aus. In diesem Zusammenhang ist aber zu beachten, dass Schuldinsen für ein Darlehen, das zur Finanzierung einer EStNachzahlung aufgenommen worden ist, als WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abzugsfähig sein können, wenn die ESt später wieder herabgesetzt und hierfür stpfl. Erstattungsinsen iSd. § 233a AO iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG gezahlt werden (BFH v. 28.2.2018 – VIII R 53/14, BStBl. II 2018, 687). Auch bei Doppelbelastung mit ESt und ErbSt kann die ErbSt bzw. SchenkungSt als Personensteuer nicht stmindernd geltend gemacht werden (vgl. BFH v. 18.1.2011 – X R 63/08, BStBl. II 2011, 680). Ferner gilt das Abzugsverbot auch für die USt auf unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a UStG sowie Vorsteuern auf privat veranlasste Aufwendungen (§ 12 Nr. 1) und auf unter der Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 fallende Aufwendungen (vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 12 Rz. 40).

- ▶ § 12 Nr. 4 (betr. Geldstrafen und strafähnliche Sanktionen) dient nach überwiegender Auffassung aus Gründen der Rechtssicherheit der Klarstellung (s. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 241; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 12 Rz. 42; s. auch § 12 Anm. 142). Auch die mit Erwerbshandlungen im Zusammenhang stehenden Geldstrafen uÄ bilden somit Privataufwendungen, da kriminelle Veranlassungsfaktoren dem Bereich der Lebensführung (private Opfersphäre) zuzuordnen sind. Auch Geldauflagen iSd. § 153a Abs. 1 Nr. 2 StPO (BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151) und solche iSv. § 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StGB (BFH v. 15.1.2009 – VI R 37/06, BStBl. II 2010, 111) unterliegen diesem Abzugsverbot. Mit dem „JStG 2019“ wurde das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 auf mit Geldstrafen und strafähnlichen Sanktionen zusammenhängende Aufwendungen erweitert. Jedenfalls unterfallen nunmehr auch Zinsen zur Finanzierung der verhängten Sanktionen dem Abzugsverbot. Dies gilt uE allerdings nicht für Kosten des Strafverfahrens wie etwa Rechtsanwaltskosten für Beratung und Prozessvertretung, die nach bisheriger Rechtslage jedenfalls zum WKAbzug zuzulassen sind,

wenn der strafrechtl. Vorwurf, gegen den sich der Stpfl. zur Wehr setzt, durch sein berufliches Verhalten veranlasst ist (BFH v. 17.8.2011 – VI R 75/10, BFH/NV 2011, 2040). Der Gesetzeswortlauf in § 12 Nr. 4 „festgesetzte Geldstrafen ... sowie damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen“ legt nahe, dass das Abzugsverbot an die Geldstrafe als verhängte Sanktion anknüpft, also an das Erg. des Strafverfahrens und nicht an das Verfahren selbst (so zu Recht *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 12 Rz. 43; aA *Seiler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 12 Rz. 11, unter Hinweis auf BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684: Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 für Bestechungsgelder umfasst auch Kosten des Strafverfahrens).

Gemischte Aufwendungen iSd. § 12 Nr. 1 Satz 2 als Sonderfall: Im Anwendungsbereich gemischter Aufwendungen ist eine überschneidungsfreie Abgrenzung der Erwerbs- von der Privatsphäre nicht zu bewerkstelligen, falls es an einem deutlich im Vordergrund stehenden Veranlassungsfaktor und an einem sachgerechten Aufteilungsmaßstab fehlt. Der stl. Qualifikationskonflikt ist nur im Rahmen einer wertenden Betrachtung mit Hilfe von Vorrangigkeitsregeln zu lösen. Über den Wortlaut hinaus folgte die frühere stRspr. des BFH aus § 12 Nr. 1 Satz 2 im Wege der Rechtsfortbildung ein grundsätzliches Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen, es sei denn, der erwerbsbezogene Aufwendungsanteil lässt sich mittels objektiver Merkmale und Unterlagen zutr. und leicht nachprüfbar abspalten und ist zudem nicht von untergeordneter Bedeutung (grundlegend BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; vgl. hierzu *Krüger*, DB 2006, Beilage zu Heft 39, 39). Selbst eine unstrittig erwerbliche Mitveranlassung von Aufwendungen führte danach im Regelfall nicht einmal zu einem teilweisen WKAbzug (Ausnahme vor allem Telefonkosten, Pkw-Aufwendungen, Kontoführungsgebühren; zum Vorschlag der Aufteilung bei gemischten Aufwendungen nach dem Angemessenheitsprinzip vgl. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 244). Die BFH-Rspr. erkannte § 12 Nr. 1 Satz 2 somit über den Gesetzestext hinaus Konstitutivwirkung zu.

Nachdem dieses grundsätzliche Prinzip der Nichtaufteilbarkeit und Nichtabziehbarkeit gemischt veranlasster Aufwendungen in der neuere Finanzrechtsprechung zur Erzielung sachgerechter Ergebnisse und Gewährleistung des objektiven Nettoprinzips bereits vielfach Durchbrechungen erfahren hatte (s. zB BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958, betr. häuslicher Computer als Arbeitsmittel mit Anm. *Bergkemper*, jurisPR-SteuerR 7/2004 Anm. 3; BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11, betr. Bewirtungsaufwendungen eines leitenden ArbN für Arbeitskollegen und Mitarbeiter; BFH v. 10.7.2008 – VI R 26/07, BFH/NV 2008, 1831, betr. Bewirtungsaufwendungen eines ArbN; zum Wandel in der Rspr. s. auch *Wolff/Schäfer*, DB 2004, 775), hält auch der Große Senat des BFH nicht mehr an einem grundsätzlichen Aufteilungs- und Abzugsverbot fest (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, betr. Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise; hierzu *Bergkemper*, DB 2010, 147; *Ortmann-Babel*, DB 2010, 296). § 12 Nr. 1 Satz 2 normiert danach kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot. Bestehen nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen des FA oder des FG und der gebotenen Mitwirkung des Stpfl. keine Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist, bereitet seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen (§ 162 AO, § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO; vgl. hierzu BFH v. 21.3.2019 – VIII B 129/18, BFH/NV 2019, 812, betr. Schätzung der sicher beruflich veranlassten Aufwendungen auf einer Fir-

menfeier). Das Aufteilungs- und Abzugsverbot kann damit als überwunden angesehen werden (so bereits *Drenseck*, FS Offerhaus, 1999, 497 [509]; hieraus ist nunmehr ein generelles Aufteilungsgebot für gemischte Aufwendungen geworden). Ein Abzugsverbot besteht allein in den Fällen, in denen der berufliche/betriebliche Teil von völlig untergeordneter Bedeutung ist (vgl. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 242: Festlegung einer Untergrenze von 10 % abzulehnen; aA BMF v. 6.7.2010 – IV C 3 - S 2227/07/10003:002, BStBl. I 2010, 614, Rz. 11), sowie in den Fällen, in denen private und berufliche/betriebliche Anteile untrennbar verbunden sind (vgl. zB BFH v. 13.11.2013 – VI B 40/13, BFH/NV 2014, 335, betr. bürgerliche Kleidung; BFH v. 27.7.2015 – GrS 1/14, BStBl. II 2016, 265: Aufwendungen für einen in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebundenen Raum, der sowohl zur Erzielung von Einkünften als auch – in mehr als nur untergeordnetem Umfang – zu privaten Zwecken genutzt wird, sind insgesamt nicht abziehbar; FG Hamb. v. 16.8.2017 – 2 K 129/16, EFG 2017, 1787, rkr., betr. Kosten eines Deutschkurses). In diesem Rahmen hat die Vorschrift uE rechtsgestaltende Wirkung und damit Vorrang gegenüber § 9; soweit hingegen der privat veranlasste Teil trennbar gemischter Aufwendungen schon begrifflich den WKtbestand nicht erfüllt, hat § 12 Nr. 1 Satz 2 lediglich deklaratorischen Charakter (s. § 12 Anm. 24).

Aus steuersystematischer Sicht fehlt es in diesen (verbleibenden) Fällen der nicht abziehbaren gemischten Aufwendungen gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 bereits an der WKEigenschaft (so auch *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 12 Rz. 9: „ihrer Natur nach private Aufwendungen“; *Kröger*, BB 1979, 1284; aA *Wassermeyer*, StuW 1981, 245 [246]: nicht abziehbare WK). § 12 Nr. 1 Satz 2 und die dort kodifizierte Wertungsregelung sind uE folglich bereits bei der Grundqualifikation von Aufwendungen anwendbar und nicht erst im Rahmen der nachgeordneten Rechtsfolgenanordnung.

Einstweilen frei.

30–34

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

35

Gemäß § 33 Abs. 2 Satz 2 kommen Aufwendungen, die als WK zu qualifizieren sind, nicht als agB in Betracht. Dies entspricht steuerrechtssystematisch der Subsidiarität des Einkommensverwendungsbereichs (Abzug von agB als Teil der Einkommensermittlung iSd. § 2 Abs. 4) gegenüber den Vorschriften der Einkunftsermittlung; bei erwerbsbezogener Veranlassung von Aufwendungen (in ganz überwiegender oder zumindest abgrenzbarer Form) ist § 9 vorrangig. Für das Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 2 genügt es, dass Aufwendungen „ihrer Natur nach“ zu den WK gehören; eine eventuell fehlende Abziehbarkeit oder Verlustverrechnungsbeschränkung im WKBereich ermöglicht somit einen Abzug als agB nicht (s. eingehend § 33 Anm. 202; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 65 mwN zur Rspr.).

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

Einstweilen frei.

36–39

VI. Zurechnung der Werbungskosten (Abzugsberechtigung)

Schrifttum: *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; *Groh*, Nutzungseinlagen im Handels- und Steuerrecht, BB 1982, 133; *Biergans*, Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1984, 297; *Ley*, Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DStR 1986, 23; *D. Meyer*, Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DStR 1986, 18; *D. Meyer*, Drittaufwand und Leistungsfähigkeitsprinzip, BB 1986, 986; *Jakob*, Zur Abzugsfähigkeit von Drittaufwand und zur AfA-Übertragung im Bereich der Überschußeinkünfte, DStR 1987, 784; *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, DStJG 10 (1987), 45; *Jakobi/Jüptner*, Drittaufwand, Nutzungseinlage und Überschußeinkünfte, FR 1988, 141; *Meyer-Arndt*, Unentgeltliche Nutzungsüberlassung bei den Überschußeinkünften, DB 1988, 1237; *Brandis*, Drittaufwand als Aufwand des Steuerpflichtigen?, StuW 1990, 57; *Heuermann*, Abziehbarkeit von Drittaufwand, DStR 1996, 1518; *Rössler*, Keine Werbungskosten im Rahmen einer zeitlich beschränkten doppelten Haushaltsführung bei Drittaufwand, DStZ 1996, 769; *P. Fischer*, „Faktisches“, „Verdecktes“ und subjektive Zurechnung von Einkünften, FR 1998, 813; *P. Fischer*, Drittaufwand im Steuerrecht, StbJb. 1999/2000, 35; *Wolff-Diepenbrock*, Die Entscheidungen des Großen Senats des BFH zum Drittaufwand bei Eheleuten, DStR 1999, 1642; *Wassermeyer*, Drittaufwand aus Sicht des Großen Senats des BFH, DB 1999, 2486; *Küffner/Haberstock*, „Drittaufwand“: Eine Reise ins Ungewisse, DStR 2000, 1672; *Paus*, Aufwendungen für die Betrieb des Ehegatten bei Abkürzung des Vertragswegs, DStZ 2000, 556; *Söffing*, Die fünf Arbeitszimmer-Beschlüsse des Großen Senates des BFH vom 30.1.1995 und 23.8.1999, BB 2000, 381; *Gröpl*, Die Abgrenzung von Eigen- und Drittaufwand, DStZ 2001, 65; *Schnorr*, Die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit von „Drittaufwand“, StuW 2003, 222; *Haenicke*, „Drittaufwand“ und „erweiterter“ Eigenaufwand, DStZ 2006, 793; *Seitz*, Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, FR 2006, 201; *Schiessl*, Drittaufwand im Bereich der Erwerbsaufwendungen, StuB 2007, 182; *Eich/Loy*, Drittaufwand als freigebige Zuwendung, ErbStB 2007, 345; *Paus*, Drittaufwand, LSW Gruppe 4/81, 1 (1/2007); *Kracht*, Drittaufwand ist bei Werkverträgen absetzbar, MBP 2008, 158; *Levedag*, Schuldzinsenabzug bei abgekürztem Vertragsweg unter Ehegatten, HFR 2009, 36; *Neufang/Körner*, Gebäude auf fremden Grund und Boden versus Drittaufwand, BB 2010, 1503; *Kreckl*, Ertragsteuerliche Behandlung des Drittaufwands bei Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben, HLBS-Report 2010, 190; *Korn*, Brennpunkte aus der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, KÖSDI 2011, 17397; *Brück/Strnad*, Wider den abgekürzten Vertragsweg beim Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 § 5 EStG, Ubg 2012, 119; *Paus*, Drittaufwand, EStB 2012, 378; *Dräger*, Nur begrenzter Abzug von Darlehenszinsen eines Ehegatten für Grundstücksmitigentum des anderen Ehegatten, DB 2012, Heft 3, M8; *Pfützenreuter*, Drittaufwand bei Ehegatten, EFG 2012, 34; *Pfützenreuter*, AfA-Befugnis des Nichteigentümer-Ehegatten bei betrieblicher Nutzung des Ehegattengrundstücks (Anm. zu BFH v. 21.2.2017 – VIII R 10/14, BStBl. II 2017, 819), jurisPR-SteuerR 31/2017 Anm. 1; *Weiss*, AfA-Befugnis des Nichteigentümer-Ehegatten bei betrieblicher Nutzung des Ehegattengrundstücks (Anm. zu BFH v. 21.2.2017 – VIII R 10/14, BStBl. II 2017, 819), BB 2017, 1650; *Geserich*, Anteiliger bei einer im Miteigentum von beiden Ehegatten stehenden, beruflich genutzten Wohnung Werbungskostenabzug (Anm. zu BFH v. 21.2.2017 – VIII R 10/14, BStBl. II 2017, 819), NWB 2018, 1200; *Geserich*, Werbungskostenabzug bei beruflicher Nutzung einer im Miteigentum von Ehegatten stehenden Wohnung (Anm. zu BFH v. 21.2.2017 – VIII R 10/14, BStBl. II 2017, 819), jurisPR-SteuerR 21/2018 Anm. 3; *Paus*, Vorab entstandene Werbungskosten für ein nießbrauchsbelastetes Grundstück (Anm. zu BFH v. 19.2.2019 - IX R 20/17), EStB 2019, 288.

40 1. Grundsätze

Die ESt ist eine Personensteuer. Sie erfasst die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person. Sie wird daher vom Grundsatz der Individualbesteuerung und vom Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrscht. Die personale Anknüpfung der ESt garan-

tiert die Verwirklichung des verfassungsrechtl. fundierten Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. *Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. A 6 [7/2000]; BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262, unter B.III.2.a). Die einzelne natürliche Person ist das Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte (§ 2 Abs. 1).

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

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

Entsprechend dem stufenförmigen Aufbau des ESt-Tatbestands (vgl. *Biergans/Wasmer*, FR 1985, 57; *Bayer*, FR 1985, 337) steht die Frage der persönlichen StPfl. (§ 1) vor der sachlich ausgerichteten Einkommensermittlung (§ 2). Das Bindeglied zwischen den beiden Tatbestandsbereichen bilden die Zurechnungsregeln; als deren gesetzliche Grundlage gilt § 2 Abs. 1 Satz 1 (Bezüge, die der StPfl. „erzielt“; vgl. eingehend *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 150, 223). Die persönliche Zuordnung von WK erfolgt daher uE auf einer der sachlichen Einkünftermittlung vorgelagerten (ersten) Stufe (glA *U. Prinz*, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 42–45; *Brandis*, StuW 1990, 57; *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 4 Rz. 298 [12/2009]; aA *Biergans*, FR 1984, 297 [305]; *D. Meyer*, DStR 1985, 23; *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 33 [34], wonach die personelle Zurechnung auf einer zweiten Stufe nach der Einkünftermittlung zu erfolgen habe). Besteuerungsgegenstand bei der ESt ist nicht das wirtschaftliche Erg. der stbaren Tätigkeit an sich (der „Einkunftsquelle“), sondern vielmehr das Erg. der stbaren Tätigkeit, soweit es sich bei der handelnden Person leistungsfähigkeitsbeeinflussend ausgewirkt hat (so auch *Brandis*, StuW 1990, 57 [58 und 61]).

Werbungskostenabzug nur bei Tatbestandsverwirklichung: WK bei den Überschusseinkünften können nur von demjenigen abgezogen werden, der den Tatbestand dieser Einkunftsart verwirklicht, dh. eine auf stbare Einkünfterzielung ausgerichtete Leistung erbringt (*von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 45 [7/2003]; zu Zurechnungsfragen s. allg. *Fischer*, FR 2001, 1). Damit stimmt das Grunderfordernis der WK-Zurechnung mit den allgemeinen Grundsätzen zur Zurechnung von Einkünften überein (vgl. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 223).

Minderung der persönlichen Leistungsfähigkeit erforderlich:

- ▶ **Kostentragungsprinzip:** Einschränkend zu dieser notwendigen Zurechnungsvoraussetzung verlangen sowohl der Aufwendungsbegriff iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 als auch das Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2, dass der betroffene StPfl. eine entsprechende wirtschaftliche Vermögensminderung erleidet, die allerdings nicht mit einer nachhaltigen wirtschaftlichen Belastung einhergehen muss (BFH v. 19.4.2012 – VI R 25/10, BStBl. II 2013, 699). Es muss sich dabei nicht um eine endgültige Belastung handeln (*Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 15, 112). Dieses sog. Kostentragungsprinzip (s. *Biergans*, FR 1984, 297 [305]; *Brandis*, StuW 1990, 57) stützt sich auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, konkretisiert durch das Nettoprinzip. Einkünfte können nur dann Ausdruck der persönlichen Leistungsfähigkeit sein, wenn sich auch ihre Komponenten, dh. Einnahmen und Erwerbsaufwendungen, daran orientieren. Wie dem StPfl. nur solche Einnahmen zuzurechnen sind, die seine persönliche Leistungsfähigkeit erhöhen

(§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und § 8; s. zB BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; s. § 8 Anm. 1), so sind entsprechend nur solche Aufwendungen zu berücksichtigen, die die persönliche (wirtschaftliche) Leistungsfähigkeit des Stpfl. mindern (allgM: BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782, mwN; BFH v. 14.3.2017 – VIII R 39/14, BFH/NV 2017, 1159, betr. WK des Gesellschafters einer GmbH wegen Inanspruchnahme aus einem Schuldbeitritt: „Kein Werbungskostenabzug mangels wirtschaftlicher Belastung des Gesellschafters“; *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 223; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 15; *Teller in LBP*, § 9 Rz. 11 [6/2017]; *Lochte in Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 67 [6/2018]; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 170 [11/2018]). Entsprechend den vorstehenden Grundsätzen kann nicht von einer Aufwendung gesprochen werden, wenn eine Minderung des Vermögens nicht eintritt (zB bei Entgehen von Einnahmen, Einsatz der eigenen Arbeitskraft oder in den Fällen sog. fiktiver Aufwendungen, s. hierzu *Teller in LBP*, § 9 Rz. 11 ff. [6/2017]).

- ▶ **Gesetzliche Ausnahmen vom Kostentragungsprinzip:** § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 sieht eine Ausnahme vom Grundsatz des Erfordernisses der Vermögensminderung vor. Die sog. Entfernungspauschale kann selbst vom Stpfl. als WK beansprucht werden, wenn ihm keinerlei Aufwendungen entstanden sind (zB bei Mitnahme zur Tätigkeitsstätte durch einen Arbeitskollegen; vgl. Anm. 442; *Teller in LBP*, § 9 Rz. 16 [6/2017]). Ähnlich verhält es sich mit dem Ansatz des WKPauschbetrags gem. § 9a, der unabhängig vom Entstehen von Aufwendungen berücksichtigt wird.

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

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

- ▶ **Mittelherkunft:** Woher die Mittel stammen, mit denen der Stpfl. die im Rahmen seiner Erwerbsleistung zu berücksichtigenden Aufwendungen tätigt, ist ohne Bedeutung; daher können auch Aufwendungen, die aus geerbten, geschenkten oder kreditfinanzierten Mitteln erbracht werden, als WK beim Stpfl. Berücksichtigung finden (allgM: zB BFH v. 3.4.1987 – VI R 91/85 BStBl. II 1987, 623; BFH v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572; BFH v. 11.11.2008 – IX R 27/08, BFH/NV 2009, 901; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 16; *Hey in Tipke/Lang* Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 224; *von Bornhaupt in KSM*, § 9 Rz. B 46f. [7/2003]; *Teller in LBP*, § 9 Rz. 22 [6/2017]).
- ▶ **Durchlaufende Posten:** Verwaltet der Stpfl. aber lediglich Fremdgelder mit der Verpflichtung, diese nach kurzer Zeit an eine andere Person weiterzuleiten (sog. durchlaufende Posten), so liegen im Fall der Weiterleitung keine WK vor (entsprechend § 4 Abs. 3 Satz 2). Vereinnahmung und Verausgabung finden in diesen Fällen im Namen und für Rechnung eines anderen statt und beeinflussen die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nicht (so auch *von Bornhaupt in KSM*, § 9 Rz. B 57 [7/2003]).

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

Werbungskostenabzug bei Rechtsnachfolge:

- ▶ *Erbfolge*: Laufende Erwerbsaufwendungen des verstorbenen Stpfl., die vom Rechtsnachfolger beglichen werden, bilden bei letzterem WK der ursprünglich betroffenen Einkunftsart (s. auch § 24 Nr. 2), und zwar auch wenn das Erwerbsverhältnis des Erblassers vom Rechtsnachfolger nicht fortgesetzt wird (vgl. *Ruppe* in DStJG 10 [1987], 45 [70f.]). Entsprechend dem Kostentragungsprinzip hat der Große Senat des BFH dagegen zu Recht nicht zugelassen, dass der Erbe einen vom Erblasser – aufgrund eines Überschusses der in einem bestimmten VZ angefallenen Erwerbsaufwendungen über die im selben Besteuerungsabschnitt erzielten Erwerbsbezüge gebildeten – nicht ausgenutzten Verlustabzug nach § 10d bei seiner eigenen Veranlagung zur ESt geltend machen kann (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608). Diese Rspr. entspricht den allgemeinen Grundsätzen des EStRechts, nach denen ein Stpfl. Aufwendungen und Verluste eines Dritten grds. nicht abziehen kann (vgl. Vorlagebeschluss des BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262). Entsprechendes gilt uE hinsichtlich der Frage des Übergangs nicht verbrauchter Erhaltungsaufwendungen gem. § 82b EStDV auf den Erben, insbes. wenn die Einkünfteerzielung mit dem Tod des Erblassers endet (so auch BFH v. 25.9.2017 – IX S 17/17, BFH/NV 2017, 1603; aA *Schallmoser* in *Blümich*, § 21 Rz. 347 [11/2019]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 21 Rz. 126; FinVerw. in R 21.1 Abs. 6 Satz 2 EStR für Fälle der Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge). Der BFH hat auch zu Recht den Abzug vom Nießbraucher getragener Erhaltungsaufwendungen iSd. § 82b EStDV nach dessen Tod durch den Eigentümer nicht zugelassen (BFH v. 13.3.2018 – IX R 22/17, BFH/NV 2018, 824). Noch nicht höchstrichterlich geklärt ist in diesem Zusammenhang auch die Frage, ob der Restbetrag nicht verbrauchter Erhaltungsaufwendungen bei der letzten Veranlagung des Verstorbenen in voller Höhe abgezogen werden kann (so FG Münster v. 11.10.2019 – 10 K 3350/18 E, EFG 2020, 112, Az. BFH IX R 31/19; zust. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 21 Rz. 126, auch für den Fall, dass ein Vorbehaltsnießbrauch im Verteilungszeitraum endet).
- ▶ *Einzelrechtsnachfolge*: Die Abzugsberechtigung für WK geht bei Schenkung, Schuldübernahme, Vertragseintritt oÄ nicht automatisch auf den Rechtsnachfolger über; es gelten vielmehr die allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen des § 9, deren Vorliegen beim Einzelrechtsnachfolger originär zu prüfen ist (s. auch Anm. 43 „Aufwendungen für Dritte“). Es besteht kein übergeordneter estrechtl. Grundsatz, nach dem ein Einzelrechtsnachfolger mit dem Einrücken in die (zivilrechtl.) Rechtsstellung des Rechtsvorgängers (zB aufgrund der Aufhebung des Nießbrauchs und der damit einhergehenden Legalzession des Mietvertrags gem. §§ 1056, 566 BGB) auch dessen stl. Vergünstigungen weiterführen könnte. Hat ein Nießbraucher größere Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV auf mehrere Jahre verteilt und wird der Nießbrauch innerhalb des Verteilungszeitraums beendet, kann der Eigentümer den verbliebenen Teil der Aufwendungen daher nicht als WK geltend machen (zu Recht FG Münster v. 15.4.2016 – 4 K 422/15 E, EFG 2017, 896, rkr.; aber nach *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 21 Rz. 126, kann der Restbetrag dann in einer Summe abgezogen werden). Die für

die Fortführung von AfA durch den Einzelrechtsnachfolger in § 11d EStDV enthaltene Regelung kann auf die Verteilung größerer Erhaltungsaufwendungen nicht analog angewandt werden. Mit dem Eintritt in bereits beim Rechtsvorgänger entstandene Zahlungsverpflichtungen mit WKCharakter kann beim Rechtsnachfolger eine stl. Umqualifikation verbunden sein (zB bei Übernahme einer immobilienbezogenen Altfinanzierung und entsprechender Finanzierungskostenerstattung durch den Erwerber entstehen uU AK; s. *U. Prinz*, BB 1985, 1975, mit Gestaltungshinweisen).

41–42 Einstweilen frei.

2. Aufwendungen durch Dritte und für Dritte

43 a) Abziehbarkeit von Drittaufwendungen beim Einkunftserzieler

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

Um eine Klärung der Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Abgrenzung von Eigen- und Drittaufwendungen hat sich der Große Senat des BFH seit Mitte der 1990er Jahre intensiv bemüht und damit eine breite Diskussion im Schrifttum ausgelöst. Seit den Beschlüssen des Großen Senats des BFH (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281; BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778; BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; BFH v. 23.8.1999 – GrS 3/97, BStBl. II 1999, 787; BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774) scheinen zwar die rechtsdogmatischen Grundlagen für die Ausgrenzung des sog. Drittaufwands aus dem Aufwandstatbestand geklärt zu sein (so *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 224). Umstritten bleibt gleichwohl die Frage, in welchen Fällen der Aufwand eines Dritten dem Stpfl. wie eigener Aufwand zugerechnet (nach der Rspr. ist die Zurechnung das Erg. einer wertenden Betrachtung) werden kann (vgl. auch *Schnorr*, StuW 2003, 222; *Haenicke*, DStZ 2006, 793; *Seitz*, FR 2006, 201; *Schiessl*, StuB 2007, 182). Hier hat sich nach der Rspr. des BFH eine Art Drittaufwandskasuistik (so *Hey* in *Tipke/Lang* Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 226) herausgebildet. In diesem Zusammenhang sind insbes. die Fallgruppen des „abgekürzten Zahlungswegs“, des „abgekürzten Vertragswegs“ und des Abzugs von Drittaufwand bei „Rechtsanspruch auf Ersatz“ zu nennen. Besondere Zurechnungsfragen ergeben sich darüber hinaus bei Ehegatten (s. „Besonderheiten bei Ehegatten“).

Begriff des Drittaufwands: Drittaufwand (uE besser „Drittaufwendungen“, denn Aufwand ist ein strechtl. nicht normierter Rechtsbegriff, ähnlich *Jakob*, DStR 1987, 785) ist nach der Definition des BFH gegeben, wenn ein Dritter Kosten trägt, die durch die Einkunftserzielung des Stpfl. veranlasst wurden (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281). Das ist zB der Fall, wenn ein Stpfl. ein WG, dessen AHK von einem Dritten getragen wurden, zur Einkunftserzielung einsetzt (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782) oder wenn der Dritte auf eine im eigenen Interesse eingegangene Schuld zahlt, und sich dieser Aufwand günstig für den Einkünfte erzielenden Stpfl. auswirkt (zB Schuldzinsen bei mit einem Vorbehaltsnießbrauch belasteten Kapitalvermögen, s. BFH v. 21.5.2001 – VIII R 11/00, BFH/NV 2001, 1393). Nicht unter den Begriff des Drittaufwands fallen Aufwendungen, die der Stpfl. selbst aus betrieblichem Anlass auf ein fremdes WG macht (Eigenaufwand; so zutr. *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 4 Rz. 607 [8/2019]; BFH v. 15.5.

1996 – X R 99/92, BFH/NV 1996, 891: WK auch dann, wenn ein Mietvertrag stl. nicht anzuerkennen ist; BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670, betr. AfA-Befugnis bei Gebäude auf fremdem Grund und Boden).

Grundsatz der Nichtabziehbarkeit von Drittaufwendungen: Ein Abzug von Drittaufwendungen als WK ist im Grundsatz mit dem auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip beruhenden Kostentragungsprinzip nicht zu vereinbaren (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608). Durch die Tragung von Aufwendungen durch einen Dritten wird die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nicht gemindert. Aufwendung und wirtschaftliches Erg. sind vielmehr zwei verschiedenen Personen zuzurechnen. Es liegen damit nicht abziehbare Aufwendungen vor (vgl. *Brandis*, StuW 1990, 57 [59], mwN zur stRspr. zu Erwerbsaufwendungen). Dieser Grundsatz gilt sowohl für laufende Aufwendungen als auch für die (Dritt-)AfA (vgl. *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 52 [7/2003]; *Brandis*, StuW 1990, 57 [59]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 21).

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

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

- ▶ **Abgekürzter Zahlungsweg:** Eine Zurechnung von Drittaufwendungen beim Stpfl. kommt in Fällen des abgekürzten Zahlungswegs in Betracht. Darunter wird die Zuwendung eines Geldbetrags an den Stpfl. in der Weise verstanden, dass der Zuwendende im Einvernehmen mit dem Stpfl. dessen Schuld tilgt (vgl. § 267 Abs. 1 BGB), statt ihm den Geldbetrag unmittelbar zu geben. Der Dritte muss also für Rechnung des Stpfl. an dessen Gläubiger leisten (vgl. BFH v. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375; BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782). Damit soll es im Erg. keinen Unterschied machen, ob der Dritte den Geldbetrag zunächst dem Stpfl. zuwendet und dieser dann den Betrag an seinen Gläubiger zur Tilgung der Schuld überweist, oder ob der Dritte dies im Einvernehmen mit dem Stpfl. übernimmt.

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

Die Behandlung von Drittaufwendungen in Fällen des abgekürzten Zahlungswegs durch die Rspr. entspricht im Erg. (mit teilweise unterschiedlicher Begr.) der allgM im Schrifttum (vgl. ua. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 225; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 51 [7/2003]; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 25 f. [6/2017]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 18; *Brandis*, StuW 1990, 57; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 175 [6/2018]; *Küffner/Haberstock*, DStR 2000, 1672; *Söffing*, BB 2000, 381; *Oertel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 11).

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

Unerheblich ist, ob der Stpfl. einen Rechtsanspruch auf Zuwendung der Leistung durch den Dritten hatte oder die Zahlung freiwillig erfolgte (*von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 53a [7/2007]; *Wagner* in *Heuermann/Wagner*, Lohnsteuer, Teil F Rz. 7).

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

- ▶ *Abgekürzter Vertragsweg:* Vom abgekürzten Zahlungsweg ist der sog. abgekürzte Vertragsweg zu unterscheiden. In diesem Fall schließt der Dritte im eigenen Namen für den Stpfl. einen Vertrag und leistet auch selbst die geschuldeten Zahlungen (vgl. BFH v. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375: Vater schließt Mietvertrag über vom Sohn genutzte Wohnung ab und bezahlt die Miete, deren stl. Berücksichtigung der Sohn im Rahmen einer dHF. begehrt; BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; BFH v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623; BFH v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572: Abschluss eines Werkvertrags und Zahlung der Werklohnforderung durch Dritten; vgl. auch BFH v. 25.5.2011 – IX R 25/10, BFH/NV 2011, 1677: keine Umdeutung eines gescheiterten Treuhandverhältnisses in einen abgekürzten Ver-

tragsweg; BFH v. 25.11.2010 – III R 79/09, BStBl. II 2011, 450, betr. Zurechnung von Kinderbetreuungskosten; BFH v. 6.11.2012 – VIII R 49/10, BStBl. II 2013, 309, betr. Aufwendungen für die Facharztausbildung des als Nachfolger vorgesehenen Sohns; Nds. FG v. 25.2.2016 – 1 K 169/15, EFG 2016, 891, rkr., betr. Abziehbarkeit von Dritten getragener Kosten für eine Unterkunft am Studienort). Der Große Senat des BFH (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782) hat zwar konstatiert, dass wie bei der Abkürzung des Zahlungswegs hier Vertrag und Leistung eine Zuwendung an den Stpfl. bezwecken (so auch *Weber-Grellet*, DB 1995, 2550 [2555]). Die Frage der Abziehbarkeit der Drittaufwendungen in diesen Fällen wurde aber ausdrücklich offengelassen. Die stl. Behandlung ist danach gegenwärtig sowohl in der Rspr. der verschiedenen Senate des BFH als auch im Schrifttum umstritten:

▷ *BFH-Rechtsprechung*: Der VI. Senat des BFH (BFH v. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375) hat einem Abzug der vom Vater getragenen Aufwendungen beim Sohn grds. nicht zugestimmt (dürfte überholt sein durch BFH v. 15.5.2013 – IX R 5/11, BStBl. II 2014, 143, betr. Übernahme von Ausbildungskosten durch die Eltern; so auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 19; aA *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 26 [6/2017]).

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

Eine differenzierende Betrachtung nimmt dagegen der IV. Senat (BFH v. 24.2.2000 – IV R 75/98, BStBl. II 2000, 314) vor: Die Drittaufwendungen sind bei Abkürzung des Vertragswegs dann zum Abzug zuzulassen, wenn es sich um Bargeschäfte des täglichen Lebens handelt. Hier soll es keinen Unterschied machen, ob der Dritte gegenüber dem Stpfl. auf eine Bargeldschenkung verzichtet und gleich für Rechnung des Stpfl. an dessen Gläubiger zahlt oder ob er dem Gläubiger vorenthält, dass er im Namen des Stpfl. handelt. Bei Dauerschuldverhältnissen (etwa Mietvertrag, Pachtvertrag, Darlehensvertrag) kommt ein Abzug dagegen nicht in Betracht. Begründung: In diesem Fall leistet der Dritte auf eigene Rechnung und wendet dem Stpfl. nur ein unentgeltliches (und ungesichertes) Nutzungsrecht zu. Nach Auffassung des IX. Senats des BFH kann der Stpfl. WK (im Streitfall: Erhaltungsaufwendungen) auch dann abziehen, wenn ein Dritter im eigenen Namen den zugrunde liegenden Vertrag schließt und die Vergütung vereinbart, sofern der Dritte dem Stpfl. den Betrag zuwendet (sog. Zuwendungsgedanke). Es kommt hiernach also nicht darauf an, dass es sich um „Bargeschäfte des täglichen Lebens“ handelt (BFH v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623; best. durch BFH v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572; BFH v. 28.9.2010 – IX R 42/09, BStBl. II 2011, 271; wie der BFH zB auch FG Ba.-Württ. v. 6.3.2007 – 4 K 280/06, EFG 2007, 832, rkr., mit zust. Anm. *Adamek*, EFG 2007, 834; *Söffing*, DStZ 2007, 147). Zuwendungsgegenstand muss danach aber wie beim abgekürzten Zahlungsweg ein Geldbetrag sein (vgl. auch *Schnorr*, StuW 2003, 222 [236]), wie dies bei den Werkverträgen der Fall ist,

denn nach § 631 Abs. 1 BGB ist der Besteller zur Entrichtung der vereinbarten Vergütung verpflichtet. Bei Dauerschuldverhältnissen und bei Kreditverbindlichkeiten kommt aber eine Berücksichtigung der Zahlung unter dem Gesichtspunkt der Abkürzung des Vertragswegs ebenso nicht in Betracht (s.u. aber zum „Rechtsanspruch auf Ersatz“ BFH v. 25.6.2008 – X R 36/05, BFH/NV 2008, 2093).

- ▷ *Schrifttum*: Teilweise wird wegen der (wirtschaftlichen) Vergleichbarkeit eine uneingeschränkte Übertragung der für den „abgekürzten Zahlungsweg“ geltenden Grundsätze vertreten (ua. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 19; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 56, 56a [7/2007]; *Söffing*, BB 2000, 381 [382]; *Rössler*, DStZ 1996, 769; *Heuermann*, HFR 2008, 434; *Heuermann*, DStR 1996, 1518; wohl auch *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 4 Rz. 613 [8/2019], der maßgebend auf ein Zuwendungsverhältnis zwischen dem Stpfl. und dem Dritten abstellt). Teilweise wird eine Unterscheidung zwischen Bargeschäften des täglichen Lebens und Dauerschuldverhältnissen befürwortet (ua. *Wassermeyer*, DB 1999, 2486; *Gröpl*, DStZ 2001, 67; wohl auch *Brandis*, StuW 1990, 57 [64], mit Blick auf die bei Dauerschuldverhältnissen fehlende Dispositionsfreiheit beim Begünstigten). Teilweise wird jedoch eine Abziehbarkeit der Drittaufwendungen in Fällen des abgekürzten Vertragswegs wegen Verstoßes gegen die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit gänzlich abgelehnt (vgl. *Seitz*, FR 2006, 201 [207 ff.]; *Li*, StB 2007, 377; *Wolff-Diepenbrock*, DStR 1999, 1642; *Wolff-Diepenbrock*, DStZ 1999, 717; *Fischer*, NWB F. 3, 10925 [10933]; wohl auch *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 226: keine an sich zur Verwirklichung des Nettoprinzips gebotene strikte Gleichbehandlung von „abgekürztem Zahlungs- und Vertragsweg“ wegen der Unverträglichkeit der Steuerabzugstatbestände mit anderen Steuernormen).
- ▷ *Stellungnahme*: Es spricht zwar mit Blick auf die gleichmäßige Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips im ersten Zugriff vieles für eine stl. Gleichbehandlung der Fallgruppen „abgekürzter Zahlungsweg“ und „abgekürzter Vertragsweg“. Danach dürfte es keinen Unterschied machen, ob der Dritte dem Stpfl. Geld schenkt, ob er Vertragsschulden des Stpfl. begleicht (abgekürzter Zahlungsweg) oder ob er einen Vertrag zugunsten des Dritten abschließt (abgekürzter Vertragsweg). Jedoch erscheint es uns sachgerecht, die Erweiterung des Kostenträgungsgrundsatzes nicht auf die Fälle des abgekürzten Vertragswegs auszudehnen. In diesen Fällen begründet der Dritte im Unterschied zum abgekürzten Zahlungsweg eine eigene Verpflichtung und erfüllt diese dann auch. Er wendet hier dem Stpfl. unmittelbar weder ein WG noch dessen AK, sondern allenfalls Nutzungsmöglichkeiten (zB im Fall der auf eigener Verpflichtung beruhenden Mietzahlung des Vaters für den nutzenden Sohn) zu. Diese Fallgruppe ist uE unter Kostenträgungsgesichtspunkten weiter entfernt von Eigenaufwendungen des Stpfl., sodass eine unterschiedliche Behandlung sachlich gerechtfertigt ist. Die Beurteilung, ob ein Zuwendungsverhältnis besteht bzw. ob der Dritte mit Bereicherungsabsicht gehandelt hat, unterliegt zudem erheblichen Unsicherheiten. Die praktische Handhabbarkeit spricht daher neben der von *Hey* in *Tipke/Lang* (Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 226 f.) angesprochenen Kompatibilität mit anderen Steuernormen (zB bei der unentgeltlichen Überlassung von WG; hier lehnt der BFH die Einlagefähigkeit von Nutzungen ab, s. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) eher für eine klare Regelung auf der Grundlage eines restriktiv ausgelegten Kostenträgungsprinzips. Der

Zuwendungsgedanke hat sich uE daher in dieser Fallgruppe zu Recht in der Rspr. des Großen Senats des BFH nicht durchgesetzt (ähnlich wohl *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 28 [6/2017]: Zurückhaltung des BFH gerechtfertigt). Einer Sonderregelung für Bargeschäfte des täglichen Lebens bedarf es uE ebenfalls nicht. Hier ist es hinnehmbar, den Abzug von Aufwendungen auf Fälle der Kostenerstattung durch den Stpfl. und der unentgeltlichen Zuwendung des durch den Dritten angeschafften WG (zB Dritter erwirbt Fachbuch und schenkt es anschließend dem Stpfl., der es im steuerrelevanten Bereich nutzt; hier Abzug über die AfA des eingelegten WG; s. BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922) zu beschränken.

Die vorstehenden Grundsätze gelten auch bei unentgeltlicher Überlassung von Dienstleistungen durch Dritte. Stellt zB der Vater als ArbG seinem Sohn Arbeitskräfte unentgeltlich für die Renovierung dessen vermieteten Mehrfamilienhauses zur Verfügung, kann der Sohn den anteiligen Lohn nicht als WK geltend machen. Alles andere würde überdies – worauf *Hey* in *Tipke/Lang* (Steuerrecht, 22. Aufl. 2013, § 8 Rz. 225) zu Recht hinweist – zu Istrechtl. Friktionen führen.

Gleiches gilt, wenn der Dritte dem Stpfl. seine eigene Arbeitskraft zuwendet (s. *Kreft* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 17; *Thürmer* in *Blümich* § 9 Rz. 177 [6/2018]).

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

▷ **Stellungnahme:** Dieser Rspr. ist uE mit der Einschränkung zuzustimmen, dass unter Berücksichtigung des Kostentragungsprinzips ein Abzug der Drittaufwendungen erst mit der tatsächlichen Kostenerstattung durch den Stpfl. in Betracht kommt, und nicht schon im Zeitpunkt der Verausgabung durch den Dritten. Erst zu diesem Zeitpunkt tritt beim Stpfl. eine die Leistungsfähigkeit mindernde Vermögenseinbuße ein. Alles andere wäre in den Fällen problematisch, in denen der Dritte später auf die Erstattung verzichtet oder der Stpfl. wegen eingetretener Zahlungsunfähigkeit tatsächlich nicht zahlt. Rein hypothetische Rechtsansprüche zwischen den Ehegatten reichen danach keinesfalls aus.

Besonderheiten bei Ehegatten: In der stl. Praxis sind häufig Ehegatten von der Drittaufwandsproblematik betroffen. Die praxisrelevanten Fallkonstellationen be-

treffen im Wesentlichen die Kosten für die Nutzung eines Arbeitszimmers (vgl. BFH v. 23.9.2009 – IV R 21/08, BStBl. II 2010, 337; BFH v. 6.12.2017 – VI R 41/15, BStBl. II 2018, 355, betr. Zuordnung der Aufwendungen für ein von Ehegatten betrieblich genutztes häusliches Arbeitszimmer) und die stl. Abziehbarkeit von Finanzierungskosten (vgl. BFH v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299, betr. Zurechnung von Zins- und Tilgungsleistungen des leistenden Nichteigentümer-Ehegatten bei gesamtschuldnerischem Darlehen zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes; BFH v. 21.10.2010 – IX B 61/10, BFH/NV 2011, 40, betr. aus einem Darlehen des Nichteigentümer-Ehegatten herrührende Schuldzinsen als WK bei den Einkünften aus VuV beim Eigentümer-Ehegatten; BFH v. 20.6.2012 – IX R 29/11, BFH/NV 2012, 1952, betr. Abziehbarkeit von Schuldzinsen aus gemeinsamer Ehegatten-Finanzierung; BFH v. 20.6.2012 – IX R 30/11, nv., mit Anm. *Jachmann*, jurisPR-SteuerR 3/2013 Anm. 2; s. auch *Bode*, FR 2009, 435).

Zusammenfassungen bei *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 227; ausführl. zu den fünf Arbeitszimmerbeschlüssen des Großen Senats des BFH (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281; BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778; BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; BFH v. 23.8.1999 – GrS 3/97, BStBl. II 1999, 787; BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774) vgl. § 4 Anm. 1503 ff.; Übersicht auch bei *Teller in LBP*, § 9 Rz. 29 (6/2017); *Bode in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 4 Rz. 174 ff.; vgl. auch die sehr detaillierte Darstellung nahezu aller denkbaren Konstellationen bei *Söffing*, BB 2000, 381.

Zur stl. Abziehbarkeit von Schuldzinsen bei der Finanzierung von Immobilien, die dem Einkunftserzielerehegatten allein gehören, bzw. Immobilien im Miteigentum der Ehegatten s. Anm. 382 und *Teller in LBP*, § 9 Rz. 30 (6/2017); *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 23; vgl. auch *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 4 Rz. 617 (8/2019).

- ▶ **Übertragung der Rechtsprechungsgrundsätze auf Nicht-Ehegatten:** Umstritten ist, ob die für Ehegatten entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze auch bei anderen nahestehenden Personen (zB Eltern/Kinder, Geschwister oder Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft) Anwendung finden (bejahend *Söffing*, BB 2000, 381 [392]; *Gröpl*, DStZ 2001, 65; aA wohl *Hutter*, KFR F. 3 EStG § 9, 7/99, 415; *Teller in LBP*, § 9 Rz. 29 [6/2017], die auf die nur bei Ehegatten anwendbare zivilrechtl. Rechtsfigur der „ehebedingten Zuwendung“ als Begr. für den ausnahmsweise zulässigen Abzug von Drittaufwendungen bei Ehegatten abstellen). Gegen eine Übertragung der für Ehegatten entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze auf Nicht-Ehegatten spricht uE, dass die Rspr. die günstige Anwendung des Kostentragungsprinzips erst durch das Eherecht begründet (*Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 227). Nach Auffassung des Großen Senats des BFH (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 778 [780 f.]) ist charakteristisch für eine Zuwendung, die ein Ehegatte ohne besondere Vereinbarung dem anderen Ehegatten macht, bereits zivilrechtl., dass sie ein Beitrag zur Verwirklichung der ehelichen Lebensgemeinschaft (§ 1353 Abs. 1 BGB; BGH v. 27.11.1991 – IV ZR 164/90, BGHZ 116, 167 [170]), also eines gemeinsamen Ziels ist. Dieses Ziel werde ua. durch die jeweilige berufliche Tätigkeit der Ehegatten verwirklicht. Auf dieser Grundlage scheint es uE geboten, die Ausnahmeregelungen auf Ehegatten zu beschränken.

44 b) Übernahme von Aufwendungen für einen Dritten

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

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

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

Einstweilen frei.

45–46

3. Besonderheiten bei der AfA-Zurechnung

47

Neben der Verwirklichung des Tatbestands der entsprechenden Überschusseinkunftsart durch abnutzende Verwendung des WG setzt die persönliche Zurechnung von AfA gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. voraus, dass der Stpfl. die AHK des WG ursprünglich getragen hat (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 7 Rz. 54) oder ihm diese Aufwendungen als unentgeltlicher Rechtsnachfolger gesetzlich zuzurechnen sind (zB gem. § 11d EStDV; zum Fallbereich der Rechtsnachfolge eingehend *Ruppe* in DStJG 10 [1987], 45 [74–77]). Die Abzugsberechtigung für die AfA erfordert somit weder zivilrechtl. noch wirtschaftliches Eigentum am zu Erwerbzwecken eingesetzten WG; dessen ungeachtet dürfte aber zumindest die Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer der Regelfall sein. Zur AfA-Befugnis bei Ehegatten s. *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 29 [6/2017].

Einstweilen frei.

48–49

4. Besonderheiten bei Gesellschaften und Gemeinschaften

50

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

Entscheidend für den WKAbzug ist immer der Abfluss bei der Personenmehrheit (vgl. BFH v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322). Zahlungen eines Gesellschafters/Gemeinschafters an die Personenmehrheit zur Begleichung einer einem Dritten gegenüber bestehenden Schuld führen daher erst im Zeitpunkt des Abflusses bei dieser zu WK. Bis dahin handelt es sich lediglich um einen vermögensumschichtenden Vorgang (vgl. auch *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 133 [8/2017]).

Für die Zurechnung von WK bei der Personenmehrheit kommt es nicht darauf an, ob die Zahlungen vom Bankkonto der Personenmehrheit oder von einzelnen Be-

teiligten getätigt werden. Aufwendungen, die von einem Gesellschafter oder Gemeinschaftler (im Interesse und für Rechnung der Gesellschaft/Gemeinschaft) allein getragen werden, sind für diesen daher keine SonderWK (s.u.), sondern vielmehr WK der Gesellschaft/Gemeinschaft (BFH v. 19.9.2012 – IX B 65/12, BFH/NV 2013, 15). Es ist dann von einem Fall des abgekürzten Zahlungswegs auszugehen (so auch *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 133 [6/2017]). Dies gilt jedoch nicht, wenn weder eine Zuwendung an die Mitgesellschafter/-gemeinschaftler beabsichtigt ist noch gegen diese ein durchsetzbarer Anspruch besteht. Auf die Kenntnis der fehlenden Durchsetzbarkeit des Ausgleichsanspruchs kommt es dabei nicht an (BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/01, BStBl. II 2005, 454; BFH v. 23.11.2004 – IX R 12/04, BFH/NV 2005, 851). Vom einem Gemeinschaftler überquotal übernommene Aufwendungen (zB für ein Vermietungsobjekt) sind diesem nur dann allein zuzurechnen, wenn insoweit weder eine Zuwendung an den anderen Miteigentümer beabsichtigt ist, noch gegen diesen ein durchsetzbarer Ausgleichsanspruch besteht (BFH v. 20.1.2009 – IX R 18/07, BFH/NV 2009, 1247; FG Düss. v. 29.8.2012 – 7 K 3012/09 F, juris, rkr.).

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

Verteilung der Einkünfte auf die Gesellschafter: Das Erg. wird auf die einzelnen Mitglieder grds. entsprechend dem Beteiligungsverhältnis aufgeteilt (s. § 21 Anm. 22; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 179 [6/2018]; *Oertel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 12). Die Einkünfteverteilung erfolgt bei fehlender vertraglicher Vereinbarung entsprechend den bürgerlich-rechtl. Miteigentumsanteilen (§§ 743, 748 BGB) oder bei Gesamthandsgemeinschaften nach Köpfen (s. § 722 BGB). Soweit eine Tätigkeit im Bereich der Vermögensverwaltung ausgeübt wird, hat die anteilmäßige Zurechnung der Gesellschafter auf den jeweiligen Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen und Abflusses der WK zu erfolgen (BFH v. 19.8.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 49a [7/2003]). Aus diesem Grund können einem Gesellschafter bei entgeltlichem Eintritt in eine Gesellschaft WK nicht zugerechnet werden, die vor seinem Eintritt entstanden sind (vgl. *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 49a [7/2003]). Nur die Altgesellschafter erfüllen insoweit in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit den Einkunftserzielungstatbestand. Eine schuldrechtl. Rückbeziehung des WKAbflusses auf den Neugesellschafter ist mit stl. Wirkung nicht möglich (Rückwirkungsverbot).

► **Zulässigkeit abweichender Vereinbarungen:** Die einzelnen Gesellschafter bzw. Gemeinschaftler können allerdings grds. mit stl. Wirkung eine vom Beteiligungsverhältnis abweichende Zurechnungsvereinbarung (hinsichtlich der laufenden Aufwendungen ohne AfA – hier idR Verteilung nach Eigentumsverhältnissen s. BFH v. 27.6.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674) treffen (vgl. *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 179 [6/2018]; *Oertel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 12). Von der Beteiligungsquote abweichende, gesellschafts- oder schuldrechtl. im Vorhinein vereinbarte und durchgeführte Verteilungsabreden zwischen den Anteilseignern werden mit stl. Wirkung nur anerkannt, wenn sie ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und sich damit nicht als Einkommensverwendung (§ 12 Nr. 2) darstellen (stRspr., etwa BFH v. 23.7.2004 – IX B 61/04, BFH/NV 2005, 41). Denkbar sind in diesem Zusammenhang anderweitige Zurechnungen, die sich zB an den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen oder der Kostentragung orientieren (vgl. hierzu *Thürmer* in *Blümich*, § 9

Rz. 179 [6/2018]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 21 Rz. 66 mwN auf die Rspr.; zur überquotalen Aufwandstragung durch Miteigentümer s. BFH v. 20.1.2009 – IX R 18/07, BFH/NV 2009, 1247).

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

Sonderwerbungskosten eines Gesellschafters sind die mit einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden PersGes. im wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang stehenden persönlichen Aufwendungen (einschl. AfA), welche in seinem eigenen originären Interesse stehen und keinen Eingang in die Überschussrechnung auf der Gesellschaftsebene gefunden haben (zB persönliche Finanzierungskosten der Gesellschaftereinlage, von dem Beteiligten zu tragende Fahrtkosten); es darf sich dabei nicht um aktivierungspflichtige AHK eines erwerbsgenutzten WG handeln (so auch *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 134 [8/2017]). Sie sind dem beteiligten Gesellschafter außerhalb der gemeinschaftlichen Überschussrechnung zuzurechnen (FG München v. 5.8.1998 – 1 K 3099/96, EFG 1998, 1574, rkr.; s. aber BFH v. 25.2.2009 – IX R 52/07, BFH/NV 2009, 1255, betr. Schuldzinsenabzug nach Teilveräußerung einer Immobilie). Wendet ein Gesellschafter etwas auf, was nicht im Zusammenhang mit der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung, wohl aber mit der von ihm zB nach Auflösung der Gemeinschaft allein fortgesetzten Vermietung steht, so kann dieser Aufwand nicht im Rahmen der Gemeinschaft, sondern nur bei ihm selbst zu berücksichtigen sein (vgl. BFH v. 17.12.2008 – IX R 25/08, BFH/NV 2009, 748). In solchen Fällen ist abzugrenzen, ob es sich um (nachträgliche) SonderWK im Rahmen der Gemeinschaft oder (vorab veranlasste) WK für eine zukünftige Einkunftserzielung in eigener Person handelt (so auch *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 21 Rz. 67). Trägt ein Gesellschafter Aufwendungen aus privaten Gründen, sind diese nicht als WK abziehbar (BFH v. 16.9.2015 – IX R 19/14, BFH/NV 2016, 380; *Böwing-Schmalenbrock*, NWB 2019, 3370).

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

(BFH v. 1.12.1993 – IX R 134/92, BFH/NV 1994, 547). Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die persönliche EStVeranlagung der Gesellschafter (s. § 182 AO). Zu weiteren Einheiten des WKAbzug im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung s. *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 126 [8/2017]).

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

51–52 Einstweilen frei.

VII. Verfahrensfragen

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

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

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

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

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

- § 39a Abs. 1 Nr. 1 betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Für nachgewiesene, den Pauschbetrag des § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a überschreitende WK ist die aufwendungsbezogene Eintragungsgrenze von 600 € gem. § 39a

Abs. 2 Satz 4 zu beachten; für zusammenveranlagte Ehepaare s. § 39a Abs. 3. Eine entsprechende Regelung zur Durchführung des LStAbzugs für beschränkt stpfl. ArbN enthielt bis VZ 2011 § 39d Abs. 2 Nr. 1; § 39d wurde jedoch durch das BeitrRLUMsG aufgehoben, da die Sonderregelungen im Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale (§ 39) teilweise entbehrlich sind. Soweit die Regelungen inhaltlich noch erforderlich sind, wurden sie in § 39 Abs. 2, 3 und in § 39a Abs. 4 übernommen.

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

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

2. Nachweiserfordernisse und Feststellungslast für Werbungskosten

a) Nachweiserfordernisse

54

Nachweisverpflichtung des Steuerpflichtigen für Werbungskosten: Die im Rahmen einer Überschusseinkunftsart dargelegten und geltend gemachten WK (zur Zurechnungsfrage s. Anm. 40) sind vom Stpfl. auf Verlangen der FinVerw. (zum Amtsermittlungsprinzip s. § 88 AO), uU auch des FG als Tatsacheninstanz (s. § 76 FGO; dazu instruktiv BFH v. 3.8.1984 – VI R 147/81, BB 1986, 1497) sowohl hinsichtlich ihres Entstehungsgrunds als auch hinsichtlich ihrer Höhe nachzuweisen, zumindest – ggf. im Wege der Schätzung gem. § 162 AO – glaubhaft zu machen; Entsprechendes gilt für die zeitliche Berücksichtigung von WK gem. § 11 Abs. 2. Dieser allgemeine verfahrensrechtl. Grundsatz lässt sich aus § 9a Satz 1 Halbs. 1 entnehmen. Trotz des an sich eindeutigen Wortlauts („wenn nicht höhere WK nachgewiesen werden“) lässt die Rspr. (ua. BFH v. 1.3.2002 – VI R 141/00, BFH/NV 2002, 787) und die hM (ua. von *Bornhaupt* in KSM, § 9 Rz. A 262 [7/2007]; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 86 [6/2018]; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 141 [8/2017]; s. § 9a Anm. 11) – im Wege der teleologischen Reduktion (*Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 86 [6/2018]) – zugunsten des Stpfl. die Glaubhaftmachung genügen. In diesem Zusammenhang bedeutet Glaubhaftmachung, dass aufgrund des bezeichneten Beweismittels (s.u.) ein nicht nur geringes Maß an Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit der Tatsachenbehauptung besteht (BFH v. 8.11.1979 – IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147; FG Hamb. v. 16.8.2006 – I K 45/06, nv., rkr., betr. Anforderungen an den Nachweis von geltend gemachten WK).

Mit nicht überprüfbaren bzw. nicht nachvollziehbaren bloßen Behauptungen des Stpfl. zur Veranlassung von Aufwendungen kann sich die FinVerw. auch im Interesse der Besteuerungsgerechtigkeit nicht zufriedengeben; dies gebietet darüber hinaus eine richtig verstandene Missbrauchsabwehr (s. etwa § 160 AO betr. fehlende Empfängerbenennung; s. aber zum Ausschluss des § 160 AO bei Einbehaltung und

Abführung der Bauabzugsteuer Nds. FG v. 5.2.2020 – 9 K 95/13, Az. BFH IV R 4/20). So fordert zB die Rspr. bei streitigem Abzug von Kosten für ein Fachbuch, dass der Stpfl. neben dem Titel, dem Preis und dem Kauftag auch die konkrete Verwendung für die Einkünfteerzielung nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen hat (BFH v. 22.12.2000 – IV B 4/00, BFH/NV 2001, 774; FG Münster v. 21.7.2014 – 5 K 2767/13 E, BB 2014, 2457, rkr.). Gelingt dem Stpfl. der im Einzelfall gebotene Nachweis nicht und verbleiben Zweifel an der Richtigkeit seines Tatsachenvortrags, so kann der von ihm begehrte WKAbzug nicht erfolgen (vgl. zB BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038; zur Beweislast s. Anm. 55).

In der Besteuerungspraxis liegen zahlreiche Anwendungsschwierigkeiten des § 9 im Beweisbereich (zB betr. Arbeitsmittel iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6), der daher für die vielfältigen Abgrenzungsfragen eine große Rolle spielt (vgl. etwa BFH v. 16.1.2019 – VI R 24/16, BStBl. II 2019, 376, betr. Aufwendungen eines Fußballtrainers für ein Sky-Bundesliga-Abo mit Anm. *Krüger*, jM 2019, 301; FG Düss. v. 5.11.2019 – 15 K 1338/19 E, EFG 2020, 90, rkr.: „Nachweis der nahezu ausschließlichen beruflichen Nutzung setzt uU. keine Beweisvorsorge voraus“). Das den rein materiell-rechtl. Tatbestandsmerkmalen des § 9 nachgeordnete Beweisproblem ist uE der steuersystematisch geeignete Verankerungspunkt für die objektiven Kriterien des Veranlassungsprinzips (str.; s. zum Nachweisproblem bei vorab veranlassten Erwerbsaufwendungen *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 99 ff.).

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

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

Einschränkungen der Nachweisverpflichtung gelten für verschiedene Fallgruppen:

- ▶ *Steuergesetzliche Werbungskostenpauschalen*: Teilweise entfällt das Nachweisgebot völlig (§ 9a Satz 1 Nr. 1 und 3 enthalten unwiderlegbare gesetzliche WKVermutungen in Form von Mindestbeträgen; s. zum Gesetzeszweck § 9a Anm. 5), teilweise ist es auf die Darlegung des Entstehungsgrunds von WK beschränkt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2, Nr. 5 Satz 5 betr. nicht überschreitbare Höchstbeträge für Fahrtkosten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte).
- ▶ *Verwaltungspauschalen für Werbungskosten*: Es handelt sich um auf dem Schätzweg (§ 162 AO) ermittelte, nachweisfreie Höchstgrenzen, die durch die

FinVerw. nur bei einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung unterschritten werden dürfen (BFH v. 22.4.2004 – VI B 13/04, DStRE 2004, 932; BFH v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926, betr. Übernachtungskosten von Lkw-Fahrern bei Auslandsdienstreisen). Dadurch werden sowohl der Stpfl. als auch die FinVerw. der Verpflichtung zum Einzelnachweis – zumindest in Teilbereichen – enthoben (zu weiteren Einzelheiten s. § 9a Anm. 7).

- ▶ *Verwaltungsmäßige (einzelfallbezogene) Nichtbeanstandungsgrenzen für Werbungskosten:* Sofern WK vom Stpfl. im Rahmen der örtlichen Erfahrungswerte angesetzt werden, verzichtet die FinVerw. auch außerhalb der ausdrücklich anerkannten Pauschalen aus Zweckmäßigkeit- und Vereinfachungsgesichtspunkten für verschiedene Fallgruppen auf belegmäßige Einzelnachweise und sieht stattdessen Nichtbeanstandungsgrenzen für die Geltendmachung von WK vor. Von ihrer Wirkung her ähneln diese Nichtbeanstandungsgrenzen einer Pauschalierung. Sie sind üblicherweise so ausgestaltet, dass im Anschluss an eine repräsentative Phase des WKNachweises bzw. der Glaubhaftmachung eine einzelfallbezogene Pauschalierung durch die FinVerw. akzeptiert wird, sofern davon ausgegangen werden kann, dass sich die Verhältnisse beim Stpfl. nicht wesentlich geändert haben (vgl. von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 264 mwN [7/2007]; zB 16 € für beruflich veranlasste Kontoführungsgebühren; 110 € Arbeitsmittel; s. auch BMF v. 4.12.2012 – IV C 5 – S 2353/12/10009, BStBl. I 2012, 1249; betr. Übernachtungskosten von Lkw-Fahrern auf Auslandsdienstreisen s. auch § 9a Anm. 7). Den innerdienstlichen Nichtbeanstandungsgrenzen kommt nicht die Qualität eines Pauschbetrags zu mit der Folge, dass auf deren Beachtung auch kein Rechtsanspruch besteht (so FG Hamb. v. 22.1.2003 – I 72/02, juris, rkr.; FG Brandenburg v. 25.2.1999 – 5 K 631/98 E, EFG 1999, 601, rkr.; FG Köln v. 26.7.1993 – 2 K 210/89, EFG 1994, 29, rkr.; zust. *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 152 [8/2017]). Sie begründen keinen Vertrauensschutz dahingehend, dass sie den Stpfl. von vornherein von der Belegsammlung und der Aufbewahrungsverpflichtung befreien (so FG Hamb. v. 22.1.2003 – I 72/02, juris, rkr.). Den Nachweisanforderungen ist bei der Geltendmachung geringfügiger Aufwendungen nicht bereits dadurch Genüge getan, dass deren Entstehung dem Grunde nach glaubwürdig ist.

Beweisfragen, Typisierung und Mitwirkungsbereitschaft des Steuerpflichtigen:

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

1997, 758; BFH v. 27.11.2008 – IV R 17/06, HFR 2009, 771: „nicht ermessenswidrig“; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 148 [8/2017]; *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 99, 112f., zum Anspruch des Stpfl. auf eine vorläufige StFestsetzung).

- ▶ *Prozessualer Nachweis*: Zum einen kann der Nachweis entstandener WK in streng prozessualer Form durch die anerkannten Beweismittel iSd. § 92 AO und § 81 FGO erbracht werden (vgl. *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 84 [6/2018]; zB Erteilung von Auskünften, Vorlage von Urkunden und Akten, Inaugenscheinnahme, Zeugen, Sachverständige). Dabei besteht für den Stpfl. lediglich eine Beweismittel-Benennungspflicht (§ 90 Abs. 1 Satz 2 AO); die Beschaffung der Beweismittel durch den Stpfl. ist abgesehen von Auslandssachverhalten nicht erforderlich (s.u.).

Da der WKBegriff auch subjektive, im Willensbereich des Stpfl. liegende Tatbestandselemente beinhaltet (zB bei vorab veranlassten Aufwendungen und Fehlaufwendungen), kommen als Beweisarten neben dem Anscheinsbeweis vor allem auch der Indizienbeweis in Betracht (dazu allg. *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 21 Rz. 204 ff.). Auf die durch die subjektiven Erwägungen des Stpfl. notwendigerweise auftretenden Beweisschwierigkeiten muss der Rechtsanwender angemessene Rücksicht nehmen; überspannte Anforderungen im Indizienbereich sind zu vermeiden (so ausdrücklich BFH v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355, betr. Abschlussgebühren für Bausparverträge; uE handelt es sich um eine für Beweisfragen allg. geltende Aussage). Erhöhte Nachweisanforderungen durch die FinVerw. und entsprechende Mitwirkungspflichten aufseiten der Beteiligten bestehen für WK bei Auslandsbeziehungen (s. § 90 Abs. 2 AO; vgl. *Rätke* in *Klein*, 15. Aufl. 2020, § 90 AO Rz. 7 ff. mwN zur Rspr., insbes. bei Einschaltung von Domizilgesellschaften; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 89 [6/2018]).

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

Hinsichtlich Umfang und Höhe von WK ist eine sachgerechte Schätzung gem. § 162 AO sowohl durch den Stpfl. als auch durch die FinVerw. zulässig (etwa *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 145 [8/2017]).

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

So kann der Stpfl. kleine Aufwendungen schätzen, wenn deren Entstehung und deren Höhe nach der allgemeinen Lebenserfahrung in hohem Maße glaubhaft, die Aufwendungen im Einzelnen aber nicht oder nur sehr schwer nachweisbar sind (vgl. *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 265 [7/2007]). Der WKAbzug von geschätzten, insbes. kleineren Aufwendungen (zB Parkuhren, Trinkgeldern) setzt jedoch voraus, dass der Stpfl. den Anlass der Aufwendung zwar plausibel erläutert, das Ausstellen oder Sammeln von Belegen aber nicht möglich oder nicht üblich ist, weil dies in keinem Verhältnis zur Geringfügigkeit des Betrags stehen würde (so FG Ba.-Württ. v. 8.11.2000 – 12 K 47/99, StE 2001, 168, rkr.; zust. *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 265 [7/2007]; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 145 [8/2017]; krit. FG Köln v. 16.1.2013 – 3 K 2008/07, EFG 2014, 451: „Ein Rechtssatz des Inhalts, dass es für den Nachweis geringfügiger Aufwendungen ausreicht, dass deren Entstehung dem Grunde nach glaubwürdig ist, existiert im finanzgerichtlichen Verfahren nicht“, Urteil bestätigt durch BFH v. 25.4.2017 – VIII R 64/13, BFH/NV 2017, 1325). Die Schätzungsbefugnis steht im finanzgerichtlichen Klageverfahren dem FG gem. § 96 Abs. 1 FGO iVm. § 162 AO zu. Die vom FG vorgenommene Schätzung von WK ist Tatsachenfeststellung und kann daher vom BFH nur eingeschränkt dahingehend überprüft werden, ob die Denkgesetze und allgemeinen Erfahrungssätze beachtet worden sind (vgl. BFH v. 12.9.2001 – VI R 72/97, BStBl. II 2001, 775).

Tatsächliche Verständigungen zwischen FinVerw. und Stpfl. in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung (zB bei trotz Bemühung um Aufklärung erforderlichen Wertschätzungen) sind im Interesse des Rechtsfriedens und der Besteuerungseffektivität zulässig und bindend; ein unzulässiger Vergleich über Steueransprüche bei materiell-rechtl. Fragen erfolgt dadurch nicht (allgemeine Meinung, s. Grundsatzurteil BFH v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354; BFH v. 14.9.1994 – I R 125/93, BFH/NV 1995, 369, mwN; vgl. hierzu auch umfassend *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996, 174ff.; *Seer*, BB 1998, 85; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 288 [7/2007]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 122; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 90 [6/2018]). Diese Grundsätze gelten uE auch für im Sachverhaltsbereich angesiedelte Abgrenzungs- und Zuordnungsfragen bei WK. Eine tatsächliche Verständigung über Rechtsfragen ist gleichwohl unzulässig (BFH v. 14.9.1994 – I R 125/93, BFH/NV 1995, 369).

b) Feststellungslast

55

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

Vgl. zB BFH v. 21.6.1994 – VIII R 37/91, BFH/NV 1994, 859; BFH v. 23.4.1996 – IX R 5/94, BStBl. II 1996, 595; BFH v. 24.4.1997 – VIII R 53/95, BStBl. II 1997, 682; BFH v. 27.10.1998 – IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; BFH v. 12.9.2001 – VI R 72/97, BStBl. II 2001, 775; BFH v. 12.11.2001 – VIII B 61/01, BFH/NV 2002, 220; BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038. Zu den Beweislastregeln im StRecht allg. *Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 21 Rz. 214.

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

Einer Modifikation der starren Beweislastregeln nach der Normenbegünstigungstheorie bedarf es aber auch, wenn das Sachaufklärungsdefizit nicht auf einer Mitwirkungspflichtverletzung des Stpfl. beruht (vgl. *Osterloh*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, 1992, 264 ff.; *Tenbrock*, Die Verteilung der objektiven Beweislast im Steuerrecht, 1997, 85 ff.; *Schmidt*, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, 1998, 220 ff.). In diesen Fällen ist das Beweismaß herabzusetzen (§ 162 AO; s. *Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 21 Rz. 214, zur sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 194; *Seer in Tipke/Kruse*, § 162 AO Rz. 7 ff. [1/2020] ausführl. zu fundamentalen Beweisregeln im Besteuerungsverfahren).

Verpflichtung zur Beweisvorsorge: Da den Stpfl. für die Geltendmachung von WK die objektive Beweislast als Folge verbleibender Zweifel an seinem Sachvortrag trifft, sollten frühzeitig Maßnahmen zur Nachweisvorsorge getroffen werden (zB Dokumentation des Reiseablaufs, Nachweise wegen durchgeführter Geschäftsbewirtungen). Der BFH geht in diesem Zusammenhang sogar von einer Verpflichtung des Stpfl. zur Beweisvorsorge im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht aus (vgl. BFH v. 22.12.2000 – IV B 4/00, BFH/NV 2001, 774, zur Beibringung geeigneter Aufzeichnungen zur Bestimmung des beruflichen Anteils an den Telefonkosten; s. auch *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 269 [7/2007]; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 91 [6/2018]; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 147 [8/2017]). Unter Umständen kann im Einzelfall eine Beweisvorsorge ausnahmsweise auch entbehrlich sein (FG Düss. v. 5.11.2019 – 15 K 1338/19 E, EFG 2020, 90, rkr.). Der eingeschaltete stl. Berater erfüllt insoweit eine wichtige Präventivfunktion. Gesetzliche Aufzeichnungsverpflichtungen für WK bestehen allerdings nicht (*von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 272 [7/2007]). Darüber hinaus kommt einer dezidierten Sachverhaltsaufbereitung und -darstellung im außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren eine besondere Bedeutung zu (anschaulich zur sachverhaltsbezogenen Argumentationsebene neben der rechtl. Subsumtion in stl. Konfliktfällen *Streck/Mack/Kamps*, *Der Steuerstreit*, 4. Aufl. 2017, 64–66).

3. Nachholung, Verzicht und Wahlrechte beim Werbungskostenabzug

Nachholung: Entsprechend dem abschnittsbezogenen Nettoprinzip (s. Anm. 6) können WK grds. nur im VZ der Verausgabung oder nach Maßgabe der AfA-Vorschriften vom Stpfl. bei der betroffenen Einkunftsart geltend gemacht und abgezogen werden; eine Nachholungsmöglichkeit für WK in einem anderen VZ etwa bei irrtümlich nicht angesetzten Aufwendungsbeträgen besteht im Grundsatz nicht. Anstelle einer Nachholung müssen die verfahrensrechtl. Berichtigungsmöglichkeiten (zB §§ 164, 165, 172–177 AO) durch den Stpfl. ausgeschöpft werden (zur Berichtigung bestandskräftiger StBescheide nach § 173 AO s. *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 274 [7/2007]); eine derartige nachträgliche Geltendmachung tatsächlich entstandener Erwerbsaufwendungen kommt auch im Rechtsbehelfsverfahren in Betracht, zT allerdings nur in einem begrenzten Änderungsrahmen (§ 351 AO).

Beschränkte vom Steuergesetzgeber und der Rspr. zugelassene Nachholungsmöglichkeiten bestehen bei den AfA-Vorschriften gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. (s. § 7 Anm. 69 ff.).

Verzicht auf Geltendmachung: Ob der Stpfl. auf den Abzug von WK, die er im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten nachgewiesen hat oder die dem FA aufgrund der Amtsermittlung bekanntgeworden sind, auf Antrag verzichten kann, soweit die gesetzlichen WKPauschbeträge gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 und 3 überschritten sind, ist streitig (gegen Verzichtsmöglichkeit: BFH v. 14.4.1993 – I R 120/91, BStBl. II 1993, 738, zu § 46 für nicht antragsgebundene Aufwendungen; s. aber BFH v. 8.10.1991 – IX R 162/87, BFH/NV 1992, 174, wo die Frage ausdrücklich offengelassen wurde; FG Saarl. v. 2.4.1992 – 2 K 103/88, EFG 1992, 607, rkr.; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 303a [7/2007]; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 157 [8/2017]; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 92 [6/2018]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 121: Verzichtsmöglichkeit nur bei antragsgebundenen Aufwendungen, zB zur Überschreitung von Veranlagungsgrenzen). Praktische Relevanz könnte die Problematik insbes. im Bereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a haben, da hier ggf. ein Interesse der Stpfl. besteht, die Höhe der Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zur Unterschreitung der schädlichen 15 %-Grenze und Sicherung des Sofortabzugs zu begrenzen.

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

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

Wegen der den Stpfl. treffenden Feststellungslast und seiner Mitwirkungsverpflichtung unabhängig vom Amtsermittlungsgrundsatz der FinVerw. besteht bei Fallgestaltungen beabsichtigten WKVerzichts allerdings in der Besteuerungspraxis ein nicht unwesentlicher Gestaltungsfreiraum (s. auch *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 157 [8/2017]: „faktischer Verzicht“ durch Verschweigen; *Klenk*, FR 1972, 111).

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

58–59 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Werbungskostenabzug

Schrifttum: *Bauer*, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, München 1974; *Kroger*, Zum Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, *StuW* 1978, 289; *Görlich*, Zur Systematik der Begriffe Betriebsausgaben, Werbungskosten und Aufwendungen für die Lebensführung, *DB* 1979, 711; *Kröger*, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen – Eine Erwiderung, *BB* 1979, 1284; *Offerhaus*, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, *BB* 1979, 617 und 667; *Tipke*, Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, *StuW* 1979, 193; *Söhn*, Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, *DStJG* 3 (1980), 13; *Ruppe*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, *DStJG* 3 (1980), 103; *von Bornhaupt*, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, *DStJG* 3 (1980), 149; *von Bornhaupt*, Anmerkung zu BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, *BB* 1981, 773; *Gorski*, Zur Abzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen (§ 12 Nr. 1 EStG), *DStZ* 1981, 111; *Kruse*, Über Werbungskosten, *FR* 1981, 473; *Kruse*, Streit um die Werbungskosten, *JbFfSt.* 1981/82, 164; *Richter*, Zur Deckungsgleichheit des Werbungskostenbegriffs mit dem Betriebsausgabenbegriff, *FR* 1981, 556; *Wassermeyer*, Rechtssystematische Überlegungen zum Werbungskostenbegriff, *StuW* 1981, 245; *von Bornhaupt*, Zur Problematik des WKBegriffs, *FR* 1982, 313; *Curtius-Hartung*, Zur Abgrenzung des Werbungskostenbegriffs im Einkommensteuerrecht, *StbJb.* 1982/83, 11; *Richter*, Neue Fragen zur Lohnsteuer, *KÖSDI* 1982, 4802; *Wassermeyer*, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH, *StuW* 1982, 352; *von Bornhaupt*, Ermittlung des Werbungskostenbegriffs nach dem Veranlassungsprinzip im Wege der Rechtsfortbildung, *DStR* 1983, 11; *Richter*, Neue Erkenntnisse zum Werbungskostenbegriff bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, *Inf.* 1983, 347; *Söhn*, Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung und allgemeiner Werbungskostenbegriff, *StuW* 1983, 193; *Streck*, Betriebsausgaben, Werbungskosten und Lebensführung – Grenzbereich, *KÖSDI* 1983, 4970; *U. Prinz*, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, *Gelsenkirchen* 1984; *Felix*, Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug nach der reinen Steuerrechtslehre, *KÖSDI* 1985, 5938; *Kröner*, Differenzierende Betrachtungen zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff, *StuW* 1985, 115; *Pöhlath/Raupach*, Werbungskostenabzug für Aufwendungen der allgemeinen Verwaltung privater Kapitalvermögen, *DB* 1985, 616; *Lang*, Die Einkünfte des Arbeitnehmers – Steuerrechtssystematische Grundlegung, *DStJG* 9 (1986), 15; *U. Prinz*, Grundsatzbetrachtungen zum Werbungskostenbegriff, *FR* 1986, 397; *Walz*, Steuerrechtliches Case Law oder Dictum des Gesetzgebers?, *StuW* 1986, 21; *Felix*, Gemischte Ausgaben: Ausnahmen vom Aufteilungs- und Abzugsverbot (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG), *KÖSDI* 1987, 6733; *Wanner*, Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge, *StuW* 1987, 302; *Wüllenkemper*, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, *Köln* 1987; *Hirsch*, Die Einordnung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG in das System der Überschufrechnung, *DStR* 1988, 197; *Jakob/Wittmann*, Von Zweck und Wesen steuerlicher AfA, *FR* 1988, 540; *Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, *Gutachten F.* 57. DJT Mainz 1988, 39 und 92; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, *Habil.* Köln 1981/88; *Ley*, Neue Rechtsprechung und Verwaltungstätigkeit zu Reisekosten und doppelter Haushaltsführung, *KÖSDI* 1988, 7375; *Loy*, Aufbruch eines privaten PKW und Diebstahl des Autoradios

oder anderer Vermögensgegenstände anlässlich beruflich veranlaßter Fahrten, DB 1988, 21; Meyer, Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStZ 1988, 200; Mittmann, Aufwandsverteilung- und -übertragung durch AfA nach § 9 EStG?, DStZ 1988, 251; Seitrich, Einbringung zum Teilwert auch ohne Betriebsvermögen?, BB 1988, 734; Söffing, Die Angleichung des Werbungskostenbegriffs an den Betriebsausgabenbegriff, DB 1990, 2086; Krüger, Führen Werbungskosten zu Überschusserzielungsvermögen?, FR 1995, 633; U. Prinz, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StuW 1996, 267; Rauch, Nachträgliche Werbungskosten – Zu späte Aufwendungen, Diss. Frankfurt/Berlin 1996; Kreft, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Diss. Berlin/ua. 2000; Stapperfend, Über Werbungskosten und Betriebsausgaben, in Drenseck/Seer (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 533; Fuhrmann, Brennpunkte und neue Rechtsentwicklungen zum Werbungskostenabzug, KÖSDI 2002, 13213; Hundsdoerfer, Die einkommensteuerliche Abgrenzung von Einkommenserzielung und Konsum, Wiesbaden 2002; Kreft, Studienkosten als (vorab) veranlasste Erwerbsaufwendungen, FR 2002, 657; Rademacher-Gottwald, Das steuerliche Arbeitsvermögen – ein Beitrag für mehr Steuergerechtigkeit, FR 2003, 336; Wolf/Schäfer, Abgrenzung der beruflichen von der privaten Sphäre im Wandel, DB 2004, 775; Bergkemper, Die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für den Abzug beruflicher/betrieblicher Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, StuW 2006, 311; Drenseck, Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip, FR 2006, 1; Seitz, Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, FR 2006, 201; Lang, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3; Tipke, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, BB 2007, 1525; Tipke, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, 201; Drüen, Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, StuW 2008, 3; Pfab, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, Frankfurt am Main 2008; Tipke, Verteidigung des Nettoprinzips, DB 2008, 263; Lehner, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, 185; Weber-Grellet, Unzulässige Diskriminierung von Nahpendlern, DStR 2009, 349; Breinersdorfer, Abzugsverbote und objektives Nettoprinzip – Neue Tendenzen in der verfassungsgerichtlichen Kontrolle des Gesetzgebers, DStR 2010, 2492; Frye, Die Eigentumsfreiheit des Grundgesetzes als Gebot des sog. objektiven Nettoprinzips, FR 2010, 603; Hennrichs, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 237; Kämmmerer, Abgeltungssteuer und das Verbot des Werbungskostenabzugs, DStR 2010, 27; Musil, Abzugsbeschränkungen bei der Abgeltungssteuer als steuersystematisches und verfassungsrechtliches Problem, FR 2010, 149; Steck, Abzugsfähigkeit der Kosten eines Erststudiums nach den BFH-Urteilen vom 18.6.2009 – eine kritische Würdigung der Entscheidungen, DStZ 2010, 194; Bergkemper, Kosten für berufliche Erstausbildung und Erststudium unmittelbar nach Schulabschluss können in voller Höhe abziehbar sein, DB 2011, 1947; Gesserich, Erstmalige Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Erststudium nach dem Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz, SteuK 2011, 513; Hilpert, Gesetzgebungsverfahren zu Erstausbildungskosten, NWB 2011, 3835; Ismer, Wieder eine Revolution bei den Bildungsaufwendungen?, FR 2011, 846; Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, München 2011; Kirchhof, Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht, StuW 2011, 365; Mellinghoff, Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, in Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 153; Seiler, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Objektives Nettoprinzip, DStJG 34 (2011), 61; Weber-Grellet, Das Koordinatensystem des BVerfG bei der Prüfung von Steuergesetzen, FR 2011, 1028; Weitemeyer/Süß, Nachgelagerte Zahlung von Studiengebühren – Ein Plädoyer unter Berücksichtigung der steuerlichen Wirkungen, NJW 2011, 2844; Braun, Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines ersten Studiums, Stbg. 2012, 65; Fischer, Neuregelung der Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein Erststudium durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) v. 07.12.2011 (BGBl I 2011, 2592), jurisPR-SteuerR 2/2012, Anm. 1; Förster, Lohnt sich Bildung für den Steuerpflichtigen?, DStR 2012, 486; Gesserich, Aktuelle Rechtsprechung zum Lohnsteuerrecht, DStR 2012,

Beihefter zu Heft 14, 61; *Geserich*, Aktuelle BFH-Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung, DStR 2012, 1737; *Meeh-Bunse/Lühn*, Die Finanzierung von Studienkosten und deren steuerliche Behandlung: Aktuelle Entwicklungen, StB 2012, 84; *Neufang/Otto*, Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BeitrRLUmG), StB 2012, 16; *Streck/Mack/Kamps*, Der Steuerstreit, Köln, 3. Aufl. 2012; *Trossen*, Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Behandlung der Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium, FR 2012, 501; *Bergkemper*, Das BMF-Schreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1.1.2014, FR 2013, 1017; *Broemel*, Die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Studienaufwendungen im Wandel, DStR 2013, 2461; *Buse*, Neues von der Dienstwagenbesteuerung, P&R 2013, 247; *Grasmück*, Die Reisekostenreform ab 2014, SteuK 2013, 155; *Hollatz*, Werbungskostenabzug bei Abgeltungssteuer, DB 2013, 1208; *Mertens/Karrenbrock*, Die Abgeltungssteuer im Kontext des objektiven und subjektiven Nettoprinzips, DStR 2013, 950; *Paintner*, Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung, der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts im Überblick, DStR 2013, 217; *Bergkemper*, Lohnsteuer-Merkblatt 2014, DB 2014, Beilage Nr. 2; *Gamp*, Kosten der Erstausbildung weiter nur begrenzt abziehbar – Scharfe Abgrenzung zu abziehbaren Zweit-Ausbildungskosten geboten, Arbeit und Recht 2014, 71; *Kanzler*, Anmerkungen zum Vorlagebeschluss des BFH vom 21.11.2013, IX R 23/12, FR 2014, 371 und 375; *Kreft*, Berufsausbildung Privatsache? – Fehlende Akzeptanz der BFH-Rechtsprechung durch den Steuergesetzgeber, SteuStud. 2014, 599; *Merker*, Änderungen des steuerlichen Reisekostenrechts und der Unternehmensbesteuerung, StWa. 2014, 9; *Nöthen*, Neue Regeln für Dienstreisen, Arbeit und Arbeitsrecht 2014, 40; *Schramm/Harder-Buschner*, Die „erste Tätigkeitsstätte“ – Gesetzliche Definition und Sonderfälle, NWB 2014, 26; *Seifert*, Überblick über das Einführungsschreiben zum steuerlichen Reisekostenrecht 2014, DStZ 2014, 13; *Siegers*, Steuerliche Auswirkungen des am 1.1.2014 in Kraft getretenen geänderten Reisekostenrechts, EFG 2014, 146; *Titgemeyer*, Zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen im Rahmen eines (Erst-)Studiums, DStZ 2014, 189; *Berger*, Die Familienheimfahrt im Rahmen der doppelten Haushaltsführung, NWB 2015, 3392; *Dötsch*, Einkommensteuerrechtlicher Abzug der durch Refinanzierungsdarlehen verursachten Schuldzinsen, die nach der Veräußerung oder Aufgabe außerbetrieblicher Einkunftsquellen entstehen, in *Fischer/Mellinghoff* (Hrsg.), Festgabe Heinrich List, Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 2015, 66; *Formel*, Schuldzinsen als nachträgliche WK bei den Einkünften aus VuV, EStB 2015, 321; *Gehm*, Aktuelle Rechtsprechung zur einkommensteuerlichen Berücksichtigung von Strafverteidigungskosten, StBW 2015, 709; *Gehm*, Kosten eines Strafverfahrens, EStB 2015, 30; *Geserich*, Abgrenzung beruflicher und privater Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, 10 Jahre Deutscher Finanzgerichtstag – Für ein besseres Steuerrecht/Steurgerechtigkeit und Effektivität (10. und 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014), Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 2015, 193; *Geißler*, Abzugsfähigkeit nachträglicher Schuldzinsen – eine vergleichende Darstellung, NWB 2015, 332; *Götz*, Vorweggenommene Erbfolge bei Personengesellschaften: Berücksichtigung von Beratungs-/Notarkosten, FR 2015, 1123; *Günther*, Die „berufliche Veranlassung“ bei doppelter Haushaltsführung, EStB 2015, 102; *Heine/Trinks*, Doppelte Haushaltsführung im Mehrgenerationenhaushalt, NWB 2015, 3156; *G. Kirchhof*, Abgrenzung beruflicher und privater Aufwendungen aus der Sicht der Wissenschaft, 10 Jahre Deutscher Finanzgerichtstag – Für ein besseres Steuerrecht/Steurgerechtigkeit und Effektivität (10. und 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014), Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 2015, 219; *Neufang*, Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind möglich, StB 2015, 435; *Patzner/Joch*, Die negativen Zinsen als neue Herausforderung bei der Ertragsbesteuerung, BB 2015, 221; *A. Schmidt*, Das neue lohnsteuerliche Reisekostenrecht – einfacher oder nur anders?, NWB 2015, 1758; *Thiemann*, Das Abzugsverbot für die Berufsausbildungskosten – Mehr oder weniger Gestaltungsspielraum für den Steuergesetzgeber, JZ 2015, 866; *Warnke*, Neue Rechtsprechung zur Entfernungspauschale, EStB 2015, 24; *Watrin/Riegler*, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Verlusten aus Währungsswaps, FR 2015, 1049; *Beyer*, Steuerstrafrechtliches Kompensationsverbot – Ausnahmen und Auswirkungen, NWB 2016, 772; *Bruschke*, Bürgschafts- und Darlehensverluste von Arbeitnehmern, DStZ 2016, 623; *Cropp*, Überprüfung der Entfernungspauschale und der Abzugsbeschränkungen für Aufwendungen für ein Arbeitszimmer sowie für die eigene

Berufsausbildung am Maßstab des pflichtbestimmten Aufwands, FR 2016, 58; *Cropp/Schober*, Ist das Abzugsverbot für Aufwendungen für eine erste Berufsausbildung verfassungswidrig?, FR 2016, 837; *Dabitz*, Besteuerung von Erwerbsschadensersatz bei Personenschäden, Zeitschrift für Schadensrecht 2016, 364; *Engelberth*, Behandlung nachträglicher Schuldzinsen, NWB 2016, 20; *Geserich*, Feste feiern mit dem Finanzamt?, NWB 2016, 2500; *Geserich*, Doppelte Haushaltsführung: Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort, NWB 2016, 2258; *Glock/Scharenberg*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Strafverteidigerkosten – Voraussetzungen und Praxishinweise, Strafverteidiger Forum 2017, 92; *Güsmer/Wick*, Abzugsfähigkeit von gemischt veranlassten Aufwendungen im internationalen Kontext, DB 2016, 1465; *Haase*, Abgrenzungsfragen bei der Zuordnung von Aufwendungen zu laufenden Einnahmen oder Veräußerungsgewinnen, FR 2016, 159; *Heinel/Trinks*, Zur Abzugsfähigkeit von Kosten für einen Schlüsseldienst, Stbg 2016, 394; *Herkens*, Hausgeldzahlungen bei vermietetem Wohneigentum, EStB 2016, 345; *Hermes*, Die nicht erkannte oder ungewollte erste Tätigkeitsstätte, NWB 2016, 2022; *Isenhardt*, Homeoffice: Einrichtung und Ausgestaltung, DB 2016, 1499; *Kaligin*, Probleme bei der Dokumentation der Gewinnerzielungsabsicht bei sog. Leerstandimmobilien, StBp. 2016, 76; *Maciejewski*, Die steuerliche Behandlung von Studienaufenthalten im Ausland, FR 2016, 882; *Mathäus*, Ertragsteuerliche Berücksichtigung von Forderungsverlusten im Privatvermögen, FR 2016, 888; *Meyering*, Von „guten“ und von „schlechten“ Studienaufwendungen, DB 2016, Heft 7, M5; *Oberloskamp*, „Aufgabeaufwendungen“ als vergebliche Werbungskosten, EStB 2016, 471; *Schmitz-Herscheidt*, Sofortabzug eines Disagios, NWB 2016, 2651; *Schumann*, Steuerliche Berücksichtigung von Wertminderungen des Grund und Bodens, EStB 2016, 65; *Seifert*, Neue Entwicklungen im steuerlichen Reisekostenrecht, NWB 2016, 3253; *Titgemeyer*, Zum Sofortabzug von Damnum und Disagio im Rahmen des § 11 EStG, DStZ 2016, 687; *Urban*, Das ausschließlich beruflich/betrieblich genutzte häusliche Arbeitszimmer – eine höchstrichterliche Illusion, DStZ 2016, 747; *Weiss*, Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG, EStB 2016, 257 und 299; *Frey*, So wird Berufskleidung steuerlich berücksichtigt, AK 2017, 92; *Geserich*, Verfassungsmäßigkeit der Entfernungspauschale (Anmerkungen zum Beschluss des BFH v. 15.11.2016 – VI R 4/15, BStBl. II 2017, 228), jurisPR-SteuerR 11/2017 Anm. 3; *Geserich*, Firmenwagenbesteuerung: „Neuordnung“ der Berücksichtigung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers, NWB 2017, 706; *Geserich*, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei Nutzung durch mehrere Steuerpflichtige, NWB 2017, 848; *Geserich*, Werbungskostenabzug bei Benutzung eines Privatflugzeugs (Anmerkungen zum Urteil des BFH v. 19.1.2017 – VI R 37/15, BStBl. II 2017, 526), jurisPR-SteuerR 23/2017 Anm. 2; *Günther*, Vergeblicher Aufwand bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, AStW 2017, 845; *Günther*, Entfernungspauschale: Berücksichtigung einer längeren Strecke als „offensichtlich verkehrsgünstiger“, AStW 2017, 835; *Hermes*, Steuerliches Reisekostenrecht: aktuelle Entwicklungen und Zweifelsfragen, NWB 2017, 1278; *Kramer*, Werbungskostenabzug von Beteiligungsverlusten ab Arbeitnehmern, DStR 2017, 366; *Renner*, Bewirtung, insbesondere Eventmarketing, als abzugsfähige Werbemaßnahme, DStZ 2017, 725; *Albert*, Wann sind Reisen gemischt und wie werden sie aufgeteilt?, FR 2018, 257; *Beiser*, Kursverluste aus Fremdwährungskrediten bei Vermietung und Verpachtung – eine Kritik an der Rechtsprechung des BFH, DStZ 2018, 86; *Bruschke*, Pkw-Überlassung an Arbeitnehmer und Gesellschafter, DStZ 2018, 119; *Bruschke*, Doppelte Haushaltsführung, DStZ 2018, 507; *Bruschke*, Arbeitszimmerkosten in der steuerlichen Praxis, DStZ 2018, 671; *Dimsic*, Ersatz von Unfallschäden bei dienstlichem Einsatz des Privat-Kfz, BB 2018, 376; *Günther*, Kürzung der Verpflegungspauschalen bei Gestellung von Mahlzeiten, AStW 2018, 899; *Günther*, Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte, AStW 2018, 720; *Günther*, Werbungskostenabzug für doppelte Haushaltsführung bei Auslandssemester, AStW 2018, 261; *Günther*, Keine vorweggenommenen Werbungskosten während des Bezugs von Arbeitslosengeld, AStW 2018, 24; *Günther*, Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung, AStW 2018, 268; *L’habitant/Heuser*, Reisekosten anlässlich von Betriebsveranstaltungen, NWB 2018, 1681; *Loschelder*, Umgekehrte Familienheimfahrten und zumutbare Belastung, StuW 2018, 136; *Mader*, Die steuerliche Behandlung von Bestechungsgeldern, B+P 2018, 546; *Paus*, Schuldzinsabzug nach Verkauf des Grundstücks, EStB 2018, 220; *Schmitz-Herscheidt*, Nachträgliche Schuldzinsen bei Vermietungseinkünften, NWB 2018, 1556; *Stockhausen*, Steuerfalle häusliches Arbeitszimmer in der eigenen Immobilie, PFB 2018, 269; *Veser/Schulz*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten, DStZ 2018, 296; *Wacker*, Das Ver-

anlassungsprinzip national und international, BB 2018, 2519; *Günther*, Kosten für Schulhund als Werbungskosten, AStW 2019, 260; *Günther*, Berücksichtigung von Kosten für Taxifahrten zur Wohnungsbesichtigung als Umzugskosten, AStW 2019, 431; *Günther*, Kosten einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten, EStB 2019, 183; *Hermes*, Mahlzeitengestellung bei Flugreisen in der Business-Class und bei Zugang zu einer Lounge, NWB 2019, 3132; *Heuser*, Neue Regeln zur Nutzungsüberlassung von (Elektro-)Fahrrädern und Elektro-Dienstwagen, LGP 2019, 006; *Köstler*, Einrichtungsgegenstände zusätzlich zur 1.000-EUR-Grenze abziehbar, AStW 2019, 584; *Krüger*, Das neue Reisekostenrecht in der Rechtsprechung des BFH, jM 2019, 384; *Krüger*, Erste BFH-Rspr. zum neuen Reisekostenrecht, DB 2019, 2143; *Lang/Andert*, Maklerkosten bei Grundstücksveräußerungen als Werbungskosten abzugsfähig?, SWK Steuern, 728 (16/2019); *Perschon*, Unterkunftsstellen im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung, AktStR 2019, 447; *Perschon*, Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung/Erststudium, AktStR 2019, 425; *Rüsch*, Der Korrespondenzbegriff im Steuerrecht, FR 2019, 759; *Seifert*, Erste Tätigkeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 4 S. 3 EStG, AktStR 2019, 583; *Stein*, Zur Feststellung der Vermietungsabsicht bei Leerstand von Wohnraum, StBp. 2019, 100; *Weigel*, Neues Reisekostenrecht: Entfernungspauschale bei Auswärtstätigkeit, DB 2019, 1000; *Depl*, Steuerliche Behandlung von Negativzinsen im Privat- und Betriebsvermögen, DB 2020, 362; *Hey*, Vereinfachungszwecknormen im Lohnsteuerrecht: Anspruch und Wirklichkeit, FR 2020, 1; *Ismer*, Einkommensteuerliche Behandlung von Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und Erststudium verfassungsgemäß, DStR 2020, 681; *Kaminski*, Erhaltungsaufwendungen bei Immobilien nach dem Tod des Nießbrauchers, StBp 2020, 13; *Köster*, Zur Verfassungskonformität des Ausschlusses des Werbungskostenabzugs für Erstausbildungskosten, DStZ 2020, 152; *Kreft*, Doppelte Haushaltsführung bei Ledigen mit Mehrgenerationenhaushalt als Haupthausstand, GStB 2020, 172; *Kreft*, „Update“ zur doppelten Haushaltsführung, GStB 2020, 131; *Mader*, Firmenwagenbesteuerung - Sonderregelungen für Elektrofahrzeuge usw. ab 2020, B+P 2020, 38; *Mader*, Aktuelle Steuerfragen zum häuslichen Arbeitszimmer, B+P 2020, 328; *Schlegel/Junkers*, Zur Unterscheidung zwischen Herstellungskosten und Werbungskosten bei Abwasserkanalanisierungen, NWB 2020, 614; *Stein*, Die Totalüberschussprognose bei den Vermietungseinkünften, StBp. 2020, 8; *Titgemeyer*, Kritische Würdigung der Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, DStZ 2020, 16.

I. Allgemeiner Werbungskostentatbestand (Abs. 1 Satz 1)

60 1. Überblick über die Tatbestandsmerkmale

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

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

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

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

Diese Merkmale lassen (zu Unrecht) die stl. maßgebliche Leistung des Stpfl. (Tätigkeit, Handlung oder sonstige Leistung), die Gegenstand der jeweiligen Einkunftsart (nichtselbständige Tätigkeit, Kapitalüberlassung, VuV, sonstige Leistung) und auf Einkunftserzielungsabsicht ausgerichtet ist, als notwendiges Bindeglied unerwähnt und bleiben in ihrer finalen Ausrichtung („zur“ Erwerbung usw.) hinter dem Veranlassungsprinzip des BABegriffs (§ 4 Abs. 4) umfangmäßig zurück; der BFH hat indes den WKBegriff im Wege der Rechtsfortbildung iSd. sog. Veran-

lassungsprinzips erweitert (s. Anm. 130; krit. hierzu *Stapperfend*, FS Kruse, 2001, 533 [534 ff.]).

Der WK-Begriff lässt sich demnach etwa wie folgt umschreiben:

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

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

Einstweilen frei.

61–64

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

a) Begriff der Aufwendungen (= Ausgaben)

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

65

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

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

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

So zB BFH v. 27.2.1985 – I R 20/82, BStBl. II 1985, 458; BFH v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108; BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830; BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 338; BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 12; *Oertel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 6; *Teller in LBP*, § 9 Rz. 8 (6/2017); *von Bornhaupt in KSM*, § 9 Rz. B 14 ff. (7/2003); *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 103 (6/2018); *Lochte in Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 43 (11/2018); *Offerhaus*, BB 1979, 617; *Wanner*, StuW 1987, 302 (306).

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

Insbesondere *Stapperfend*, FS Kruse, 2001, 533 (550 f.); s. auch § 4 Anm. 752 mwN; *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 229, die Aufwendungen im engeren, bilanzrechtl. Sinn als Aufwand und im weiteren, strechtl. Sinn als Oberbegriff für Aufwand und Ausgaben definiert; *Kröner*, StuW 1985, 115 (116); *Söhn*, StuW 1991, 270 (272); *Ring*, DStZ 1980, 155 (157): Aufwendungen im Sinne von laufendem Aufwand oder Kosten.

Für den Bereich der BA wird diese Auffassung teilweise aus der Formulierung des § 4 Abs. 5 Satz 1 („Die nachfolgenden Betriebsausgaben dürfen ...“) hergeleitet. Danach gehörten zu den nicht abziehbaren BA auch die unter § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser), § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (häusliches Arbeitszimmer) und § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen) fallenden Absetzungen für betrieblichen Aufwand (vgl. *Stapperfend*, FS Kruse, 2001, 533 [551]). Dieses Argu-

ment solle auch für die Definition des Begriffs der Aufwendungen iSv. § 9 gelten, denn das Gesetz verwende den Begriff ohne Unterschied in § 4 Abs. 4 und § 9 Abs. 1 Satz 1. Aus der auf diese Weise hergeleiteten fehlenden Deckungsgleichheit der Begriffe „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ wird teilweise der Schluss gezogen, dass eine Definition des Aufwendungsbegriffs nicht im Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1 möglich sein soll, sondern eigenständig zu erfolgen habe (Begr.: die Begriffe „Aufwendungen“ und „Einnahmen“ seien keine Gegensatzbegriffe; s. hierzu ausführl. § 4 Anm. 752).

- ▶ **Stellungnahme:** Die deckungsgleiche Begriffsinterpretation von Ausgabe und Aufwendung ist uE zutr., zumal auch im Rahmen des Abs. 1 selbst die Begriffe abwechselnd verwendet werden (s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2, der von Ausgaben spricht; vgl. auch Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 6). Der Katalog der nicht abzehbaren BA (insbes. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3, 6b und 7) ist uE kein überzeugender Beleg dafür, dass der Begriff der Aufwendungen nicht nur den tatsächlichen Aufwand, sondern auch den betrieblichen Aufwand umfasst, denn der Begriff „Aufwand“ wird in den angeführten Vorschriften (wörtlich) nicht erwähnt. Allerdings sollten sich Gesetzgebung und Rechtsanwender generell mehr um dogmatisch fundierte, einheitliche Sprachregelungen bemühen.

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

- ▶ **Gegenstand der Aufwendung** müssen Güter sein, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Neben Nominalgütern (insbes. Barleistungen in Form inländ. oder ausländ. Zahlungsmittel) fallen daher sämtliche einen konkretisierbaren wirtschaftlichen Wert verkörpernden Sachgüter, Rechte und sonstigen Vorteile unter den Begriff der Aufwendung; zur Bewertung s. Anm. 104. Barausgaben setzt der Aufwendungsbegriff somit nicht zwingend voraus.
- ▶ **Tatsächliche Vermögensminderung:** Die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter müssen im Rahmen einer der Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 aus dem Vermögen des Stpfl. tatsächlich abfließen; es müssen somit reale Vermögenswerte aufgeopfert bzw. wirtschaftlich verzehrt werden, die der einkunftserzielenden Person oder Personenmehrheit zuzurechnen sind (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, unter C.III.2.d aa; BFH v. 22.9.2005 – IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279, betr. Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen; wegen Zurechnungsfragen und der besonderen Problematik von Drittaufwendungen vgl. Anm. 40, 43). Abfließen bedeutet dabei das Ausscheiden eines Guts aus dem Vermögen des Aufwendenden durch Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (vgl. BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825; Hess. FG v. 16.1.2009 – 1 V 2468/08, nv., rkr., betr. Buchung von Ausgaben zu Lasten eines im laufenden Geschäftsverkehr eingesetzten Kontokorrentkontos; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 104 [6/2018]; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 9 [5/2017]; *Lochte* in *Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 44 [11/2018]). Dies entspricht uE dem abschnittsbezogenen Leistungsfähigkeitsprinzip. Nur ausnahmsweise können WK vorliegen, ohne dass eine tatsächliche Vermögensminderung eintritt (etwa beim Ansatz der Entfernungspauschale, vgl. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 12, unter Hinweis auf BFH v. 18.4.2013 – VI R 29/12, BStBl. II 2013, 735, betr. dHf.; Anm. 442 und 40).

Für die stl. Aufwendungsqualifikation ist unerheblich, ob es sich um laufende, einmalige, größere oder kleinere erwerbsbezogene Vermögensminderungen handelt.

Auch die AHK von im Einnahmeerzielungsprozess eingesetzten WG bilden Aufwendungen im Sinne einer Minderung des übrigen Vermögens; eine WKBerücksichtigung kommt allerdings im Wesentlichen nur im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 für abnutzbare WG in Betracht (zu Vermögensaufwendungen generell s. Anm. 68, 186–188).

Eine endgültige wirtschaftliche Belastung muss mit der Verausgabungshandlung nach hM allerdings nicht einhergehen (vgl. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 12; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 19a [7/2003]; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 106 [6/2018]; s. allerdings BFH v. 7.11.2001 – XI R 24/01, BStBl. II 2002, 351, zur Erforderlichkeit einer endgültigen Belastung bei den SA; eingehend Anm. 77; aA *Trzaskalik*, *StuW* 1985, 222 [226–228], der wegen periodenübergreifender Sinnzusammenhänge das Belastungsprinzip anwenden will; uE nicht überzeugend, da stl. Leistungsfähigkeit abschnittsbezogen ermittelt wird). Eine Verpflichtung zur Kostentragung durch den Stpfl. lässt sich dem Aufwendungsbegriff ebenfalls nicht entnehmen (vgl. *D. Meyer*, *BB* 1986, 986 [988]). Erwerbsbezogene Ersatzleistungen etwa, die der Stpfl. von anderer Seite erhält (zB durch Versicherungen), bilden vielmehr – entsprechend dem Grundsatz der Einzelbeurteilung – separat zu erfassende Einnahmen im Jahr des Zuflusses (§ 11 Abs. 1) bei der betroffenen Einkunftsart; Gleiches gilt bei Entstehen eines Rückforderungsanspruchs zum Realisationszeitpunkt (s. eingehend Anm. 77).

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

Keine Aufwendungen bei fehlender Vermögensminderung: Fehlt es an einem tatsächlichen Abfluss und tritt keine Vermögensminderung ein, liegen im Grundsatz keine Aufwendungen vor, die als WK abgezogen werden können (s. aber *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 16 [6/2017], die auf die Ausnahme der WKPauschalen in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 und Pauschbeträge in § 9a hinweist; s. Anm. 54). Daher ist in folgenden Fällen der Aufwendungsbegriff nicht erfüllt:

- ▶ *Ersparte Aufwendungen*, zB ersparte Dienstreisekosten durch Übernachtung bei Freunden oder Nichtausführung einer Reparatur (vgl. BFH v. 5.12.1990 – I R 5/88, BStBl. II 1991, 308); anders aber, wenn ersparte Aufwendungen zu einer stpfl. Einnahme führen (vgl. BFH v. 4.6.1996 – IX R 70/94, BFH/NV 1997, 20, mwN; BFH v. 15.1.2009 – VI R 37/06, BStBl. II 2010, 111, betr. Übernahme einer Geldauflage durch den ArbG; BFH v. 3.2.2011 – VI R 9/10, BFH/NV 2011, 976, betr. Gemeinschaftsunterkunft/-verpflegung). Siehe hierzu auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 15; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 12 (6/2017).
- ▶ *Entgangene Einnahmen* (erfüllen nicht den Aufwendungsbegriff: BFH v. 19.4.2012 – VI R 7/92, BStBl. II 2013, 699); zB unfreiwillig bei Arbeitslosigkeit (BFH v. 15.12.1977 – VI R 102/75, BStBl. II 1978, 218); wenn Stpfl. keinen Mieter findet oder einen zugesagten Vorteil nicht erhält (vgl. BFH v. 29.1.1982 – VI R 59/78, nv.; BFH v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160, betr. Erhalt des abgezinster Kaufpreises vor Fälligkeit) oder freiwillig durch Verzicht zB auf

Bruttomieterlöse (vgl. BFH v. 10.8.1988 – IX R 20/84, BFH/NV 1989, 161) oder Urlaubsgeld (FG Brandenb. v. 11.4.2001, EFG 2001, 886, rkr.).

- ▶ *Fiktive Ausgaben* (vgl. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 15, unter Hinweis auf BFH v. 19.4.2012 – VI R 7/92, BStBl. II 2013, 699, betr. Mietentschädigung gem. § 8 Abs. 3 BUKG); kein WKAbzug auch für Aufwendungen zur Ermittlung fiktiver Einnahmen, s. BFH v. 20.11.2012 – VIII R 29/10, BStBl. II 2013, 344.
- ▶ *Einsatz der eigenen Arbeitskraft* (BFH v. 27.8.1993 – VI R 7/92, BStBl. II 1994, 235, betr. Eigenleistung bei Reparatur eines Kfz.; BFH v. 18.2.2020 – VI B 20/19, nv.: Eigenleistungen des ArbN für die außerdienstliche Nutzung eines ihm überlassenen betrieblichen Kfz. des ArbG führen nicht zu WK).
- ▶ *Nicht realisierte Verluste*, zB bei Aktien (vgl. *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 105 [6/2018]).

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

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

AllgM, s. etwa von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 17a und B 155 (7/2003); von *Bornhaupt*, FR 1982, 313 (315); *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 79 ff.; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 104 (6/2018); s. auch BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44, zu unfreiwilligem Verlust eines privaten WG als WK; BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762, betr. Diebstahl eines betrieblichen Pkw. während privater Umwegfahrt; aA FG Köln v. 29.10.1980 – I (VII) 584/79 E, EFG 1981, 128, rkr.; *Wassermeyer*, DStR 1982, 557: nur bewusste und gewollte Vermögensdispositionen.

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

66–67 Einstweilen frei.

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

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

Vgl. *Offerhaus*, BB 1979, 617; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 21 (7/2003); *K. Bauer*, *Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten*, 1974, 4, 8; s. auch BFH v. 23.2.1951 – IV 81/50 S, BStBl. III 1951, 77 (78), betr. aktivierungspflichtige BA; BFH v. 7.7.1992 – VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461; s. auch Anm. 65.

- ▶ *Erweiterung des Aufwendungsbegriffs durch Abs. 1 Satz 3 Nr. 7*: Abweichend vom ausgabenidentischen allgemeinen Aufwendungsbegriff sieht Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 mit dem Verweis auf verschiedene Abschreibungsregelungen eine am Aufwand orientierte Verteilung vorangegangener Ausgaben vor; insoweit wird eine rechtsbegründende Erweiterung des Begriffs der Aufwendung geregelt, der insoweit als Oberbegriff fungiert (vgl. *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 108 [6/2018], zur streitigen Frage der Rechtsnatur der AfA mwN; s. auch § 4 Anm. 752).

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

Kosten: Der dem betriebswirtschaftlichen Sprachgebrauch entstammende Kostenbegriff (= bewerteter sachzielbezogener Güterverbrauch einer Periode; vgl. *Menrad* in *Grochla/Wittmann*, *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, 1975, Bd. 2, Sp. 2280) ist bei systematischer Betrachtung inhaltlich ebenfalls vom Aufwendungsbegriff abzugrenzen. Der Gesetzgeber verfährt dagegen sprachlich unpräzise und verwendet die Ausdrücke synonym (vgl. *Lochte* in *Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 43 [11/2018]: „Bei Werbungskosten können die Begriffe „Ausgabe“, „Aufwendung“ und „Kosten“ als synonym verwandt werden“); so beinhaltet bereits der Begriff Werbungs-„kosten“ den Kostenbegriff als Wortbestandteil, ohne ihm allerdings den betriebswirtschaftlichen Sinngehalt zuzumessen. Auch die bilanzrechtl. Begriffe „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ sind sprachlich ungenau; gemeint sind „Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen“ (vgl. *Offerhaus*, BB 1979, 617).

Einstweilen frei.

69–70

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

71

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

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

Beispiel:

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

72–74 Einstweilen frei.

b) Aufwendungen und kompensierende Ansprüche bzw. Leistungen

75 aa) Grundsatz der getrennten Beurteilung bei Überschusseinkünften

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

Daraus folgt zweierlei: Kompensierende Ansprüche oder Leistungen

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

Beispiel:

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

bb) Behandlung sog. kompensierender Ansprüche bei Überschusseinkünften

76 (1) Fälle sog. kompensierender Ansprüche

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

- Einnahmen müssen wegen einer von vornherein fehlenden oder später wegfallenden Anspruchsgrundlage vom Stpfl. zurückgezahlt, zurückgegeben oder Dritten ersetzt werden bzw. sind rückforderbar (zB BFH v. 4.5.2006 – VI R 19/03, BStBl. II 2006, 832; BFH v. 29.1.2009 – VI R 12/06, BFH/NV 2009, 1105; BFH v. 14.4.2016 – VI R 13/14, BStBl. II 2016, 778; jeweils betr. Rückerstattung überzahlten Arbeitslohns);
- Aufwendungen müssen wegen einer von vornherein fehlenden oder später wegfallenden Anspruchsgrundlage an den Stpfl. vom Empfänger zurückgezahlt, zurückgegeben oder von Dritten ersetzt werden bzw. sind rückforderbar.

Zur Unterscheidung von der wirtschaftlichen Rückgängigmachung eines Geschäftsvorfalles durch selbständiges Rechtsgeschäft s. *Trzaskalik*, StuW 1985, 222 Fn. 1 (er spricht zusammenfassend und anschaulich von „gestreckten, periodenübergreifenden Tatbeständen“); s. auch die Begriffsabgrenzungen bei *Wüllenkemper*, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 1–5, der den gesetzlich nicht zu findenden Begriff des Rückflusses in den Mittelpunkt stellt. Wegen der in Kompensati-

onsfällen uU auftretenden verfahrensrechtl. Beweisprobleme s. *Wüllenkemper*, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 97 f.

Die kompensierende Rechtsbeziehung besteht

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

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

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

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

77

Nach hM ist grds. davon auszugehen, dass die sich kompensierend gegenüberstehenden Abzugskomponenten und Bezüge entsprechend dem abschnittsbezogenen Leistungsfähigkeitsprinzip separat zu beurteilen sind (vgl. BFH v. 26.11.2008 – X R 24/08, BFH/NV 2009, 568; BFH v. 14.4.2016 – VI R 13/14, BStBl. II 2016, 778). Die jeweilige stl. Qualifikation entspricht den allg. Regeln und hat sich einheitlich am Veranlassungsprinzip auszurichten (s. Anm. 130; insbes. § 3c ist zu beachten).

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

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

Diese Grundsätze gelten auch für die AfaA. Nach der Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443; BFH v. 13.7.2000 – VI B 184/99, BFH/NV 2000, 1470, mwN) ist auch die AfaA unabhängig von etwaigen Ersatzansprüchen im VZ des wertbeeinträchtigenden Umstands vorzunehmen. Der Stpfl. hat danach auch kein Wahlrecht, mit der Abschreibung zu warten, bis feststeht, ob und in welcher Höhe der eingetretene Schaden ersetzt wird (so zutr. *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 37 [6/2017]).

Eine saldierende, zeitübergreifende Zusammenfassung als Erg. einer wirtschaftlichen Einheitsbetrachtung unterbleibt, es sei denn, die Vorgänge werden im gleichen VZ realisiert; insoweit erfolgt die Saldierung aus verfahrensökonomischen Vereinfachungsgründen (so auch *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 35 [6/2017]).

78 (3) Einzelfälle

Durchlaufende Posten und Auslagenersatz: Da der Stpfl. bei sog. durchlaufenden Posten keine ihm zuzurechnende eigene vermögensmindernde Aufwendung tätigt, sondern – den planmäßigen Ablauf unterstellt – lediglich für kurze Zeit einen Betrag im ausschließlichen oder ganz überwiegenden Interesse eines Dritten verauslagt (regelmäßig in dessen Namen und für dessen Rechnung, dh. in offener Stellvertretung gem. § 164 BGB), erfolgt kein WKAbzug (vgl. BFH v. 14.12.1999 – IX R 69/98, BStBl. II 2000, 197; vgl. auch *von Bornhaupt*, StuW 1990, 46). Dies ergibt sich auch aus der entsprechenden Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 2, wonach durchlaufende Posten weder BE noch BA darstellen (vgl. auch *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 57 [7/2003], unter Hinweis auf BFH v. 11.12.1996 – IV B 54/96, BFH/NV 1997, 290, betr. von einem selbständigen Rechtsanwalt verauslagte Gerichtsgebühren; FG München v. 28.3.2017 – 2 K 1783/14, nv., rkr., betr. Zufluss von Nettoliquidationseinnahmen bei einem Chefarzt eines Krankenhauses).

Beispiel:

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

Erst wenn der ursprünglich durchlaufende Posten zu einer tatsächlichen Vermögenseinbuße beim Stpfl. führt, erfolgt entsprechend den Veranlassungsgrundsätzen ein WKAbzug im Zeitpunkt des endgültigen Eintritts des Vermögensschadens (vgl. *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 58a [7/2003]).

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

Vom Auslagenersatz ist der WKersatz zu unterscheiden (zB ArbG ersetzt dem ArbN Aufwendungen, die bei diesem WK sind). Der WKersatz ist im Grundsatz stpfl., soweit nicht der Gesetzgeber wie zB in § 3 Nr. 16 etwas anderes bestimmt (vgl. BFH v. 19.2.1993 – VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551; § 3 Nr. 16 Anm. 3).

Irrtümlich geleistete Aufwendungen mit Werbungskostencharakter, die im gleichen oder im folgenden VZ an den Stpfl. zurückerstattet werden, sind aus Vereinfachungsgründen steuerneutral zu behandeln; dies entspricht der Beurteilung durchlaufender Posten, da es an einer tatsächlich gewollten erwerbsbezogenen Veranlassung mangelt (so auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 32; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 63 [7/2003]; s. aber *Grube*, FR 1989, 29 [31 f.]). Bei Zweifeln am Irrtumscharakter der Zahlung erfolgt zunächst eine Beurteilung als WK, bei Rückerhalt als stpfl. Einnahme.

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

Rückforderbare Werbungskosten: Auch falls gleichzeitig mit der dem ursprünglichen Charakter nach werbungskostenbezogenen Verausgabung ein Rückforderungsanspruch entsteht, hindert dies uE die Geltendmachung von WK gemäß dem sog. Ist-Prinzip nicht; der Rückforderungsanspruch ist bei erwerbsbezogener Veranlassung zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation als stl. Bezug zu erfassen.

sen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Rückforderungsanspruch zum Termin der Vorausgabung feststeht oder vom Stpfl. bestritten wird.

GLA *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 32; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 39 (6/2017); *Grube*, FR 1989, 29 (31); *Sommer*, DStR 1986, 14, betr. den Sonderfall rückforderbarer Zahlungen im Bauherrenmodell mit Hinweis auf mögliche Umqualifikationserfordernisse; so wohl auch BFH v. 22.10.2002 – VI R 16/02, BFH/NV 2003, 164, mwN; BFH v. 26.11.2008 – X R 24/08, BFH/NV 2009, 568; BFH v. 14.4.2016 – VI R 13/14, BStBl. II 2016, 778.

Einstweilen frei.

79

cc) Rückzahlung früherer Einnahmen (negative Einnahmen)

(1) Negative Einnahmen oder Werbungskosten

80

Nach der älteren, noch auf den final formulierten Wortlaut von Abs. 1 Satz 1 abstellenden höchstrichterlichen Rspr. kommt für ohne Rechtsgrund erlangte steuerrelevante Einnahmen, die vom Stpfl. an den ursprünglich Leistenden zurückerstattet werden, ein WKAbzug nicht in Betracht (Grundsatzentscheidung BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184, unter Bezugnahme auf RFH v. 8.11.1933, RStBl. 1934, 297; BFH v. 30.7.1997 – I R 11/96, BFH/NV 1998, 308; ebenso die FinVerw., zB OFD Erfurt v. 19.12.1996, FR 1997, 240, und das ältere Schrifttum, zB *Kottke*, BB 1981, 965; *Stuhldreier*, BB 1981, 1947; *Brosch*, NWB F. 3, 5200). Die neuere BFH-Rspr. spricht von einem „actus contrarius“ zu einer rechtsgrundlosen Lohn(-über-)zahlung (vgl. zB BFH v. 7.5.2009 – VI R 37/08, BStBl. II 2010, 135), verwendet aber auch heute noch teilweise den Begriff „negative Einnahmen“ (BFH v. 16.6.2015 – IX R 26/14, BStBl. II 2015, 1019; bei Rückerstattung an zuvor Zahlenden negative Einnahmen, bei Rückzahlungen an Dritten WK).

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

Rechtsfolgen: Wegen ihres besonders gearteten stl. Charakters entfällt eine Anrechnung auf die WKPauschbeträge des § 9a Nr. 1 und 3. Hierin besteht der wesentliche Unterschied zum vergleichbaren Abgrenzungsproblem bei den Gewinneinkünften (s. § 4 Anm. 765: Für den Bereich der Gewinneinkünfte kann der Meinungsstreit dahinstehen, weil er nur theoretische Bedeutung hat). Die nach Kürzung der negativen Einnahmen verbleibenden Bezüge dienen als Bemessungsgrundlage für an Einnahmen anknüpfende Berechnungen (zB für die Vorsorgepauschale gem. § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3; s. auch *Brosch*, NWB F. 3, 5200). Die Geltendmachung negativer Einnahmen ist allerdings nicht auf die Höhe der im VZ erzielten positiven Bezüge begrenzt, sondern kann auch zu einem Verlust führen (BFH v. 12.12.1958 – VI 25/57 U, BStBl. III 1959, 96; *Brosch*, NWB F. 3, 5200).

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

Aus erwerbsbezogenen Gründen zurückgezahlte Einnahmen sind vielmehr WK, die den Pauschbetrag nach § 9a verbrauchen (aA wohl *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 108: „Behandlung als negative Einnahme vorzugswürdig“).

► *Fehlende steuersystematische Berechtigung:* Im Rahmen der Überschussermittlung gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 kennt das EStG nur die Be-

griffe „Einnahmen“ und „Werbungskosten“ zur Bezeichnung der positiven und negativen Wertkomponenten. Die Rückzahlung früherer Einnahmen kann daher nur entweder als WK oder gar nicht abgezogen werden; für negative Einnahmen ist steuersystematisch kein Raum.

- ▶ *Fehlende sachliche Notwendigkeit bei Anwendung des Veranlassungsprinzips:* Interpretiert man den WKBegriff entsprechend dem Veranlassungsprinzip (s. Anm. 130), so führt auch die Rückzahlung früherer Einnahmen zu WK, falls wirtschaftlicher Auslöser der Rückzahlung die der Einkunfterzielung dienende Tätigkeit oder Leistung des Stpfl. ist. Durch die im Wege der Rechtsfortbildung vorgenommenen Erweiterung des finalen WKBegriffs im Hinblick auf Veranlassungsgrundsätze ist die von der Rspr. entwickelte gedankliche Konzeption der negativen Einnahmen entbehrlich geworden. Den wegen der Rückzahlung vor allem bei LStpfl. möglichen Ungleichbehandlungen und Abwicklungsproblemen (zB Wegfall des WKPauschbetrags gem. § 9a Nr. 1; Berücksichtigung im laufenden LStAbzugsverfahren nur durch Freibetrag gem. § 39a) müsste durch Sonderregelungen der FinVerw. im Billigkeitswege oder durch Maßnahmen des Steuergesetzgebers begegnet werden (vgl. auch § 48 Abs. 4 RegE EStG 1975, BTDrucks. 7/1470: zurückzuzahlende Einnahmen sollten als WK neben einer WKPauschale abzuziehen sein). Derartige verfahrensmäßige Schwierigkeiten und kleinere steuerökonomische Nachteile für einzelne Stpfl. berechtigen uE nicht dazu, eine im EStG steuersystematisch nicht vorgesehene neue stl. Abzugsposition zu schaffen.

Im Erg. glA *Judeich*, BB 1961, 673, in Auseinandersetzung mit *Görbing*, BB 1961, 92; *Vangerow*, StuW 1964, Sp. 759; *Jakob*, Steuern vom Einkommen, Bd. I, 1980, § 3 Rz. 23; *Wüllenkemper*, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 14–26; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 233 (7/2003); *von Bornhaupt*, DSStZ 1990, 496 (505); *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 180 (6/2018); ähnlich FG Köln v. 22.7.1981 – I (XIII) 327/78 E, EFG 1982, 184, rkr., betr. sog. negative WK; FG Düss. v. 7.11.2005 – 17 K 3987/03 F, EFG 2006, 1154, mit Anm. *Pfützenreuter*, EFG 2006, 1155, nachfolgend BFH v. 29.1.2009 – VI R 12/06, BFH/NV 2009, 1105, ohne Stellungnahme in diesem Punkt; ausdrücklich offengelassen in BFH v. 25.5.1999 – VIII R 59/97, BStBl. II 2001, 226, mit Anm. *Kempermann*, FR 1999, 947; BFH v. 26.1.2000 – IX R 87/96, BStBl. II 2000, 396, mit Anm. *Fischer*, FR 2000, 775; BFH v. 5.7.2007 – VI R 58/05, BFH/NV 2007, 1772; BFH v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299; BFH v. 12.11.2009 – VI R 20/07, BFH/NV 2010, 719. Siehe aber BFH v. 16.6.2015 – IX R 26/14, BStBl. II 2015, 1019, wonach die Herausgabe der Bestechungsgelder an den geschädigten ArbG im Abflusszeitpunkt zu WK bei den Einkünften aus § 22 Nr. 3 führt.

81 (2) Einzelheiten zum Abzug negativer Einnahmen

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

Der BFH setzt ganz entscheidend neuerdings voraus, dass Abfluss erfolgt (sog. *actus contrarius*-Rspr.; so etwa BFH v. 16.6.2015 – IX R 26/14, BStBl. II 2015, 1019).

Diese Grundsätze kommen insbes. zur Anwendung bei Rückgängigmachung sog. fiktiver Einnahmen im Bereich der Zukunftssicherungsleistungen (vgl. BFH v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299; BFH v. 12.11.2009 – VI R 20/07, BStBl. II 2010, 719; s. auch BFH v. 10.8.2010 – VI R 1/08, BFH/NV 2010, 2185):

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

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

- ▶ *Rückzahlung aufgrund rechtlicher oder tatsächlicher Verpflichtung:* Zumindest im Kapitalvermögensbereich bei Rückzahlung von Gewinnausschüttungen verlangt der BFH zur einkunftsmindernden Berücksichtigung, dass der Stpfl. dazu rechtl. oder tatsächlich verpflichtet ist.

Vgl. BFH v. 19.1.1977 – I R 188/74, BStBl. II 1977, 847; BFH v. 2.11.1977 – I R 92/75, BStBl. II 1978, 102; BFH v. 6.3.1979 – VIII R 26/78, BStBl. II 1979, 510; BFH v. 25.5.1999 – VIII R 59/97, BStBl. II 2001, 226; s. hierzu auch *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 109; *Weber-Grellet in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 20 Rz. 23 f., mwN auf die Rspr.

Unter Veranlassungsgesichtspunkten ist es uE unabhängig von der betroffenen Überschusseinkunftsart dagegen gleichgültig, ob die Rückzahlung freiwillig erfolgt oder nicht; es kommt entscheidend darauf an, ob allein oder zumindest ganz überwiegend ein erwerbs- oder privatbezogener Rückzahlungsanlass vorliegt (aA *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 109).

Gegenstand negativer Einnahmen: Die Verpflichtung zur Rückgewähr erlangter Bezüge kann sich nicht nur auf Geld (zB Lohn- oder Mietzahlungen), sondern auch auf Sachgüter erstrecken; Letztere sind uE mit den üblichen Mittelpreisen der Verbrauchsorts, subsidiär mit dem gemeinen Wert des Gegenstands im Zeitpunkt der Rückgabe zu bewerten, sodass sich uU zwischenzeitlich eingetretene Wertsteigerungen steuermindernd auswirken (str.; aA FG Berlin-Brandenb. v. 19.3.2008 – 12 K 9231/07, EFG 2008, 1280, best. durch BFH v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299; *von Bornhaupt in KSM*, § 9 Rz. B 236a [7/2003]; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 182 [6/2018]; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 111).

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

Vgl. BFH v. 4.5.2006 – VI R 33/03, BStBl. II 2006, 911; BFH v. 19.10.2016 – VI R 23/15, DStR 2017, 321; *Stuhldreier*, BB 1981, 1947; *Willenkemper*, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 73, 79–111; *von Bornhaupt in KSM*, § 9 Rz. B 67 (7/2003); *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 110; *Teller in LBP*, § 9 Rz. 48 (6/2017); *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 181 (6/2018); aA *Judeich*, BB 1961, 675; *Kottke*, BB 1981, 965 (967 f.) mit dem Hinweis, § 3c regelt nicht den Fallbereich negativer Einnahmen.

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

Unerheblich für die stl. Geltendmachung der Rückzahlungsbeträge im Abflussjahr ist dagegen, ob sich die ursprünglichen Einnahmen tatsächlich belastungserhöhend ausgewirkt haben; auch falls die Einnahmen faktisch im Einzelfall nicht der Besteuerung unterlagen (zB durch horizontalen oder vertikalen Verlustausgleich, den Abzug von SA oder agB), führt deren Rückzahlung zu negativen Einnahmen respektive WK (vgl. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 110, unter Hinweis auf BFH v. 18.9.1964 – VI 244/63 U, BStBl. III 1965, 11; dies entspricht dem Grundsatz der Einzelbeurteilung (s. Anm. 77). Gleiches gilt, wenn eine zurückgezahlte Abfindung ermäßigt besteuert worden war (BFH v. 4.5.2006 – VI R 33/03, BStBl. II 2006, 911).

► *Sonderfall der Rückzahlung zu Unrecht steuerfrei belassener Einnahmen*: Wurde allerdings eine Einnahme zu Unrecht stfrei belassen (bestandskräftig; ansonsten Berichtigung im Zuflussjahr), während sie bei zutreffender Behandlung als stpfl. qualifiziert worden wäre (gleichviel in welcher Höhe, sofern nur überhaupt dem Grunde nach ein stpfl. Bezug vorliegt), so verbietet sich uE nach den allgemeinen Grundsätzen von Treu und Glauben die Berücksichtigung des Rückzahlungsbetrags als negative Einnahme; ansonsten würde eine doppelte stl. Vergünstigung gewährt (glA FG Düss. v. 20.3.2008 – 16 K 4752/05 E, EFG 2008, 1194, best. aus anderen Gründen durch BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08 BStBl. II 2010, 198; OFD Erfurt v. 19.12.1996, FR 1997, 240; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 110; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 48 [6/2017]). Der Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung wird insoweit aus Gleichbehandlungsgründen durchbrochen. Umgekehrt müssen – aus den gleichen Überlegungen – zu Unrecht der Besteuerung unterworfenen, von Rechts wegen stfreie Bezüge bei Rückzahlung als negative Einnahmen behandelt werden (glA *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 110; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 237 [7/2003]; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 48 [6/2017]). Darüber hinaus uU im Einzelfall auftretende Härten sollten im Billigkeitswege durch die FinVerw. geregelt werden.

82–84 Einstweilen frei.

dd) Rückfluss früherer Werbungskosten (keine negativen Werbungskosten)

85 (1) Rückfluss abgezogener Werbungskosten

Keine negativen Werbungskosten, sondern Einnahmen: Der Rückempfang früherer WK durch den Stpfl. bildet stpfl. Einnahmen zum Zuflusszeitpunkt bei derjenigen Einkunftsart, bei der die Erwerbsabzüge geltend gemacht worden sind, falls der Rückfluss durch die auf Einnahmeerzielung ausgerichtete Leistung veranlasst ist (hM, vgl. BFH v. 26.11.2008 – X R 24/08, BFH/NV 2009, 568; BFH v. 24.2.2015 – VIII R 44/12, BStBl. II 2015, 649; *Wüllenkemper*, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 12–14, 32; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 64 [7/2003]; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 49 [6/2017], zumindest bei Rückempfang früherer WK von einem Dritten; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 112; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 184 [6/2016]; aA *Flies*, DB 1997, 799 [802]). Dies gilt sowohl bei unmittelbarer Rückerstattung durch den Empfänger der Leistung als auch bei Ersatz von einem Dritten (zu Letzterem s. BFH v. 13.7.2000 – VI R 184/99, BFH/NV

2000, 1470; s. Anm. 90). Unerheblich ist auch, ob der Stpfl. im Rückflusszeitpunkt noch entsprechende Einkünfte erzielt (BFH v. 28.3.1995 – IX R 86/89, BStBl. II 1995, 704). In Betracht für derartige Sachverhalte kommen sämtliche Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23; die WKPauschbeträge gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 und 3 bleiben unberührt.

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

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

Erwerbsbezogene Veranlassung: Entsprechend den Tatbestandsmerkmalen des § 8 Abs. 1 setzt der stl. Ansatz der rückempfangenen Bezüge eine erwerbsbezogene Veranlassung voraus (vgl. *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 181 [6/2018]: Rückzahlung muss aus „in der Erwerbssphäre liegenden Gründen“ erfolgen). Erfolgt der Rückfluss der WK dagegen aus privaten (zB verwandtschaftlichen) Motiven oder sind rein vermögensumschichtende Gründe (zB Rückgewähr als Darlehen) maßgeblich, so liegen keine stpfl. Einnahmen vor (so auch *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 49 [6/2017]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 113).

Einstweilen frei.

86

(2) Rückfluss nicht als Werbungskosten abzogener Aufwendungen

87

Rückfluss von Werbungskosten, die sich nicht ausgewirkt haben: Wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung (§ 25 Abs. 1) können WK, die sich wegen zu geringen Einkommens in einem VZ nicht auswirken konnten, nicht in einem späteren VZ mit den hier anfallenden Einnahmen verrechnet werden (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755). Dieser Auffassung der Rspr. ist uE zuzustimmen, denn sie folgt den allg. geltenden Besteuerungsprinzipien (so auch zB *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 66 [7/2003]; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 184 [6/2018]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 113). Zu prüfen bleiben uU Billigkeitsmaßnahmen iSd. §§ 163, 227 AO.

Rückfluss nicht abziehbarer Aufwendungen: Im Jahr der Zahlung nicht abziehbare Aufwendungen (zB wegen § 3c) sind uE systementsprechend bei späterer Rückvereinnahmung im Grundsatz nicht zu versteuern; dies ist im Erg. str. (ebenso *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 113; *Wüllenkemper*, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 44ff.; § 4 Anm. 767; aA *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 67 [7/2003], unter Hinweis auf BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210, und BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220: „Denn das in § 3c niedergelegte Verbot des Abzugs von Werbungskosten, wenn sie mit steuerfreien Einnahmen in Zusammenhang stehen, gilt nicht in umgekehrten Sinne“; BFH v. 29.8.1996 – VIII R 24/95, DB 1997, 1256; s. auch BFH v. 18.6.2003 – I B 164, 165/02, BFH/NV 2003, 1555, betr. Erstattung nicht abziehbarer BA als stpfl. Einnahme bei Erstattung durch Dritte).

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

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

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

Rückfluss freiwillig nicht abzogener Werbungskosten: Aufwendungen bleiben bei erwerbsbezogenem Anlass begrifflich auch dann WK, wenn der Stpfl. sie nicht im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten geltend macht oder nachweist, da die stl. Grundqualifikation einer tatsächlichen Vermögensminderung nicht von einer Willensentscheidung des Stpfl. hinsichtlich ihrer verfahrensrechtl. Berücksichtigung (zB in dem einen oder anderen VZ) abhängt (so auch *von Bornhaupt* in KSM, § 9 Rz. B 67b [7/2003]; s. auch § 4 Anm. 765).

Zweifelhaft ist, ob der Rückfluss von Aufwendungen stl. unberücksichtigt bleiben kann, wenn der Stpfl. von Anfang an auf die Geltendmachung einer erwerbsbezogenen Vermögensminderung verzichtet hat wegen eines sicher bestehenden Kompensationsanspruchs (für steuerneutrale Vereinnahmung FG Nürnberg v. 13.9.1968 – III 87/66, EFG 1969, 14, rkr., betr. erstattete HGA-Zinsen). Entsprechend dem Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung (s. Anm. 77) sollte uE bei Ausschöpfung der verfahrensrechtl. Berichtigungsvorschriften eine separate stl. Erfassung einerseits als WK, andererseits als Einnahme erfolgen. In besonders gelagerten Einzelfällen ist das Vorliegen eines steuerneutralen vermögensumschichtenden Vorgangs in Betracht zu ziehen (zB Darlehenshingabe und -rückzahlung oder zumindest darlehensähnliches Verhältnis; durchlaufende Posten analog § 4 Abs. 3 Satz 2); ggf. sollte vom Stpfl. ein Billigkeitserlass bezogen auf die stl. Belastung des Bemessungsgrundlageanteils beantragt werden. Bei einer derartigen Sachverhaltsbeurteilung muss man allerdings auch den unplanmäßigen Ausfall der dem Stpfl. zustehenden Rückgriffs- oder Ersatzforderung, deretwegen er die Geltendmachung der WK unterließ, als WK im Jahr der Vermögenseinbuße berücksichtigen.

Rückfluss zu Unrecht nicht zum Abzug zugelassener Aufwendungen: Hatte die FinVerw. den Abzug erwerbsbezogener Aufwendungen zu Unrecht versagt, weil zB Lebenshaltungskosten angenommen wurden, so muss dies nach den Grundsätzen von Treu und Glauben zugunsten des Stpfl. zur steuerneutralen Vereinnahmung des Rückflussesbetrags führen, sofern nach den verfahrensrechtl. Vorschriften (zB wegen widerstreitender StFestsetzung gem. § 174 AO) die frühere Veranlagung nicht berichtigt werden kann (s. auch § 4 Anm. 765: Rückfluss als „actus contrarius“); ggf. sind Billigkeitsmaßnahmen geboten.

Rückfluss zuvor fehlerhaft als Werbungskosten behandelte Aufwendungen:

Wurde der WKAbzug zu Unrecht zugelassen und kann der fehlerhafte Ansatz nicht mehr korrigiert werden, müssen uE – entsprechend der Behandlung des Sonderfalls der Rückzahlung zu Unrecht stfrei belassener Einnahmen (s. Anm. 81 aE) – dem Grundsatz von Treu und Glauben folgend die zurückgeflossenen Aufwendungen als Einnahmen erfasst werden (so auch *Drenseck*, FR 1991, 497, für Fälle des unrechtmäßigen WKAbzugs nach Verständigung; im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben ist Rückfluss als stpfl. Einnahme zu behandeln; offengelassen in BFH v. 3.12.1990 – IX B 136/89, BFH/NV 1991, 316; BFH v. 23.4.1991 – IX R 86/89, BStBl. II 1991, 712; aA von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 67a [7/2003]). Der Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung wird insoweit auch in diesen Fällen aus Gleichbehandlungsgründen durchbrochen. Alles andere würde zu einer ungerechtfertigten Doppelbegünstigung führen.

Einstweilen frei.

88–89

ee) Ersatz- oder Erstattungsleistungen und Zuschüsse Dritter**(1) Ersatz- oder Erstattungsleistungen durch Dritte**

90

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

Eine AfaA ist im Zeitpunkt ihres Anfalls zum WKAbzug geltend zu machen (vgl. BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443). Spätere Ersatzleistungen führen zu Einnahmen oder mindern die AHK (vgl. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 112; FG Hamb. v. 20.8.2007 – 7 K 99/04, EFG 2008, 107, rkr.). Zur Umwandlung eines HK-Baudarlehen in einen verlorenen Baukostenzuschuss s. BFH v. 7.12.2010 – IX R 46/09, BStBl. II 2012, 310: HK-Minderung.

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

AllgM, zB BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823, mwN; s. zur Notwendigkeit eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs BFH v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199; FG Münster v. 15.10.2019 – 12 K 1794/16 E, EFG 2019, 1973, rkr., betr. Kürzung vorweggenommener WK für einen Forschungsaufenthalt in den USA um für diesen Aufenthalt gewährte stfreie Stipendien; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 72 (7/2003); *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 42 (6/2017); differenzierend *Wüllenkemper*, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 79f., 98–105, der im umgekehrten Fall stpfl. Bezüge annimmt, s. auch § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 3, der nach hM nicht auf die Rückgewährung der Geldbuße durch einen Dritten ausgedehnt werden kann; s. auch § 4 Anm. 768.

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

Vgl. BFH v. 24.4.1992 – VI R 141/89, BStBl. II 1992, 666; BFH v. 31.7.1992 – VI R 112/88, BFH/NV 1993, 224; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 72, B 73 (7/2003) mit Hinweis darauf, die Veranlagung ggf. unter den Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO zu stellen; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 42 (6/2017).

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

Soweit die erwerbsbezogenen Aufwendungen die stfreien Ersatzleistungen – die ggf. in pauschaler Form gewährt werden – übersteigen, erfolgt allerdings eine steuermindernde Geltendmachung als WK (vgl. BFH v. 26.9.1979 – VI R 58/76, BStBl. II 1980, 79, betr. Verpflegungsmehraufwendungen bei einem Gerichtsvollzieher; zust. *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 42 [6/2017]).

91 (2) Zuschüsse

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

- vereinfachungsbedingte Verrechnung mit den WK bei Gewährung im Verausgabungsjahr,
- getrennte stl. Erfassung bei der betreffenden Einkunftsart im jeweiligen VZ entsprechend dem Zufluss-/Abflussprinzip (s. auch R 21.5 Abs. 1 Satz 6 EStR; s. aber BFH v. 8.3.2006 – IX R 76/01, BFH/NV 2006, 1810, betr. Zuschuss des ArbG zu den Aufwendungen eines ArbN für ein Büro in seinem Haus als stpf. Arbeitslohn).

Zuschüsse, die als stfreie Bezüge zu qualifizieren sind (zB § 3 Nr. 34), schließen den entsprechenden WKAbzug aus. Instruktiv zur allgemeinen stl. Behandlung von privaten und öffentlichen Investitionszuschüssen und Ertragszuschüssen s. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 71 ff.

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

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

- ▶ *Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln oder private Zuschüsse, die keine Mieterzuschüsse sind*, sind bei fehlendem Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung keine Einnahmen aus VuV (zB Zuschuss einer Flughafengesellschaft für den Einbau von Lärmschutzfenstern). Handelt es sich bei den bezuschussten Aufwendungen um HK, sind ab dem Jahr der Bewilligung die Afa, erhöhten Afa und Sonder-Afa nach den um den Zuschuss geminderten HK zu bemessen (vgl. BFH v. 7.12.2010 – IX R 46/09, BStBl. II 2012, 310; zu weiteren Einzelheiten s. R 21.5 Abs. 1 EStR; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 74df. [7/2003]). Handelt es sich bei den bezuschussten Aufwendungen dagegen um Erhaltungsaufwendungen oder Schuldzinsen, sind diese nur vermindert um den Zuschuss als WK abziehbar (R 21.5 Abs. 1 Satz 5 EStR).

(3) Verzicht auf Ersatz- oder Erstattungsleistungen

92

Grundsatz: Nach hM steht der Verzicht eines Stpfl. auf die Geltendmachung eines Ersatz- oder Erstattungsanspruchs der Aufwendungseigenschaft der zugrunde liegenden Beträge und dem WKAbzug nicht entgegen; entsprechend den allgemeinen Grundsätzen setzt die Berücksichtigung als WK lediglich eine erwerbsbezogene Veranlassung der Aufwendungen voraus. Dem Stpfl. kann nicht entgegengehalten werden, er hätte die Höhe der Aufwendungen vermindern können; die Vermeidbarkeit von Vermögensminderungen ist kein Kriterium des Aufwendungsbegriffs (vgl. ua. BFH v. 15.12.1967 – VI R 151/67, BStBl. II 1968, 375; BFH v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668; FG Saarl. v. 14.10.1993 – 1 K 49/93, EFG 1994, 238, rkr.; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 188 [6/2018]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 116; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 75 [7/2003]).

Der WKAbzug wird auch nicht durch den Umstand beeinflusst, dass der Stpfl. auf die Inanspruchnahme kostenfreier Leistungen (zB kostenfreie Übernachtungsmöglichkeit auf einer Dienstreise, s. hierzu FG Saarl. v. 14.10.1993 – 1 K 49/93, EFG 1994, 238, rkr.) verzichtet, die das Entstehen von WK verhindert hätten (*Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 116; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 76 [7/2003]).

Ausnahmefall: Einschränkend zum og. Grundsatz soll nach BFH (BFH v. 14.8.1970 – VI R 70/69, BStBl. II 1970, 765 [767]) ein WKAbzug ausscheiden, wenn der Stpfl. aus rein persönlichen Gründen von der Erhebung eines Schadensersatzanspruchs absieht (etwa weil der Anspruch gegen die Ehefrau gerichtet ist); die Erlangung des Schadensersatzes soll zur Verrechnung mit der Vermögensminderung fingiert werden (s. auch BFH v. 28.9.1993 – IX R 156/88, BStBl. II 1994, 319, zum Verzicht eines Nießbrauchers gegenüber dem unterhaltsberechtigten Eigentümer auf die Geltendmachung eines Ersatzanspruchs; zust. *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 116; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 188 [6/2018]).

Eine solche allgemeine Rechtsaussage ist uE unzutreffend, da die Beweggründe des Stpfl. für den Verzicht auf Einnahmen mangels einer tatsächlichen Realisation stl. unbeachtlich sind. Lediglich im Anwendungsbereich von § 12 Nr. 2 (Abzugsverbot für verschiedene Zuwendungen, insbes. zwischen unterhaltsberechtigten Personen) können sich Ansatzpunkte für eine Versagung des WKAbzugs ergeben; dies dürfte jedoch im Erg. uE regelmäßig daran scheitern, dass der Verzicht auf Kompensationsansprüche nicht zur Fingierung zuwendungsfähiger Einnahmen führt und zudem ein erkennbarer Erwerbsbezug der Aufwendungen beim Stpfl. vorliegt. Es verbleibt uE also bei dem og. Grundsatz ohne Berücksichtigung der Gründe für

den Verzicht, auch im Bereich des § 12 Nr. 2 (so auch von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 77 ff. [7/2003], insbes. B 79 und B 82).

93–94 Einstweilen frei.

c) Weitere Abgrenzungsfragen

95 aa) Aufwendungen auf das Vermögen

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

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

Keine Bedeutung des Aufwendungsbegriffs für die Abgrenzung: Der in Umkehrung von § 8 Abs. 1 definierte Aufwendungsbegriff hilft bei der Lösung der Zuordnungsfrage Erwerbs-/Vermögenssphäre uE nicht weiter. Auch stl. nicht abzehbare Vermögensaufwendungen erfüllen uU die Kriterien des Aufwendungsbegriffs. So ist beispielsweise die Anschaffung oder Herstellung sowohl von ertragbringenden abnutzbaren als auch von nicht abnutzbaren WG mit beim Stpfl. abfließenden Ausgaben verbunden (Minderung des übrigen Vermögens); der WKAbzug kommt allerdings nur bei den abnutzbaren Vermögensgegenständen im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 (= aufwandswirksame Verteilung wegen des nutzungsbedingten Wertverzehr) als *lex specialis* in Betracht. Auch der zB insolvenzbedingte Ausfall einer zinsbringenden Darlehensforderung ist als Aufwendung im Sinne eines erwerbsbezogenen Vermögensopfers zu qualifizieren (so jetzt auch BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, BFH/NV 2018, 280: Der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre führt nach Einf. der Abgeltungsteuer zu einem stl. anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG; FG Düss. v. 28.1.2020 – 10 K 2166/16 E, EFG 2020, 444, Az. BFH IX R 5/20, betr. estrechtl. Behandlung des Forderungsausfalls aus einem Gesellschafterdarlehen; s. auch Anm. 193). Ausgangspunkt zur Lösung des Qualifikationskonflikts ist uE allein das Veranlassungsprinzip bei Berücksichtigung der den Überschusseinkunftsarten innewohnenden steuersystematischen Besonderheiten. Dies ergibt sich nicht zuletzt auch daraus, dass der BABE-griff gem. § 4 Abs. 4 von Aufwendungen spricht und dabei in vollem Umfang den betrieblichen Vermögensbereich mitumfasst.

96–99 Einstweilen frei.

100 bb) Fiktive Aufwendungen

Verbot des Abzugs fiktiver Aufwendungen: Als WK kommen grds. nur solche Aufwendungen in Betracht, die der Stpfl. tatsächlich gegenüber einem Dritten er-

bracht hat oder die ihm als Einkunftserzieler bzw. als dessen Rechtsnachfolger zuzurechnen sind (s. Anm. 43 betr. sog. Drittaufwendungen), nicht die, die er hätte machen können oder wollen (vgl. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 15, unter Hinweis auf BFH v. 19.4.2012 – VI R 7/92, BStBl. II 2013, 699, betr. Mietentschädigung gem. § 8 Abs. 3 BUKG; kein WKAbzug auch für Aufwendungen zur Ermittlung fiktiver Einnahmen, s. BFH v. 20.11.2012 – VIII R 29/10, BStBl. II 2013, 344; vgl. auch *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 15 [6/2017]; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 22–B 28 [7/2003], mit Beispielen aus der Rspr.).

Auch sind Abzüge unter dem Gesichtspunkt kalkulatorisch zu berücksichtigender Eigenleistungen oder eines Einnahmeverzichts nicht zulässig (vgl. RFH v. 7.7.1927, RStBl. 1927, 198, betr. die Aufzehrung von Arbeitskraft; BFH v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160, betr. Abzinsung von Kaufpreislöhnen; BFH v. 1.10.1985 – IX R 58/81, BStBl. II 1986, 142, betr. eigene Arbeitsleistungen für Hausverwaltung; FG Brandenb. v. 11.4.2001 – 2 K 1991/99, EFG 2001, 886, rkr.; vgl. auch *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 14 [6/2017]). Es gilt grds. das Verbot der einkunftsmindernden Berücksichtigung fiktiver Aufwendungen (vgl. anschaulich Nds. FG v. 13.2.1986 – XII 499/85, EFG 1986, 397, rkr., mit Hinweis auf BFH v. 30.6.1955 – IV 695/54 U, BStBl. III 1958, 238; und Nds. FG v. 25.9.1980 – VII 96/77, EFG 1981, 231, rkr.; s. auch BFH v. 1.10.1985 – IX R 58/81, BStBl. II 1986, 142). Das Anknüpfen des Aufwendungsbegriffs an konkrete wirtschaftliche Vermögensminderungen im VZ entspricht uE den Grundsätzen einer abschnittbezogenen Leistungsfähigkeitsbesteuerung. Es gilt hier also der Grundsatz: Keine Aufwendung ohne Vermögensminderung (zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 65).

Ausnahmen vom Abzugsverbot fiktiver Aufwendungen ergeben sich insbes. im Rahmen der Anwendung der gesetzlichen Pauschalierungsregelung des § 9a. Bei Fehlen tatsächlicher kleinerer erwerbsbezogener Aufwendungen führen diese Pauschbeträge im Rahmen der festgelegten Beträge zur Berücksichtigung fiktiver WK (s. auch *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 16 [6/2017]: Ausnahme von dem Erfordernis der tatsächlichen Vermögensminderung). Gleiches gilt uU für die besonderen gesetzlichen Entfernungspauschalen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5, falls die tatsächlich anfallenden Fahrtkosten geringer sind. Auch im Rahmen der durch Verwaltungsanordnungen zugelassenen WKPauschalen kann sich aus Gründen einer Schätzungsunschärfe der Ansatz fiktiver WK ergeben, sofern keine offensichtlich unzutreffende Besteuerung vorliegt.

Für einen Sonderfall hat der BFH darüber hinaus den Abzug fiktiver Aufwendungen ausnahmsweise zugelassen: Führen ersparte Aufwendungen zu einer stpfl. Einnahme und wirkt sich dieser Vorteil im Rahmen einer anderen Einkunftsart aus, so führt dies zu einem fiktiven WKAbzug (BFH v. 4.6.1996 – X R 70/94, BFH/NV 1997, 20 mwN; so auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 15). Zu weiteren Besonderheiten im Zusammenhang mit dem Abzug fiktiver Aufwendungen s. BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766, betr. Arbeitslohn aufgrund Verzichts auf Schadensersatz bei Schadensfahrt unter Alkoholeinfluss; BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151, betr. Übernahme von Geldbußen und Geldauflagen als Arbeitslohn; BFH v. 15.1.2009 – VI R 37/06, BStBl. II 2010, 111, betr. Übernahme von Schadensersatz (Bewährungsaufgabe) durch den ArbG.

Beispiel:

Ein Stpfl. erhält ein zinsloses ArbG-Darlehen und hat den Nutzungsvorteil als Einkünfte aus § 19 zu versteuern. Das Darlehen wird eingesetzt zur Anschaffung einer vermieteten Immo-

bilie und wirkt sich damit im Rahmen der Einkünfte aus § 21 aus. Die ersparten Zinsen führen zum fiktiven WKAbzug.

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

101–103 Einstweilen frei.

104 d) Bewertung der Aufwendungen

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

Sachgüter: Bei erwerbsbezogenen Sachaufwendungen (s. Anm. 65) fehlt eine spezielle estl. Bewertungsvorschrift. Die Bewertung bezogen auf den Realisationsstichtag erfolgt uE primär mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts (§ 8 Abs. 2 analog betr. Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge), subsidiär mit dem gemeinen Wert gem. § 1 iVm. § 9 BewG (= gewöhnlicher Einzelveräußerungspreis), soweit dem nicht die allgemeinen Rechtsanwendungsmethoden im Einzelfall widersprechen (zB das Verbot steuerverschärfender Analogie). Da der Aufwendungsbegriff nach hM in Anlehnung an § 8 Abs. 1 definiert wird (s. Anm. 65), sollte sich auch die Bewertung von Sachaufwendungen vorrangig an § 8 orientieren (im Erg. glA U. Prinz, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 350; so auch ausdrücklich Teller in LBP, § 9 Rz. 18 [6/2017]). Die beiden Wertkategorien können aufgrund örtlicher, sachlicher oder persönlicher Besonderheiten uU voneinander abweichen; die Unterscheidung wird allerdings meist keine oder nur geringe praktische Bedeutung haben (zust. Teller in LBP, § 9 Rz. 18 [6/2017]). Eine eventuelle Einbindung des Bewertungsobjekts in eine größere wirtschaftliche Einheit ähnlich dem Teilwertgedanken ist für beide Bewertungsmaßstäbe dagegen unerheblich.

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

Für den Fall, dass ein als Einnahme versteuerter und nach § 8 Abs. 2 zu bewertender Nutzungsvorteil zur Erzielung von Überschusseinkünften verwendet wird (s. BFH v. 4.6.1996 – IX R 70/94, BFH/NV 1997, 20), erscheint es uE sachgerecht, den versteuerten Wert als WK anzusetzen (nach Teller in LBP, § 9 Rz. 18 [6/2017], zwingend).

3. Einnahmen als Bezugspunkt der Aufwendungen

a) Begriff der Einnahmen und Erwerbsbezug

105

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

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

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

Erwerbsbezug: Das Fehlen jeglicher dem Stpfl. zuzurechnender Einnahmen oder zumindest der nachhaltigen Einnahmeerzielungsabsicht (uE richtiger Einkunftserzielungsabsicht = Erwerbsbezug; s. Anm. 110) schließt die Geltendmachung von WK aus, da kein unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 fallender Tatbestand vorliegt (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, unter C.III., IV.; BFH v. 27.6.1995 – IX R 29/90, BFH/NV 1996, 28; BFH v. 24.10.2012 – IX R 24/11, BFH/NV 2013, 1228). Ob es sich um stpfl. oder lediglich stbare Einnahmen handeln muss, konkretisiert § 9 nicht (s. Anm. 107). Zumindest im Inland stbare Einnahmen müssen allerdings geplant sein, da es ansonsten an einem steuerrelevanten Tatbestand fehlt (s. auch *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 53 f.). Einen Bezug zu einer bestimmten Einkunftsart oder Einkunftsquelle fordert Abs. 1 Satz 1 seinem Wortlaut nach nicht (anders die Rechtsfolgeanordnung des Abs. 1 Satz 2 und Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 betr. Schuldzinsen). Wegen teilentgeltlicher Rechtsgeschäfte s. Anm. 112.

Einstweilen frei.

106

b) Steuerbare oder steuerpflichtige Einnahmen

107

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

Vgl. zB BFH v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199; BFH v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2002, 668; BFH v. 2.3.2005 – VI R 36/01, BFH/NV 2006, 33, betr. abstraktes Schuldanerkenntnis; BFH v. 7.12.2005 – I R 34/05, BFH/NV 2006, 1068; BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756, betr. vorab veranlasste Kosten im Zusammenhang mit ausländ. Tätigkeit; BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553, betr. vorweggenommene WK bei später auch im Ausland ausgeübter Tätigkeit; FG Hamb. v. 9.3.2007 – 6 K 96/05, EFG 2007, 1440, rkr., betr. im Ausland getätigte Aufwendungen; s. auch *Krü-*

ger in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 36; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 144–B 151 (7/2003); *Lochte* in *Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 52ff. (11/2018); *Oertel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 18.

Stellungnahme: Steuersystematisch betrachtet lässt uE die hM außer Acht, dass die StFreiheit von Einnahmen bzw. Einkünften lediglich zu einem Abzugsverbot führt, nicht jedoch die grundqualifikatorische Eigenschaft der Aufwendungen als WK beeinträchtigt. Begrifflich können auch insoweit WK vorliegen, als sie nicht bei der entsprechenden Einkunftsart abgezogen werden können (sog. nicht abziehbare WK). Für die Grundqualifikation von Aufwendungen als WK genügt daher uE ein Zusammenhang mit stbaren Einkünften, dh. präziser mit einer auf stbare Einkunftszielung ausgerichteten Erwerbsleistung (glA *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 53; *Kreft*, FR 2002, 657 [664]; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 112 [6/2018]; *U. Prinz*, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 58, 203; wohl auch *Wassermeyer*, *StuW* 1982, 352 [355f.]). Als stbar können solche Bezüge bezeichnet werden, die nach den Wertungen des Gesetzgebers im steuerverhafteten Einkünftebereich anfallen. Wenngleich sowohl bei gänzlich fehlendem steuerrelevanten Erwerbsbezug als auch bei einem Zusammenhang mit stfreien Einkünften im Erg. gleichermaßen ein Abzug der Aufwendungen bei der Einkunftsermittlung ausscheidet, ist die og. Differenzierung zumindest aus rechtsmethodischen Gründen sinnvoll und erforderlich.

108–109 Einstweilen frei.

110 c) Einnahme- oder Einkunftserzielung?

Nach dem Gesetzeswortlaut müssen Aufwendungen, um WK zu sein, „zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“ dienen. Diese Begriffe können zusammenfassend durch „Einnahmeerzielung“ ersetzt werden (vgl. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2). Ob sich die Aufwendungen – dem Wortlaut entsprechend – tatsächlich auf die Einnahmen (so zB BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, FR 2003, 195; BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BFH/NV 2010, 101; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 36; *Oertel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 18; *Kruse*, FR 1981, 473; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 144 [7/2003]; von *Bornhaupt*, FR 1982, 313 [314]) oder vielmehr auf die Einkünfte (so zB BFH v. 2.3.1962 – VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192: „Betriebsausgaben und Werbungskosten sind ihrer Art nach gemeinsam Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften“; BFH v. 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510; BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553: „Zusammenhang mit beabsichtigter Einkünfteerzielung“) beziehen müssen, ist str.

Stellungnahme: Abs. 1 Satz 1 verlangt uE über den Wortlaut hinaus eine Verbindung zwischen Aufwendungen und Einkünften. Durch die Bezugnahme auf Einkünfte sollen Aufwendungen im nicht stbaren Bereich wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht von der stl. Geltendmachung ausgeschlossen werden. Da StPflcht nur eintritt, wenn auf eine größere Zahl von Jahren gesehen positive Einkünfte erzielt werden (anderenfalls liegt uU eine nicht stpfl. Liebhaberei vor), sollte anstelle von „Einnahmeerzielung“ besser der Begriff „Einkunftserzielung“ verwandt werden. Wortlaut und historische Entwicklung (das EStG 1934 führt „Einnahmen“ statt „Einkünfte“ ein) stehen dem nicht entgegen: Der Wortlaut trifft in vieler Hinsicht nicht den Zweck der Vorschrift, die auf eine einheitliche am Veranlassungsgedanken ausgerichtete Abgrenzung der Erwerbsaufwendungen (WK und BA) von den Kosten der Lebensführung gerichtet sein muss.

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

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

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

In der stl. Praxis wird diese Streitfrage keine allzu große Bedeutung haben, da Aufwendungen letztlich nur im Rahmen der Einkunftsarten der § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 als WK abgezogen werden können.

Einstweilen frei.

111

d) Einnahmen bei teilentgeltlichen Rechtsgeschäften

112

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

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

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

Reduzierte Einnahmenhöhe: Zwischen fremden Dritten ist für das Vorliegen der steuerrelevanten Einkünfterzielungsabsicht unerheblich, ob die realisierten oder erwarteten Bezüge der marktüblichen Höhe entsprechen; wegen der widerstreiten-

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

Für den Bereich der Einkünfte aus VuV hat der Gesetzgeber in § 21 Abs. 2 mW ab dem VZ 2012 für eine auf Dauer angelegte verbilligte Wohnungsüberlassung angeordnet, dass die Grenze für die Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil bei 66 % der ortsüblichen Marktmiete liegt; darüber gilt die Vermietung kraft Gesetzes als entgeltlich. Bei Erreichen dieser Grenze ist aus Vereinfachungsgründen nach dem Willen des Gesetzgebers ein ungekürzter WKAbzug zuzulassen (BTDrucks. 17/5125 v. 21.3.2011). Wird der Schwellenwert von 66 % nicht erreicht, sind die unüblich niedrigen Einnahmen in voller Höhe anzusetzen und die WK nur in der Höhe abzugsfähig, die dem Verhältnis zwischen Entgelt und ortsüblicher Miete entspricht (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 21 Rz. 161). Zur Notwendigkeit einer Überschussprognose in Fällen verbilligter Vermietung bis VZ 2011 s. BFH v. 2.5.2014 – IX B 154/13, BFH/NV 2014, 1363.

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

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

113–114 Einstweilen frei.

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

a) Gesetzeswortlaut des Abs. 1 Satz 1

115 aa) Steuergesetzliche Unschärfen und Interpretationsvielfalt

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

in der Besteuerungspraxis erhebliche Schwierigkeiten, wohl nicht zuletzt wegen des knappen und unklaren Gesetzestexts, den terminologischen Ungereimtheiten innerhalb der verschiedenen Aufwendungspositionen sowie der Vielschichtigkeit der Lebenssachverhalte.

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

Unter welchen Voraussetzungen dem Stpfl. zuzurechnende Vermögensminderungen zur Einnahmeerzielung dienen, sagt Abs. 1 Satz 1 nicht. Aus dem formalen Aufbau des § 9 insgesamt und den dort zu findenden Einzelregelungen (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7) lassen sich nur bedingt Rückschlüsse auf die Art des qualifikationserheblichen Zusammenhangs ziehen (vgl. *U. Prinz*, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 53–62). Es muss daher vor allem auf den Gesetzeszweck als Auslegungsmaßstab zurückgegriffen werden (s. Anm. 6); die Meinungen zu einer auf Basis des objektiven Nettoprinzips sachgerechten und praktikablen Aufwendungsabgrenzung und -zuordnung sind demzufolge unterschiedlich.

Unterschiedliche Meinungsrichtungen: Die verschiedenen Interpretationsansätze und Rechtsauffassungen zum steuergesetzlich gebotenen Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen lassen sich grob in zwei Gruppen unterteilen. Die Rechtsanwendung im Einzelfall führt in Abhängigkeit vom jeweiligen steuersystematischen Grundverständnis teilweise zu unterschiedlichen Ergebnissen; diese Unterschiede sollten allerdings für die Besteuerungspraxis nicht überbewertet werden (vgl. auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 40 ff.; grundlegend zum Theorienstreit *Rauch*, Nachträgliche Werbungskosten – Zu späte Aufwendungen?, 1996, 32 ff.):

- ▶ *Strenger und erweiterter finaler Werbungskostenbegriff:* Aus dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 („zur Erwerbung ... der Einnahmen“) folgte vor allem zunächst die ältere BFH-Rspr., dass für die stl. Einstufung einer Aufwendung als WK ein streng finaler Zusammenhang zu den Einnahmen gegeben sein müsste; danach müssen die Aufwendungen – im Regelfall unmittelbar – zum Zweck der Einnahmeerzielung getätigt werden (vgl. BFH v. 15.11.1957 – VI 79/55 U, BStBl. III 1958, 103). An dieser strengen Auslegung hat die Rspr. aber ab Anfang der 1960er Jahre nicht mehr festgehalten (s.u.). Bis heute wird jedoch im strechtl. Schrifttum vertreten, der finale WKBegriff sei entsprechend dem Gesetzeswortlaut von entscheidender Bedeutung, werde jedoch im Bereich seiner verdeckten Regelungslücken (bei Aufwendungen trotz gesicherter Einnahmen, bei nachträglichen und unfreiwilligen Ausgaben und Abwehraufwendungen; zur Unvollkommenheit des WKBegriffs s. *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 152 ff. [7/2003]) durch das Kriterium der Veranlassung erweitert (sog. erweiterter finaler WKBegriff: zB *Kruse*, FR 1981, 473; *Kruse*, FS Ritter, 1997, 413 [416 ff.]; *Stapperfend*, FS *Kruse*, 2001, 533 [535]). Die Vertreter dieser Auslegung kritisieren, dass bis heute

die Rspr. zum veranlassungsorientierten WK-Begriff (s.u.) keine Rechtsgrundlage für die Bestimmung des Abs. 1 Satz 1 nach dem Veranlassungsprinzip benannt hat (so insbes. *Stapperfend*, FS Kruse, 2001, 533 [535], unter Hinweis auf *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 171 [7/2003], der jedoch eine ausreichende Basis darin sieht, dass der BFH bewusst oder unbewusst die Regelungslücken im Wege der richterlichen Rechtsfortbildung geschlossen hat).

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

Vgl. geänderte BFH-Rspr. ab BFH v. 2.3.1962 – VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192; zB BFH v. 1.7.1994 – VI R 67/93, BStBl. II 1995, 273; BFH v. 27.6.1995 – IX R 29/90, BFH/NV 1996, 28; BFH v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2002, 668; BFH v. 4.2.2009 – VI B 77/08, BFH/NV 2009, 760, allg. zu WK-Begriff; BFH v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863; BFH v. 11.7.2013 – VI R 37/12, BStBl. II 2013, 815; BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073; BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, DStR 2020, 637; zB *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 172 (7/2003); *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 40; *Offerhaus*, BB 1979, 617 (620 f.); *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 114 (6/2018); *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 66 (8/2017); *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 49 ff.; *Kreft*, FR 2002, 657 (665); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 230 ff.; *Lang/Seer*, FR 1994, 521 (524); *U. Prinz*, StuW 1996, 267.

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

bb) Leistungsverhältnis als fehlendes Verknüpfungselement

116 (1) Fehlendes Tatbestandsmerkmal der Erwerbsleistung (als Einkunftsquelle)

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

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

So auch ua. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 206 ff.: „finale Handlungslehre“; *Tipke*, StuW 1979, 193 (200 f.); *U. Prinz*, Werbungskosten bei den Einkünften

ten aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 219–221; *U. Prinz*, *StuW* 1996, 267 (270): „Veranlassung durch eine konkrete, der Einkunftserzielung dienende Erwerbsleistung“; *Kreft*, *FR* 2002, 657 (664); zur Erwerbstätigkeit als Einkommensgegenstand generell *Bay-er*, *BB* 1988, 1, 141 (213).

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

Vgl. etwa *BFH v. 5.5.1993 – X R 128/90*, *BStBl. II* 1993, 867, zu § 22; *BFH v. 27.6.1995 – IX R 29/90*, *BFH/NV* 1996, 28; *BFH v. 2.5.2001 – VIII R 32/00*, *BFH/NV* 2001, 1175, zu § 20; *BFH v. 4.2.2009 – VI B 77/08*, *BFH/NV* 2009, 760; *BFH v. 15.12.2009 – IX R 55/08*, *BFH/NV* 2010, 863; *BFH v. 9.2.2012 – VI R 42/11*, *BStBl. II* 2013, 236; *BFH v. 1.8.2012 – IX R 8/12*, *BStBl. II* 2012, 781; *BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16*, *BFH/NV* 2017, 1106, zu § 21; *BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16*, *BStBl. II* 2017, 1073, zu § 19. Für das Schrifttum gilt Gleiches, etwa von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 171 ff. (7/2003); *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 40; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 114 (6/2018); *Oertel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 22; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 66 (11/2003); *Lochte* in *Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 11 ff. (11/2018).

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

117

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

- Die Aufwendungen müssen ausschließlich, wesentlich oder in abgrenzbarem Umfang durch ein steuerrelevantes Leistungsverhältnis (dh. berufliche Tätigkeit, Vermietung, Rechtsverhältnis iSd. § 22; s. Anm. 116) ausgelöst, motiviert oder bewirkt sein (zur Interpretation des Veranlassungsbegriffs s. Anm. 140).
- Diese Erwerbstätigkeit muss letztlich der Erzielung von Einkünften im Rahmen der Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 dienen.

Vgl. ähnlich *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 205 ff.; *Tipke* in *DStJG* 3 (1980), 1 (6–8); *U. Prinz*, *StuW* 1996, 267 (270); *Kreft*, *FR* 2002, 657 (644). Die Rspr. folgt dem regelmäßig, s. Anm. 116 mwN.

Einstweilen frei.

118–120

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

121

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

Die einzelnen Begriffe:

- *Erwerbung* von Einnahmen bedeutet, dass bisher noch nicht bestehende Bezüge oder die Erhöhung von Bezügen erstrebt werden; der Begriff „Erwerbung“ hat insoweit einen einnahmebezogenen Zukunftsaspekt und erfasst auch die Fall-

gruppe vorab entstandener (besser: vorab veranlasster) Aufwendungen (glA von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 113 [7/2003]; ausführl. Anm. 162–166).

- ▶ *Sicherung* von Einnahmen ist Schutz gegen den Verlust abfließender Bezüge.
- ▶ *Erhaltung* von Einnahmen bedeutet Gewährleistung des Weiterbezugs von Einnahmen der Art und der Höhe nach.
- ▶ *und*: Bei der gesetzlichen Grunddefinition von WK in Abs. 1 Satz 1 werden die Begriffe „Erwerbung, Sicherung, Erhaltung“ adjektivisch mit einem „und“ verknüpft. Dies ist sowohl sprachlich wie inhaltlich ungenau und muss durch ein „oder“ ersetzt werden (vgl. auch *Offerhaus*, BB 1979, 617 [621]; *U. Prinz*, FR 1986, 397 [399]; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 117 [7/2003]). Die einzelnen Bedingungskomponenten müssen nicht kumulativ vorliegen, sondern ein alternatives Auftreten ist nach allgemeiner Meinung ausreichend.

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

Seit jeher ist in Rspr. und Schrifttum deshalb wohl auch darauf verzichtet worden, die in der Legaldefinition des Abs. 1 Satz 1 zu findenden Begriffe „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung“ wortgetreu und überschneidungsfrei zu interpretieren. Mangels selbständiger, in den Konturen klar erkennbarer Begriffsinhalte erübrigt sich eine genaue Abgrenzung. Die verwendeten Ausdrücke sollen lediglich bestimmte, mit einer Aufwendung bezweckte Wirkungsrichtungen umgrenzen; gleichwohl ist unumstritten, dass die angedeuteten Wirkungsrichtungen miteinander verwoben sind und nicht eindeutig voneinander unterschieden werden können. Zudem ist das Rangverhältnis der Begriffe untereinander unklar. Zusammenfassend ist uE gemeint, dass die Aufwendungen zur Einnahmeerzielung dienen müssen (zur Abgrenzung gegenüber der Einkunftserzielung s. Anm. 110).

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

122–129 Einstweilen frei.

b) Allgemeines zum Veranlassungsprinzip**aa) Veranlassungsbezogener Werbungskostenbegriff**

130

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

Der veranlassungsbezogene WKBegriff geht auf den Anlass (= auslösendes Moment) der Aufwendungen zurück und umfasst damit auch alle Fälle des finalen WKBegriffs (s. Anm. 138), stellt aber nicht auf die naturwissenschaftliche Kausalität ab (s. Anm. 142); zum Verschulden des Stpfl. s. Anm. 143. Der Veranlassungszusammenhang (s. zur Bedeutung auch *Valta*, FR 2020, 586) muss nicht zwischen Aufwendungen und Einnahmen bestehen (insoweit ungenau BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, DStR 2020, 637; WK, wenn zwischen den Aufwendungen und den steuerpflichtigen Einnahmen ein Veranlassungszusammenhang besteht), sondern zu einem der Einkunftserzielungsabsicht dienenden Erwerbsbeitrag des Stpfl. führen (s. Anm. 116, 145). Ob der Zusammenhang subjektiv oder objektiv sein muss, ist str. (s. Anm. 146–149); ein mittelbarer Zusammenhang genügt (s. Anm. 152); der wirtschaftliche Zusammenhang geht dem rechtl. vor (s. Anm. 153); ein zeitlicher und örtlicher Zusammenhang wird nicht gefordert (s. Anm. 154).

Einstweilen frei.

131

bb) Bedeutung des Veranlassungsprinzips

132

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

Nach einer jahrzehntelang innerhalb der Überschusseinkunftsarten schwankenden Rspr. und intensiven Diskussionen im Schrifttum (vgl. vor allem die verschiedenen Beiträge in DStJG 3 [1980]) wird heute vom BFH allg. das Veranlassungsprinzip als steuersystematisch gebotener Ansatz zur Interpretation des WKBegriffs, zumindest zur Schließung seiner verdeckten Regelungslücken angesehen (vgl. BFH v. 4.2.2009 – VI B 77/08, BFH/NV 2009, 760; BFH v. 6.2.2014 – VI R 34/13, BFH/NV 2014, 691; BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, DStR 2020, 637). Dies gilt einheitlich für sämtliche Überschusseinkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 und bewirkt dem Grunde nach die Deckungsgleichheit mit dem BABegriff (eingehend mit Hinweis auf die Grenzen der Gleichstellung Anm. 23). Insofern ist bei der Auslegung des WKBegriffs ein deutlicher Erkenntnisfortschritt zu verzeichnen; sämtliche Fallgestaltungen sind durchgängig auf dieser nunmehr gesicherten dogmatischen Grundlage zu lösen (sehr instruktiv zum gegenwärtigen Stand des Veranlassungsprinzips: *Wacker*, BB 2018, 2519).

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

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

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

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

- ▶ **Teleologischer Grund:** Werbungskosten und BA erfüllen in unterschiedlichen Einkunftsermittlungssystemen die gleiche Aufgabe; sie dienen beide der Realisierung des objektiven Nettoprinzips, indem Aufwendungen dem Einkunftszielungsbereich in Abgrenzung zur Sphäre der Einkommensverwendung zugeordnet werden. Die Trennlinie zu § 12 ist identisch (vgl. auch *BFH* v. 28.11.1977 – GrS 2–3/77, *BStBl.* II 1978, 108).
- ▶ **Steuersystematischer Grund:** Der Regelungs- und Anwendungsbereich der WK weist sowohl finale Elemente als auch Veranlassungsgesichtspunkte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, § 22 Nr. 4 Satz 2) auf; dies gilt gleichermaßen für den Normenkomplex der BA (vgl. von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 172 [7/2003]). Die äußere Systematik des Gesetzes deutet demzufolge auf eine Vermengung von Zweck und Anlass hin. Da der Veranlassungsgedanke zur Interpretation des WKBegriffs das finale Element vollinhaltlich mitumfasst (vgl. Anm. 141; so auch von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 173 [7/2003]), wird eine Abgrenzung entbehrlich.
- ▶ **Historischer Grund:** Werbungskosten und BA weisen in ihrer geschichtlichen Entwicklung eine enge Verzahnung auf (s. Anm. 2, 3). Zum einen ist der BABegriff durch eine Abspaltung aus dem Begriff der WK entstanden, ohne dass dadurch eine weitreichendere Abzugsmöglichkeit geschaffen werden sollte (s. Begr. zum *EStG* 1934, *RStBl.* 1935, 39); zum anderen wurde die Abzugsposition der WK auch in der Vergangenheit schon immer über ihren finalen Wortlaut hinaus ausgelegt (vgl. *U. Prinz*, *Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung*, 1984, 146–178).

Die genannten Gründe verdeutlichen, dass die Interpretation des WKBegriffs unter Zuhilfenahme des Veranlassungsprinzips von der allgemeinen juristischen Rechtsfortbildungsmethodik gedeckt ist, nicht zuletzt im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Darüber hinaus ist das Veranlassungsprinzip ein tragender Grundsatz des *EStG* überhaupt, der in die verschiedensten Regelungsbereiche

Eingang gefunden hat (vgl. von Bornhaupt in KSM, § 9 Rz. B 178 [7/2003]; s. auch U. Prinz, StuW 1996, 267: „regelungsübergreifendes Veranlassungsprinzip“).

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

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

Einstweilen frei.

133–134

cc) Geltungsbereich des Veranlassungsprinzips

(1) Einheitliches Veranlassungsprinzip für Betriebsausgaben und Werbungskosten

135

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

(2) Einheitliches Veranlassungsprinzip bei allen Überschusseinkunftsarten

136

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

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19),

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

Dies ist in Rspr. und Schrifttum einmütig anerkannt und entspricht Wortlaut sowie steuersystematischer Bedeutung der Regelung. Mit der Einf. der Abgeltungssteuer tritt jedoch für die Einkünfte aus Kapitalvermögen § 20 Abs. 9 (WKAusschluss) – vorbehaltlich der Regelung in § 32d Abs. 2 – an die Stelle der §§ 9, 9a (§ 2 Abs. 2 Satz 2; uE verfassungsrechtl. bedenklich, aA BFH v. 28.1.2015 – VIII R 13/13, BStBl. II 2015, 393: „Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG hält den verfassungsrechtlichen Anforderungen stand“).

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

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

137 Einstweilen frei.

dd) Verhältnis zum finalen Werbungskostenbegriff der Gesetzesfassung

138 (1) Kein bloß erweiterter finaler Werbungskostenbegriff

Das Veranlassungsprinzip bezweckt eine über den Wortlaut hinausgehende Erweiterung des finalen WKBegriffs (s. Anm. 120). Es umfasst aber das subjektive Finalitätskriterium vollinhaltlich mit (so auch *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 173 [7/2003]); Veranlassung, interpretiert als auslösendes Moment im Rahmen einer wertenden Betrachtung, ist gegenüber dem Zweckbegriff das übergeordnete und umfassende qualitative Merkmal. Bei der Rechtsanwendung können die Begriffe häufig synonym verwendet werden, da Finalität integrierte Teilmenge der Veranlassung ist.

Weder aus formalen noch aus materiellen Gründen besteht eine Notwendigkeit, den finalen WKBegriff lediglich im Bereich seiner verdeckten Regelungslücken um Veranlassungsgesichtspunkte zu erweitern (so aber vor allem *Kruse*, FR 1981, 473 [474f.]; *Stapperfend*, FS *Kruse*, 2001, 533 [537]). Die Rechtsauffassung vom erweiterten finalen WKBegriff (vgl. Anm. 115), die wohl vornehmlich auf rechtsmethodisch geprägten Vorsichtsüberlegungen beruht (s. *Kruse*, JbFfSt. 1981/82, 251), würde vielmehr zu ständigen gedanklichen Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen

Anlass und Zweck führen, ohne dadurch materiell-rechtl. unterschiedliche Ergebnisse zu bewirken (vgl. *U. Prinz*, FR 1986, 397 [402]).

(2) Durch den (aufgrund des Veranlassungsprinzips) erweiterten Werbungskostenbegriff erfasste Fallgruppen

139

Die verschiedenen Aufwendungsarten, deren einkunftsmindernde Berücksichtigung entgegen dem finalen Wortlaut des WK-Begriffs wegen des engen wirtschaftlichen Erwerbsbezugs auf Basis des Nettoprinzips allg. als sachgerecht empfunden wird, lassen sich nach Auffassung des Schrifttums (zB *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 152–B 156 [7/2003]; zust. *Kruse*, FR 1981, 473 [474]) zu vier Gruppen zusammenfassen:

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

Beispiel 1:

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

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

Beispiel 2:

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

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

Beispiel 3:

Verkehrsunfall, der sich auf einer beruflich veranlassten Fahrt ereignet (BFH v. 21.8.2012 – VIII R 33/09, BStBl. II 2013, 171; einschränkend aber BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BStBl. II 2014, 849, hinsichtlich der Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale); Darlehensverlust eines ArbN (BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48); Zahlungen aufgrund einer Haftungsanspruchnahme (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641); Aufwendungen infolge eines Unfalls, der sich während einer beruflichen Fahrt ereignet und nicht auf eine private, der Lebensführung des Stpfl. zuzurechnende Veranlassung zurückzuführen ist, bilden WK (vgl. etwa BFH v. 3.8.1984 – VI R 8/81, BStBl. II 1984, 800). Dies gilt ebenfalls für den bei einem Vermieter auftretenden Verlust, der durch Mietgeldveruntreuungen eines eingesetzten Hausverwalters bewirkt wird (FG Bremen v. 13.11.1997 – 495141 K 5, EFG 1998, 1052, rkr.; anders der BFH bei Veruntreuung durch Miteigentümer: BFH v. 20.12.1994 – IX R 122/92, BStBl. II 1995, 534). Zum Diebstahlsverlust auf einer Dienstreise s. BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744. Weitere Beispiele aus der Rspr. bei *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 78 f. (8/2017); s. auch Anm. 190 ff. zu Vermögensverlusten.

Abwehraufwendungen, die aus verschiedenen Interessenlagen einer Verschlechterung des vom Stpfl. angestrebten wirtschaftlichen Erfolgs entgegenwirken sollen, können uU ungeachtet der finalen Definition des Abs. 1 Satz 1 als WK abziehbar sein, wenn die abzuwehrende Gefahr durch die Einkünfteerzielung begründet ist (vgl. BFH v. 19.12.2000 – IX R 13/97, BStBl. II 2001, 342; s. hierzu auch *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 80 (8/2017); *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 84). Ein Veranlassungszusammenhang mit der Einkünfterzielung ist aber grds. zu verneinen, wenn die Zugehörigkeit eines der Einkünfterzielung dienenden WG zum Vermögen des Stpfl. bedroht ist (BFH v. 29.7.1997 – IX R 89/94, BStBl. II 1997, 772), denn in einem solchen Fall steht nicht die Absicht der Einkünfterzielung, sondern die Beeinträchtigung des Vermögens des Stpfl. im Vordergrund. Aufwendungen zur Abwehr von Übertragungsansprüchen nach dem Verkehrsflächenbereinigungsgesetz sind jedoch nicht als WK abziehbar, wenn sie darauf gerichtet sind, die Zugehörigkeit eines der Einkünfterzielung dienenden WG zum Vermögen des Stpfl. zu bewahren (BFH v. 1.10.2014 – IX R 7/14, BFH/NV 2015, 327).

Beispiel 4:

Prozess- und Anwaltskosten eines Stpfl., die mit einem Leistungsverhältnis im Zusammenhang stehen und etwa zur Vermeidung der Rückzahlung von Arbeitslohn oder Mieteinnahmen getätigt werden; Strafverteidigungskosten, wenn der Schuldvorwurf durch berufliches Verhalten ausgelöst ist (BFH v. 16.4.2013 – IX R 5/12, BStBl. II 2013, 806); Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts bei Realsplittung (FG Münster v. 3.12.2019 – 1 K 494/18 E, EFG 2020, 185, Az. BFH VI R 1/20); aus rein beruflichen oder sonstigen erwerbsbezogenen Gründen zu zahlende Versicherungsbeiträge zB für Haftpflichtversicherung; Aufwendungen zur wirtschaftlich vorteilhaften Umschuldung einer Bauhypothek, die auf einer vermieteten Immobilie lastet (vgl. BFH v. 30.6.1967 – VI R 104/66, BStBl. III 1967, 655) oder Zahlungen, um die Wiedereintragung eines bereits gelöschten Vorbehaltsnießbrauchs zu verhindern (vgl. BFH v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486, als nachträgliche AK qualifiziert).

c) Veranlassung

140 **aa) Begriff der Veranlassung**

In Rspr. und Schrifttum ist str., welche inhaltliche Bedeutung der Veranlassungsbegriff abweichend vom Finalitätsaspekt als Zuordnungsmaßstab für Aufwendungen zur Erwerbs- oder Privatsphäre und als Gewichtungskriterium hat (vgl. als Überblick *Wanner*, *StuW* 1987, 302 [310–318]; sehr krit. *Walz*, *StuW* 1986, 21–28). Da-

raus ergeben sich Folgerungen für die Anwendungsbreite des Veranlassungsgedankens im Regelungsbereich der WK (zum Meinungsstreit s. Anm. 115, 138). Im Übrigen handelt es sich um einen gesetzlich nicht definierten, unbestimmten Rechtsbegriff normativer (wertausfüllungsbedürftiger) Art (dazu allg. *Tipke* in *Leffson/Rückle/Grossfeld*, Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe, 1986, 2–4).

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

Vgl. zu Begriffserläuterungen *Offerhaus*, BB 1979, 617 (620); *Kröger*, StuW 1978, 289 (290); *Kröner*, StuW 1985, 115 (120–126), mit der Unterscheidung innerer und äußerer Auslöser; *Walz*, StuW 1986, 21 (36 f.); *Wassermeyer*, StuW 1982, 352 (358–361).

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

bb) Abgrenzung der Veranlassung vom Zweck

141

Obleich die Begriffe „Anlass“ und „Zweck“ verschiedenen gedanklichen Kategorien angehören und theoretisch unterscheidbar sind (vgl. *Tipke* in *DStJG* 3 [1980], 1 [6]), verwischen sich die Grenzen bei der einzelfallbezogenen Rechtsanwendung häufig. Teilweise werden den Begriffen unterschiedliche Bezugspunkte zugeordnet (vgl. *Tipke*, StuW 1979, 193 [201]; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 206: Aufwendungen beruhen ursächlich auf einem Handeln zu Erwerbs- oder Privatzielen); uE ergibt sich diese unterschiedliche Bezugsbasis bereits aus dem steuerrelevanten Leistungsverhältnis als Verknüpfungselement von Aufwendungen und Einnahmen (s. Anm. 116; ähnlich auch *Kröner*, StuW 1985, 115 [126 f.], mit Hinweis auf eine mehrstufige Betrachtung).

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

Sowohl unter Finalitäts- als auch unter Veranlassungsgesichtspunkten basiert letztlich jede Tätigkeit in Erwerbsabsicht auf einem (regelmäßig rechtsgeschäftlich artikulierten) Willensentschluss oder einem vermögensmäßigen Widmungsakt des Stpfl. (bei Zufallsereignissen und Dritthandlungen), der durch verschiedene Faktoren und Umstände geprägt wurde (vgl. *Wassermeyer*, StuW 1982, 352 [360–362]; *Kröger*, StuW 1978, 289 [291]). Das in Betracht kommende Veranlassungsspektrum muss unter dem steuerspezifischen Maßstab des objektiven Nettoprinzips bewertet werden. Während jedoch unter Finalitätsaspekten der aufwendungsbezogene Willensentschluss oder vermögensmäßige Widmungsakt eine bestimmte Zielrichtung haben muss, nämlich stl. Einnahmen zu erzielen, ist unter Veranlassungsaspekten eine solche stringente Zweck- bzw. Zielverfolgung nicht erforderlich. Ausreichend ist vielmehr, dass die Aufwendung – bei wertender Betrachtung durch den Rechtsanwender – im Wesentlichen aufgrund erwerbsbezogener Tätigkeit erbracht wird; insoweit gebietet das objektive Nettoprinzip die Qualifikation als Erwerbsabzug. Das Veranlassungsprinzip geht folglich über den engeren Finalitätszusammenhang hinaus, umfasst aber die unter einen finalen WK-Begriff fallenden Aufwendungsarten vollständig mit (glA *U. Prinz*, FR 1986, 397 [402]; *Wassermeyer* in *DStJG* 3 [1980], 408; *Kröger*, StuW 1978, 289 [290 f.]). Zur Abgrenzung Veranlassung/Zweck s. auch § 4 Anm. 797.

142 cc) Abgrenzung der Veranlassung von der Verursachung

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

Kausale Veranlassungstheorie: Die Vertreter der sog. kausalen Veranlassungstheorie (zB *Söhn*, StuW 1983, 193; *Wanner*, StuW 1987, 302; *Lochte* in *Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 11 ff. [11/2018]; s. auch *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 205 ff.: Problematik der Zuordnung von Bezügen und Aufwendungen ist kausalrechtl. Art) setzen den Begriff der Veranlassung mit dem der Verursachung gleich (zu weiteren Einzelheiten dieser Auffassung s. § 4 Anm. 790). Ähnlich Vorlagebeschluss des BFH (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234), der die private Mitveranlassung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit folgender Begr. ablehnt: „Die Fahrtaufwendungen stehen in ausschließlicher Kausalrelation zum Beruf und nicht zum Wohnen. Durch die Fahrt zur Arbeitsstätte wird jeweils eine nur berufliche Ursachenkette in Gang gesetzt, die zur Verdrängung anderer Ursachen führt.“ Auch das BVerfG (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BFH/NV 2009, 338, zur sog. Pendlerpauschale; BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, DStR 2020, 93, betr. Ausschluss des WK-Abzugs für Berufsausbildungskosten gem. § 9 Abs. 6) spricht im Zusammenhang mit dem WK-Abzug von einer „verfassungsrechtlich zulässigen gesetzgeberischen Bewertung und Gewichtung multikausaler und multifinaler Wirkungszusammenhänge, die für die unterschiedlichen Lebenssachverhalte im Schnittbereich zwischen beruflicher und privater Sphäre kennzeichnend sind“.

Finale Veranlassungstheorie: Nach dieser Auffassung sind die Begriffe „Veranlassung“ und „Verursachung“ nicht inhaltsgleich; vielmehr sei der Begriff der Veran-

lassung weiter gefasst. Ein bloßes Abstellen auf die Kausalität lasse das erforderliche subjektive Element (nur der Mensch kann veranlassen) außer Acht (zB *U. Prinz*, StuW 1996, 267; *Wassermeyer*, StuW 1981, 245; *Wassermeyer*, StuW 1982, 352; s. auch § 4 Anm. 791).

Stellungnahme: Eine Gleichsetzung von Veranlassung und Verursachung ist uE sowohl sprachlich als auch steuersystematisch ungenau (glA *Görlich*, DB 1979, 711 [712]; *Offerhaus*, BB 1979, 617 [620]; *Kröger*, StuW 1978, 289 [291]; *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 61 ff., mit einer ausführlichen Auseinandersetzung mit dem Theorienstreit; s. auch *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 69 [8/2017]). Die Untersuchung naturgesetzlicher Ursachenzusammenhänge (Kausalketten) ist für die Zuordnung von Aufwendungen zur Erwerbs- oder Privatsphäre wegen der Vielzahl logisch denkbarer und zu bewertender Kausalfaktoren weder erforderlich noch geeignet (zu Veranlassungsprinzip und Kausalität s. ausführl. von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 185 ff. [7/2003]). Das auslösende Moment für eine Leistungshandlung kann vielmehr von deren eigentlicher Ursache abweichen, wenngleich regelmäßig eine enge Verbindung besteht, zumindest klar unterscheidbare Konturen für den Einzelfall meist nicht vorhanden sind (zB Anlass eines Unfalls ist eine Berufsfahrt, Unfallursache ist etwa ein Defekt an den Bremsen; s. *Offerhaus*, BB 1979, 617 [620]). Der dargestellte Theorienstreit mag zwar nur in wenigen Fällen praktisch bedeutsam sein; gleichwohl kommen die Theorien – zumindest bei konsequenter Anwendung – bei der Frage der Abziehbarkeit gemischter Aufwendungen wohl auch zu unterschiedlichen Ergebnissen (vgl. § 4 Anm. 793; s. hierzu aber ausführl. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 239 ff.).

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

dd) Bedeutung des Verschuldens des Steuerpflichtigen

143

Wegen der eigenständigen, ausschließlich am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten stl. Wertungsüberlegungen schließt ein Verschulden des Stpfl., dh. ein strafbares, ordnungswidriges oder unmoralisches Verhalten die Geltendmachung von WK im Grundsatz nicht aus (FG Münster v. 5.12.2012 – 11 K 4517/10 E, EFG 2013, 425, rkr., betr. Rechtsanwalts- und Gerichtskosten für ein Straf- und Disziplinarverfahren; Hess. FG v. 11.3.2019 – 9 K 593/18, EFG 2019, 689, rkr., betr. WKAbzug für Verlust aus einem Geldwechselgeschäft). Auch ein grob fahrlässiger oder vorsätzlicher Verstoß gegen Verkehrsvorschriften ist für die Abziehbarkeit der dadurch entstandenen Aufwendungen (zB Unfallkosten) als WK daher unschädlich (vgl. BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766; s. auch BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441; BFH v. 16.4.2013 – IX R 5/12, BStBl. II 2013, 806, betr. beruflich veranlasste Strafverteidigungskosten; BFH v. 20.10.2016 – VI R 27/15, BFH/NV 2017, 223, betr. Schadenersatzleistungen als Erwerbsaufwendungen).

Das steuerspezifische Leistungsfähigkeitsprinzip ist wertneutral, zumal es auf verschuldensbedingte Kausalzusammenhänge nicht ankommt. Der WKAbzug sollte allerdings aus rechtspolitischen Gründen den in anderen Teilen der Rechtsordnung zu findenden Grundwertungen nicht zuwiderlaufen (vgl. *Felix*, KÖSDI 1985, 5938 [5941]; *Walz*, StuW 1986, 21 [43]: Rücksichtnahme auf die Einheit des *ordre public*). Ausfluss derartiger steuergesetzlich geschaffener Wertkongruenzen sind etwa das Abzugsverbot des § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 (betr. gerichtlich festgesetzte Geldbußen) sowie § 12 Nr. 4 (betr. Geldstrafen uÄ). Der steuerrelevante Veranlassungszusammenhang wird allerdings durchbrochen, falls das schuldhafte Fehlverhalten bei Gelegenheit einer erwerbsbezogenen Tätigkeit des Stpfl. den Charakter des wesentlichen Veranlassungsfaktors erlangt; die erwerbsbezogenen Zielvorstellungen werden durch eine solche aus dem Lebensführungsbereich hinzukommende Veranlassung verdrängt, sodass der WKAbzug gänzlich ausscheidet (BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766: zB durch Alkoholgenuß herbeigeführter Unfall auf einer Berufsfahrt führt nicht zu WK, und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine berufliche oder private Feier handelt; vgl. auch BFH v. 18.9.1987 – VI R 121/84, BFH/NV 1988, 353, betr. Schadensersatzzahlungen bei bewusster Schädigung des ArbG: kein WKAbzug). Eine erwerbsbezogene Veranlassung wird deshalb aufgehoben, wenn die strafbaren Handlungen mit der Erwerbstätigkeit des Stpfl. nur insoweit im Zusammenhang stehen, als diese eine Gelegenheit zu einer Straftat verschafft. Gleiches gilt, wenn der ArbN seinen ArbG bewusst schädigen wollte oder sich oder einen Dritten durch die schädigende Handlung bereichert hat (BFH v. 20.10.2016 – VI R 27/15, BFH/NV 2017, 223).

144 Einstweilen frei.

d) Veranlassungszusammenhang

145 aa) Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendung und Erwerbsleistung

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

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

- Streitig ist, ob ein subjektiver oder objektiver Zusammenhang erforderlich ist (s. Anm. 146–149).
- Ein mittelbarer Zusammenhang genügt (s. Anm. 152).
- Maßgebend ist der wirtschaftliche, nicht der rechtl. Zusammenhang (s. Anm. 153).
- Weder ein zeitlicher noch ein örtlicher Zusammenhang sind zu fordern (s. Anm. 154).

bb) Objektiver und subjektiver Zusammenhang als Elemente des Veranlassungsprinzips**(1) Meinungsstreit über die Maßgeblichkeit objektiver und subjektiver Kriterien**

146

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

Im Wesentlichen ist in diesem Zusammenhang die Maßgeblichkeit „subjektiver“ und/oder „objektiver“ Kriterien streitig. Die wohl hM verlangt sowohl einen objektiven als auch einen subjektiven Zusammenhang, die subjektive Komponente kann indes uU entfallen (s. Anm. 147). Eine abweichende Meinung stellt ausschließlich auf den subjektiven Zusammenhang ab (s. Anm. 148).

(2) Herrschende Meinung

147

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

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

Dieses zunächst als gleichwertig erscheinende Nebeneinander von objektiven und subjektiven Kriterien (sog. zweigliedriger Veranlassungszusammenhang) wird vom BFH jedoch eingeschränkt: Während der objektive Zusammenhang stets ein zwingendes Erfordernis ist, kann die subjektive Förderungsabsicht im Einzelfall entfallen, etwa bei unfreiwilligen Aufwendungen und Zwangsaufwendungen. Entsprechend dem objektiven Nettoprinzip sind die beiden letztgenannten Aufwendungsgruppen auch ohne Bestehen eines subjektiven Förderungszusammenhangs oder einer subjektiven Zweckdienlichkeit als WK bei der betroffenen Einkunftsart abziehbar. Die eine Aufwendung auslösende Erwerbsleistung muss im Übrigen eine konkrete Gestalt angenommen haben; regelmäßig wird es sich um bestimmte Einnahmen, zumindest eine bestimmte Einkunftsart handeln.

Vgl. stRspr. seit BFH v. 27.11.1978 – GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213; vgl. zB BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BFH/NV 2008, 863, mwN; BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198; BFH v. 11.7.2013 – VI R 37/12, BStBl. II 2013, 815; BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635. Das reichhaltige Schrifttum hat sich der vorstehenden BFH-Rspr. – bei unterschiedlicher Begr. im Detail – im Erg. ganz überwiegend angeschlossen (vgl. *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 174 [7/2003]; *Stapperfend*, FS Kruse, 2001, 533 [542]; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 114 [6/2018]; *Oertel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 21; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 42; *Seer/Lang*, FR 1994, 521 [524], jeweils mit weiteren umfangreichen Nachweisen).

(3) Abweichende Auffassung

148

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

Verknüpfung zwischen Aufwendung und Einnahmeerzielung (besser: Einkunftserzielung) hergestellt werden.

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

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

149 (4) Eigene Auffassung

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

Der von der Rspr. und im Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung (s. Anm. 147) ist uE im Erg. zu folgen. Allerdings liegt die Relevanz der subjektiven Kriterien uE auf anderer Ebene. Die Bedeutung objektiver und subjektiver Kriterien wird sichtbar, wenn man den Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendung und Erwerbstätigkeit in zwei gedanklichen Schritten untersucht: die Beziehung zwischen Aufwendung und Anlass einerseits und die Erwerbsbezogenheit der Veranlassung andererseits (so auch wohl *Söhn*, *StuW* 2002, 97 [100]).

Bedeutung subjektiver Kriterien: Zunächst ist die Frage zu stellen, wie eine Aufwendung veranlasst wird. Dies deckt sich mit der Frage, wie ein Umstand oder Ereignis zu einem auslösenden Moment für eine Aufwendung wird. Grundsätzlich wird man sagen können, dass es dem Entschluss des Stpfl. überlassen ist, ob er einen Umstand zum Anlass für eine Verausgabung nimmt (so auch *Wassermeyer*, *StuW* 1982, 352 [359]; *Kreft*, *Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht*, 2000, 67f.; s. auch § 4 Anm. 807). Der Stpfl. hat dabei nicht nur einen Entscheidungsspielraum bezüglich des „Ob“, sondern gleichermaßen hinsichtlich des „Wie“, also auf welche Weise und in welchem Umfang er tätig wird (zB hinsichtlich Preis und Menge eingekaufter Waren); dies meint wohl auch *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 217, wenn ausgeführt wird, „nur der Mensch kann etwas veranlassen“ oder „Einkünfte entstehen durch planmäßiges Wirtschaften“. Dabei ist nicht entscheidend, dass der Umstand, den der Stpfl. zum auslösenden Moment macht, in der Gegenwart liegt. Auslöser kann auch ein zukünftiges Ereignis sein, zB Vorbereitungskosten für eine geplante Erwerbstätigkeit. Festzuhalten ist, dass also der Stpfl. die „Brücke“ zwischen auslösendem Moment und Aufwendung spannt, was insbes. bei äußerlich neutralen Aufwendungen von Bedeutung ist. In der Bestimmung des auslösenden Moments liegt die wesentliche Bedeutung des subjektiven Elements des Veranlassungszusammenhangs (vgl. *Kreft*, *Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommen*

mensteuerrecht, 2000, 68). Auf den ersten Blick scheint die Anwendung subjektiver Kriterien dort ihre Grenzen zu haben, wo die Aufwendungen nicht auf einem Entschluss des Stpfl. beruhen (höhere Gewalt, Einwirkung Dritter). Bei genauerer Betrachtung behalten die subjektiven Kriterien aber auch hier ihre Bedeutung: In den Fällen der Zerstörung oder des Diebstahls konkretisiert sich das für den Veranlassungszusammenhang erforderliche subjektive Element durch die Vornahme der Widmung des betroffenen Guts zur Erwerbs- oder Privatsphäre (so auch *Stapperfend*, FS Kruse, 2001, 533 [542f.], der auch bei Verlust oder Zerstörung ausschließlich privat genutzter Güter auf subjektive Elemente abstellt; vgl. auch § 4 Anm. 793 mit zahlreichen problematischen Fallgruppen).

Bedeutung objektiver Kriterien: Die Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen hängt jedoch nicht allein davon ab, dass die Aufwendungen irgendwie veranlasst sind. Erforderlich ist gerade eine Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit. Eine derartige erwerbsbezogene Veranlassung ist immer dann gegeben, wenn das im ersten Schritt herausgearbeitete auslösende Moment der Erwerbssphäre zuzuordnen ist (*Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 68, mit zahlreichen Beispielen aus der Rspr. des BFH in Fn. 173; *Söhn*, StuW 2002, 97 [100]). Besteht das auslösende Moment in einem bestimmten konkreten Umstand oder Ereignis, liegen Erwerbsaufwendungen vor, wenn ein objektiv wirtschaftlicher Zusammenhang dieses Umstands mit der Erwerbssphäre besteht. Lässt das unmittelbar auslösende Moment keine Rückschlüsse auf die Art der Veranlassung zu, muss diese aus den gesamten Umständen abgeleitet werden, die darauf Einfluss haben (zB Anlass einer Unfallfahrt). Für subjektive Kriterien ist bei dieser Beurteilungsfrage kein Raum. Dieser objektive Zusammenhang ist nicht nur Beweiswürdigungskriterium, sondern unabdingbare Voraussetzung für den Abzug von WK (und gleichermaßen für BA) und hat insbes. Bedeutung für die Abgrenzung zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung (so auch *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 177 [7/2003]; *Heinicke* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 4 Rz. 30; *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 69f.; s. auch § 4 Anm. 807: „Objektiver Zusammenhang als Korrektiv“).

Einstweilen frei.

150–151

cc) Weitere Kriterien zur Kennzeichnung des Zusammenhangs

(1) Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang

152

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

Beispielsweise BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442; BFH v. 11.7.1986 – VI R 39/83, BStBl. II 1986, 866; BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BFH/NV 2003, 533: ausrei-

chend, wenn die Ausgaben die Einkünfteerzielung „im weitesten Sinne fördern“; BFH v. 17.7.2007 – IX R 2/05, BStBl. II 2007, 941: „Eine ‚direkte‘ oder unmittelbare Veranlassung ist nicht erforderlich, eine mittelbare Veranlassung genügt“; BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635. Aus dem Schrifttum: von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 193 ff. (7/2003); *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 73 (8/2017); *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 115 (6/2020); *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 43.

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

153 (2) Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang

Wirtschaftlicher Zusammenhang: Zur Begr. des WKAbzugs von Aufwendungen muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer konkreten auf Einnahmeerzielung ausgerichteten Tätigkeit (idR einer bestimmten Einkunftsart) bestehen; die hM interpretiert diese innere wirtschaftlich geartete Verbindung als Bestandteil der objektiven Veranlassungskomponente (s. eingehend Anm. 147, 149). Der wirtschaftliche Zusammenhang der Aufwendungen mit der auf Einkünfteerzielung gerichteten Tätigkeit ist für die Abziehbarkeit erforderlich, weil das auslösende Moment der Erwerbssphäre zuzuordnen sein muss (so ausdrücklich BFH v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761; BFH v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584; BFH v. 9.2.2012 – VI R 23/10, BStBl. II 2012, 829; BFH v. 11.2.2014 – IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 115 [6/2018]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 44; s. auch Anm. 149 zur Bedeutung objektiver Kriterien). Diese Voraussetzung ist zB nicht erfüllt bei Aufwendungen im Zusammenhang mit einer nicht stbaren Veräußerung eines Vermietungsobjekts (vgl. BFH v. 24.1.2012 – IX R 16/11, BFH/NV 2012, 1108). Der wirtschaftliche Zusammenhang kann nicht allein durch einen bloßen Willensakt des Stpfl. hergestellt werden (BFH v. 28.2.2018 – VIII R 53/14, BStBl. II 2018, 687, Rz. 16 mwN).

Auf den engeren und wirtschaftlich vorrangigeren Veranlassungszusammenhang ist im Übrigen auch abzustellen, wenn die Zuordnung von Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten in Betracht kommt (BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343, betr. Tilgung einer Bürgschaftsverpflichtung; BFH v. 11.12.2018 – VIII R 7/15, BStBl. II 2019, 231, betr. Aufteilung von Finanzierungskosten auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen und auf sonstige Einkünfte).

Rechtlicher Zusammenhang: Da der für die WKQualifikation erforderliche Veranlassungszusammenhang durch wirtschaftliche Gegebenheiten geprägt und bestimmt ist, genügt eine rein rechtl. Verbindung zwischen Einnahmen und Aufwendungen bei abweichendem wirtschaftlichem Zusammenhang nicht zur Begr. des WKAbzugs. Auf bestehende rechtl. Zusammenhänge oder einen zufällig auftretenden Erwerbsbezug (zB private Aufwendungen und steuerrelevante Einnahmen entstehen zeitgleich) kommt es nicht an (allgemeine Meinung, zB BFH v. 27.10.1998 – IX R 44/94, BStBl. II 1999, 676; BFH v. 23.10.2001 – IX R 65/99, BFH/NV 2002, 342, mwN; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 74 [8/2017]; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 118 [6/2018]). Dies gilt sowohl für den Zusammenhang von Aufwendungen mit einer bestimmten Einkunftsart als auch für die Zuordnung innerhalb eines Einkünftebereichs zu einer bestimmten Einkunftsquelle. So begründet zB die dingliche Belastung eines Grundstücks mit einer Hypothek für sich allein noch keinen

wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den die Hypothek betreffenden Aufwendungen und den mit dem WG erzielten Einnahmen.

(3) Zeitlicher und örtlicher Zusammenhang

154

Zeitlicher Zusammenhang: Die stl. Beurteilung von Aufwendungen als WK gem. Abs. 1 erfolgt unabhängig von zeitlichen Zusammenhängen. Notwendige materielle Bedingung für den Ansatz von WK ist allein, dass die Vermögensminderungen mit der auf stbare Einkunftserzielung ausgerichteten Erwerbsleistung in einem erkennbaren wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang stehen (s. eingehend Anm. 149). Auch Aufwendungen, die in einem VZ vor der geplanten Einkunftserzielung oder nach Beendigung des Einnahmezufusses anfallen, kommen somit dem Grunde nach als WK in Betracht (etwa BFH v. 11.12.2018 – VIII R 7/15, BStBl. II 2019, 231: vorab entstandene WK). Die zeitliche Nähe zwischen dem Entstehen der Aufwendung und der geplanten oder realisierten Einnahmeerzielung hat allenfalls indizielle, nicht hingegen rechtsbegründende Bedeutung für den veranlassungsgeprägten wirtschaftlichen Erwerbsbezug. Nach der Rspr. des BFH ist in diesem Zusammenhang ein ausreichender wirtschaftlicher Zusammenhang ausgeschlossen, wenn sich nicht absehen lässt, ob und ggf. wann Einnahmen erzielt werden (so zB BFH v. 19.9.1990 – IX R 5/86, BStBl. II 1990, 1030; BFH v. 11.8.2010 – IX R 3/10, BStBl. II 2011, 166, betr. Einkünfteerzielungsabsicht bei langjähriger Renovierung). Dem zeitlichen Moment kommt damit aber auch nach der Rspr. nicht die Bedeutung eines gesetzlichen Tatbestandsmerkmals in dem Sinne zu, dass bei Überschreitung einer bestimmten Zeitspanne der WKAbzug ausgeschlossen wäre (so ausdrücklich BFH v. 29.10.2002 – VIII B 125/01, BFH/NV 2003, 314; BFH v. 6.9.2006 – IX R 13/05, BFH/NV 2007, 406).

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

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

Einstweilen frei.

155–159

e) Abgrenzungsfunktion des Veranlassungsprinzips

aa) Vorbemerkung

160

Das Veranlassungsprinzip (s. Anm. 130; zum gegenwärtigen Stand der Wissenschaft: *Wacker*, BB 2018, 2519) erfährt seine Bewährung bei der erforderlichen Abgrenzung der WK.

In zeitlicher Hinsicht (s. Anm. 161):

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

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

- in gesetzlich geregelten Fällen (s. Anm. 176),
- bei Abzug nach dem sog. Wesentlichkeitsprinzip: voller Abzug gemischter Aufwendungen nur bei weitaus überwiegendem Erwerbsbezug (s. Anm. 177),
- bei Aufteilung gemischter Aufwendungen, ggf. im Schätzungswege (s. Anm. 178),
- soweit nicht das Aufteilungs- und Abzugsverbot für Aufwendungen der Lebensführung eingreift (s. Anm. 179);

Bei Aufwendungen auf die Vermögenssphäre, und zwar

- bei substanzbezogenen Aufwendungen (s. Anm. 185–188) und
- bei Vermögensverlusten (s. Anm. 190–195).

bb) Zeitliche Abgrenzungsprobleme

Schrifttum: *Klump*, Vorab entstandene Werbungskosten bei Erwerb von Bauerwartungsland, DStR 1991, 1306; *H.J. Herrmann*, Vergebliche Aufwendungen zur Herstellung eines Gebäudes oder zur Anschaffung eines bebauten Grundstücks als abziehbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, StuW 1991, 372; *Lamminger/Traxel*, Nachträgliche Werbungskosten und Leistungsfähigkeitsprinzip, DStZ 1995, 429; *Münch*, Vergebliche Akquisitionskosten im Inland in bezug auf erhoffte Aufträge im Ausland, StBp. 1995, 54; *Rauch*, Nachträgliche Werbungskosten – zu späte Aufwendungen?, Diss. Frankfurt 1996; *Apitz*, Aufwendungen während der Zeit der Arbeitslosigkeit, DStZ 1997, 145; *Balke*, Aus- und Fortbildung – Abschied von der herkömmlichen Unterscheidung nach „Berufskästchen“ im Einkommensteuerrecht, NWB 1997, 1269; *Flies*, Überlegungen zur Abgrenzung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungskosten, DStR 1997, 725; *Kieth*, Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1997, 597; *von Bornhaupt*, Erhaltungsaufwand nach Auszug des Mieters als nachträgliche Werbungskosten, BB 1998, 136; *Flies*, Nachträgliche Schuldzinsen nach Beendigung der Erzielung von Überschusseinkünften, DB 1998, 2438; *Drenseck*, Studium und Berufsausbildung im Einkommensteuerrecht, StuW 1999, 1; *Dendl*, Rückzahlung von Studienkosten eines Berufssoldaten als nachträgliche Werbungskosten, DStR 2000, 1253; *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Diss. Berlin ua. 2000; *Stapperfend*, Über Werbungskosten und Betriebsausgaben, in *Drenseck/Seer* (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 533; *Bartone*, Zur Abgrenzung von laufenden Betriebsausgaben, Kosten der Betriebsausgabe und nachträglichen Betriebsausgaben, Inf. 2002, 105; *Kreft*, Studienkosten als (vorab veranlasste) Erwerbsaufwendungen, FR 2002, 657; *Söhn*, Berufsausbildungskosten und Fortbildungskosten, StuW 2002, 97; *Bergkemper/Kreft*, Anmerkung zu den BFH-Urt. v. 4.12.2002 (VI R 120/01) und v. 17.12.2002 (VI R 137/01), FR 2003, 202; *Gebhard*, Nachträgliche Aufwendungen im Steuerrecht, EStB 2004, 423; *Heidrich*, Sonderausgabenabzug nach dem Alterseinkünftegesetz, FR 2004, 1321; *Nagel*, Nachträgliche Geltendmachung von Studienkosten, EStB 2004, 122; *Schell*, Nachlaufende Schuldzinsen und Vorfälligkeitsentschädigungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, FR 2004, 506; *Balke*, Rentenversicherungsbeiträge als vorab veranlasste Werbungskosten bei Alterseinkünften, Consultant 2005, 43; *U. Prinz*, Bildungsaufwendungen im Ertragsteuerrecht: Koordinaterverschiebungen durch den BFH, Rechtsprechungsbruch durch den Gesetzgeber, FR 2005, 229; *Stuhrmann*, Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 2005, 726; *Paus*, Zinsaufwand nach Wegfall der Einkunftsquelle, DStZ, 2006, 800; *Günther*, Vorweggenommene und vergebliche Werbungskosten, EStB 2009, 318; *Günther*, Vorweggenommene Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung, GStB 2010, 215; *Püttner*, Vergebliche Aufwendungen bei Verfall von Optionsscheinen,

NWB-EV 2010, 186; *Paus*, Erstmalige Berufsausbildung und Erststudium, EStB 2011, 373; *Geserich*, Erstmalige Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Erststudium nach dem Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz, SteuK 2011, 513; *Geserich*, Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, NWB 2012, 3304; *B. Meyer/Ball*, Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 2012, 2260; *Bruschke*, Nachträgliche Schuldzinsen auch bei Überschusseinkünften abzugsfähig?, StC 2013, Nr. 4, 14; *Grebe*, Nachträglicher Schuldzinsenabzug bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung, StWa. 2013, 63; *Hutmacher*, Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten der Einkünfte aus Kapitalvermögen, Zeitschrift Notarpraxis 2013, 177; *Nacke*, Nachträgliche Schuldzinsen bei Vermietung und Verpachtung auch außerhalb der Spekulationsfrist abziehbar?, GStB 2013, 392; *Paus*, Nachträgliche Zinsen bei Vermietungseinkünften, EStB 2013, 354; *Schallmoser*, Neues zu Immobilien im Einkommensteuerrecht, DStR 2013, 501; *Schmidt*, Aufwendungen für ein Arbeitszimmer während der Elternzeit, NWB 2013, 1294; *Schmitz-Herscheidt*, Die Surrogationsbetrachtung des BFH beim Schuldzinsenabzug nach nicht steuerbarer Veräußerung einer zuvor vermieteten Immobilie, FR 2014, 625; *Dötsch*, Einkommensteuerrechtlicher Abzug der durch Refinanzierungsdarlehen verursachten Schuldzinsen, die nach der Veräußerung oder Aufgabe außerbetrieblicher Einkunftsquellen entstehen, in *Fischer/Mellinghoff* (Hrsg.), Festgabe Heinrich List, Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 2015, 66; *Formel*, Schuldzinsen als nachträgliche WK bei den Einkünften aus VuV, EStB 2015, 321; *Geißler*, Abzugsfähigkeit nachträglicher Schuldzinsen – eine vergleichende Darstellung, NWB 2015, 332; *Geserich*, Abgrenzung beruflicher und privater Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, 10 Jahre Deutscher Finanzgerichtstag – Für ein besseres Steuerrecht/Steurgerechtigkeit und Effektivität (10. und 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014), Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 2015, 193; *G. Kirchhof*, Abgrenzung beruflicher und privater Aufwendungen aus der Sicht der Wissenschaft, 10 Jahre Deutscher Finanzgerichtstag – Für ein besseres Steuerrecht/Steurgerechtigkeit und Effektivität (10. und 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014), Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 2015, 219; *Neufang*, Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind möglich, StB 2015, 435; *Thiemann*, Das Abzugsverbot für die Berufsausbildungskosten – Mehr oder weniger Gestaltungsspielraum für den Steuergesetzgeber, JZ 2015, 866; *Watrin/Riegler*, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Verlusten aus Währungsswaps, FR 2015, 1049; *Bruschke*, Bürgschafts- und Darlehensverluste von Arbeitnehmern, DStZ 2016, 623; *Cropp/Schober*, Ist das Abzugsverbot für Aufwendungen für eine erste Berufsausbildung verfassungswidrig?, FR 2016, 837; *Engelberth*, Behandlung nachträglicher Schuldzinsen, NWB 2016, 20; *Geserich*, Feste feiern mit dem Finanzamt?, NWB 2016, 2500; *Güsmer/Wick*, Abzugsfähigkeit von gemischt veranlassenen Aufwendungen im internationalen Kontext, DB 2016, 1465; *Mathäus*, Ertragsteuerliche Berücksichtigung von Forderungsverlusten im Privatvermögen, FR 2016, 888; *Meyerling*, Von „guten“ und von „schlechten“ Studienaufwendungen, DB 2016, Heft 7, M5; *Oberloskamp*, „Aufgabenaufwendungen“ als vergebliche Werbungskosten, EStB 2016, 471; *Schumann*, Steuerliche Berücksichtigung von Wertminderungen des Grund und Bodens, EStB 2016, 65; *Geserich*, Vergeblicher Aufwand im Hinblick auf eine angestrebte Vorstandsposition sowie zum Erwerb einer Beteiligung am künftigen Arbeitgeber (Anm. zu BFH v. 17.5.2017 - VI R 1/16, BFH/NV 2017, 1496), BFH/PR 2017, 381; *Kramer*, Werbungskostenabzug von Beteiligungsverlusten bei Arbeitnehmern, DStR 2017, 366; *Teller*, Vergeblicher Aufwand im Hinblick auf eine angestrebte Vorstandsposition sowie zum Erwerb einer Beteiligung am künftigen Arbeitgeber (Anm. zu BFH v. 17.5.2017 - VI R 1/16, BFH/NV 2017, 1496), HFR 2017, 1006; *Trossen*, Vermietung und Verpachtung: Abzug von Werbungskosten nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft (Anm. zu BFH v. 9.5.2017 - IX R 24/16, BStBl. II 2018, 168), NWB 2017, 2080; *Wacker*, Das Veranlassungsprinzip national und international, BB 2018, 2519; *Sterzinger*, Vorab entstandene Werbungskosten und vergebliche/verlorene Aufwendungen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, EStB 2019, 146.

161 (1) **Grundsätzliche Bedeutung des Zeitmoments**

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

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

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

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

162 (2) **Vorab veranlasste Werbungskosten**

In stRspr. (zB BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, FR 2003, 195; BFH v. 20.7.2006 – VI R 26/05, BStBl. II 2006, 764; BFH v. 7.2.2008 – VI R 41/05, BFH/NV 2008, 1136; BFH v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863; BFH v. 10.1.2012 – VI B 80/11, BFH/NV 2012, 782; BFH v. 9.7.2013 – IX R 48/12, BStBl. II 2013, 693; BFH v. 1.12.2015 – IX R 9/15, BStBl. II 2016, 335; BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073; BFH v. 11.12.2019 – VIII R 7/15, BStBl. II 2019, 231) ist einheitlich für alle vier Überschusseinkunftsarten anerkannt, dass abziehbare WK schon zu einem Zeitpunkt bzw. in einem VZ entsprechend dem Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2 anfallen können, in dem mit den Aufwendungen zusammenhängende Einnahmen noch nicht erzielt werden bzw. mit der auf die Erzielung stpfl. Einnahmen gerichteten Tätigkeit noch nicht begonnen wurde. Dies ist auch die allgemeine Meinung im strechtl. Schrifttum (zB *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 95; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 124 [7/2003]; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 160 [6/2018]; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 82 [8/2017]; *Oertel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 23).

Begriff der vorab veranlassten Werbungskosten: Zur Kennzeichnung der Gruppe der Erwerbsaufwendungen, die entstehen, wenn der Stpfl. mit der eigentli-

chen, auf Einnahmenerzielung gerichteten Tätigkeit (zB Beruf, Vermietung) noch nicht begonnen hat, wurde in der älteren Rspr. (soweit ersichtlich zuerst RFH v. 5.11.1930, StuW 1931, Nr. 94; zB BFH v. 20.10.1978 – VI R 132/76, BStBl. II 1979, 114) und im älteren Schrifttum (zB *Vangerow*, StuW 1962, Sp. 378; *Falk* in *Blümich*, 9. Aufl. 1971, § 9 Rz. 3) zunächst der Begriff „vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben“ verwendet (teilweise bis heute: zB *Günther*, AStW 2018, 24). Nicht zuletzt wohl aufgrund der kritischen Anm. von *Littmann* (Einkommensteuerrecht, 9. Aufl. 1969, § 9 Rz. 18: „Es handelt sich nicht darum, etwa erst später entstehende Werbungskosten bereits zu einem früheren Zeitpunkt zu berücksichtigen. Die Frage ist vielmehr, ob Aufwendungen, die vor der Erzielung von Einnahmen, ja vor Schaffung der Quelle, aus der die Einnahmen erzielt werden sollen, erwachsen, Werbungskosten sein sollen“) bemühte sich der BFH zur Klärung um eine neue Begriffsbestimmung und verwandte erstmals im UrT. v. 29.2.1980 (BFH v. 29.2.1980 – VI R 165/78, BStBl. II 1980, 395) den Begriff „vorab entstandene Werbungskosten“. Diesen Begriff hielt der BFH nach eigener Aussage für zutreffender (überwiegend verwendeter Begriff; s. etwa BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073, betr. vergeblicher Aufwand im Hinblick auf eine angestrebte Vorstandsposition sowie zum Erwerb einer Beteiligung am künftigen ArbG; BFH v. 11.12.2019 – VIII R 7/15, BStBl. II 2019, 231, betr. Aufteilung von Finanzierungskosten auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen und auf sonstige Einkünfte). Aber auch diese Kennzeichnung scheint sich angesichts vieler anderer verwendeter Begriffsschöpfungen (zB vorbereitende oder vorweg entstandene WK, WK in der Vorbereitungsphase, s. Nachweise bei *Kreft*, FR 2002, 657 [664]) und einer uneinheitlichen Terminologie in der Rspr. (zB BFH v. 15.12.1981 – VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495: vorweggenommene WK; Nds. FG v. 25.3.1998 – IV 664/94, EFG 1999, 19, rkr.: vorweggenommene WK; FG Rhld.-Pf. v. 19.9.1985 – 3 K 274/82, EFG 1986, 71, rkr.: vorweg entstandene WK; FG Ba.-Württ. v. 25.4.2017 – 5 K 763/15, EFG 2017, 1733, Az. BFH IX R 20/17: vorweggenommene WK) nicht durchgesetzt zu haben. Teilweise spricht der BFH heute noch von vorweggenommenen WK (BFH v. 5.3.2008 – X R 48/06, BFH/NV 2008, 1463; BFH v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863; BFH v. 10.1.2012 – VI B 80/11, BFH/NV 2012, 782; BFH v. 17.4.2013 – X R 18/11, BStBl. II 2014, 15; BFH v. 18.2.2014 – III B 118/13, nv.; BFH v. 15.12.2016 – VI R 53/12, BStBl. II 2017, 938).

Es sollte deshalb die terminologische Frage nochmals überdacht werden. Der Begriff „vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen“ stellt uE die präziseste Beschreibung für Erwerbsaufwendungen in der Vorbereitungsphase der eigentlichen Erwerbstätigkeit dar. Diese Begriffsbestimmung unter Einbeziehung des Veranlassungsmoments entspricht der heutigen Sichtweise von der veranlassungsbezogenen Zuordnung von Aufwendungen. Die reine Beschreibung des Entstehungszeitpunkts („vorab oder vorweg entstanden“; „in der Vorbereitungsphase“) dagegen beinhaltet insoweit nur einen Teilaspekt und lässt das tragende Veranlassungsprinzip außer Acht. Die allein darauf abstellenden Begriffsbestimmungen sind durch die Entwicklung in der Steuerrechtswissenschaft und Rspr. zum Veranlassungsprinzip überholt. Aus diesem Grund sollte uE auch im Interesse einer inhaltlichen Klarheit eine wechselweise Terminologie vermieden und einheitlich der Begriff „vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen“ verwandt werden (so auch *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 3–6; *Kreft*, FR 2002, 657 [664]; s. auch *Stark* in *LBP*, § 9 Rz. 82 [11/2003]; zust. Nds. FG v. 8.12.2000 – 7 K 232/97, nv., rkr.). Denn wie *Schick* (StRK-Anm. EStG § 4 BetrAusg. R. 96 und EStG § 9 [Abs. 1] Ziff. 1 R. 38) zutr. ausführt, ist eine unklare Terminologie immer verrä-

terisch, so wie eine klare Terminologie eine Voraussetzung für überzeugende Lösungen darstellt.

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

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

- ▶ *Rechtsprechung und Teile des Schrifttums:* Nach stRspr. des BFH ist Voraussetzung für die Abziehbarkeit vorab veranlasster WK, dass ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher (Veranlassungs-)Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. Ein solcher Abzug ist von dem Zeitpunkt an gegeben, zu dem sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Entschluss, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst und zwischenzeitlich nicht wieder aufgegeben worden ist.

ZB zuletzt BFH v. 1.12.2015 – IX R 9/15, BStBl. II 2016, 335; BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073; BFH v. 23.10.2019 – VI R 1/18, DStZ 2020, 227; BFH v. 11.12.2019 – VIII R 7/15, BStBl. II 2019, 231.

Ein Zusammenhang der Aufwendungen mit der beabsichtigten Erwerbstätigkeit innerhalb einer Einkunftsart ist danach nicht gegeben, wenn die Vorbereitungen in einem so frühen Stadium steckengeblieben sind, dass für den Stpfl. noch alle Möglichkeiten offen bleiben, Tätigkeiten auszuüben, die verschiedenen Einkunftsarten zugeordnet werden können (so noch BFH v. 3.11.1961 – VI R 196/60 U, BStBl. III 1962, 123). „Ins Blaue hinein“ getätigte Aufwendungen können nicht als vorab veranlasste WK abgezogen werden (BFH v. 19.4.1996 – VI R 24/95, BStBl. II 1996, 452). Der erforderliche hinreichende wirtschaftliche Zusammenhang kann hiernach erst ab dem Zeitpunkt gegeben sein, zu dem sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Entschluss, Einkünfte aus einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst ist (zB BFH v. 19.8.2002 – IX B 190/01, BFH/NV 2003, 147; s. auch BFH v. 9.7.2003 – IX R 102/00, BStBl. II 2003, 940, zur Einkünfteerzielungsabsicht bei leerstehender Wohnung: neben der Vermietungsabsicht bestehende Verkaufsabsicht uU unschädlich; BFH v. 1.12.2015 – IX R 9/15, BStBl. II 2016, 335, betr. Vermietungsabsicht bei Erwerb eines unbebauten Grundstücks; BFH v. 23.10.2019 – VI R 1/18, DStZ 2020, 227, betr. vorab entstandene WK bei dHf.). Ein ausreichender wirtschaftlicher Zusammenhang ist auch ausgeschlossen, wenn sich nicht absehen lässt, ob und ggf. wann Einnahmen erzielt werden (so zB BFH v. 19.9.1990 – IX R 5/86, BStBl. II 1990, 1030; vgl. hierzu auch BFH v. 5.3.2008 – X R 48/06, BFH/NV 2008, 1463: kein WK-Abzug in der Zeit der Ungewissheit der Nutzung; BFH v. 11.8.2010 – IX R 3/10, BStBl. II 2011, 166, betr. langjährige Renovierung des Vermietungsobjekts; BFH v. 19.2.2019 – IX R 20/17, BFH/NV 2019, 540: Keine vorab veranlassten WK des Eigentümers nach Kauf eines nießbrauchsbelasteten Grundstücks, solange ein Ende der Nutzung durch den Dritten nicht absehbar ist). Der Umstand, dass sich die Aufwendungen im Nachhinein (zufällig) als nützlich erweisen, ist dann für die Abziehbarkeit ohne Bedeutung (BFH v. 18.7.1972 – VIII R 12/68, BStBl. II 1972, 930).

- ▶ *Teile des Schrifttums* sind dieser Auffassung gefolgt (zB *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 127 [7/2003], mwN in Fn. 264; *von Bornhaupt*, FR 1982, 313 [317]; *Oertel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 23). Zur Begr. wird angeführt, dass eine Berücksichtigung von Aufwendungen, die sich noch keiner Einkunftsart zurechnen lassen, nach dem System des EStRechts nicht möglich sei. Werbungskosten könnten nur im Rahmen der in § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 genannten Überschussrechnung angesetzt werden, die für jede der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 gesondert durchzuführen sei (so *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 128 [7/2003]). Aufwendungen seien selbst dann nicht abziehbar, wenn noch nicht feststehe, ob sie den WK oder den BA zuzuordnen seien (*von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 128 [7/2003]).
- ▶ *Überwiegende Meinung im Schrifttum*: Der überwiegende Teil des Schrifttums ist diesen strengen Abzugsvoraussetzungen entgegengetreten. Danach genügt es, wenn im Zeitpunkt der Verausgabung feststeht, dass die Aufwendung der Erzielung von Einnahmen dient. In diesem Fall sei unschädlich, wenn die konkrete Einkunftsart noch offen sei (zB *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 162 [6/2018]; *Kruse*, FR 1981, 473; *Stapperfend*, FS *Kruse*, 2001, 533 [547]; *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 116; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 96; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 86 [8/2017]; *Lochte* in *Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 28 [11/2018]; so jetzt auch BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, FR 2005, 497, mit Anm. *Bergkemper*; BFH v. 20.7.2006 – VI R 26/05, BStBl. II 2006, 764: hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit künftigen stbaren Einnahmen; BFH v. 17.7.2014 – VI R 8/12, BFH/NV 2014, 1970: ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und späteren Einnahmen). Dies gelte wegen der erforderlichen Gleichbehandlung selbst dann, wenn noch nicht feststehe, ob es sich bei der Einkunftsart um eine Gewinneinkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 oder um eine Überschusseinkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 handele (vgl. *Stapperfend*, FS *Kruse*, 2001, 533 [548]). Zur Begr. führen die Kritiker weiter an, dass ein von der Rspr. geforderter Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart im Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 keine Stütze finde (vgl. *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 86 [8/2017]: nur ins Blaue hinein getätigte Aufwendungen auszuschließen; *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 39). Zudem sei eine Abziehbarkeit auch bei ungewisser Einkunftsart aufgrund des objektiven Nettoprinzips geboten (vgl. *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 42; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 96).
- ▶ *Stellungnahme*: Das Erfordernis eines hinreichend konkreten Zusammenhangs mit einer bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsart ist als Sondervoraussetzung für vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen abzulehnen. Materiell-rechtliche Fragen werden vielmehr mit verfahrensrechtl. Beweisfragen vermischt. Es ist mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbar, wenn eine Aufwendung im Zeitpunkt des Verausgabens trotz Erwerbsbezugs nur deshalb nicht steuermindernd berücksichtigt wird, weil eine konkrete Einkunftsart oder auch nur die Zuordnung zu den Gewinn- oder Überschusseinkunftsarten nicht feststeht (so auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 96). Hinsichtlich der grundqualifikatorischen Voraussetzung gem. Abs. 1 Satz 1 dürfen keine anderen Abzugsvoraussetzungen gelten als für normale WK. Etwas anderes lässt sich auch nicht aus dem Wortlaut herleiten, denn Abs. 1 Satz 2, der den Abzug der WK in einer Einkunftsart vorgibt, hat insoweit keinen rechtsbegründenden

Charakter. Die Anwendung der Veranlassungsgrundsätze gewährleistet darüber hinaus eine ausreichende Abgrenzung zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung. Hinsichtlich der Abzugsvoraussetzungen ist zwischen der materiell-rechtl. Ebene und der Beweisebene wie folgt zu unterscheiden:

- ▷ *Materiell-rechtliche Hinsicht*: Die problematische Frage ist in materiell-rechtl. Hinsicht, wann bei Tätigen einer Aufwendung ein ausreichend konkreter Erwerbsbezug vorliegt. Dies ist uE der Fall, wenn das die Aufwendung auslösende Moment in einem objektiv wirtschaftlichen Zusammenhang mit zumindest der Vorbereitungsphase der geplanten Erwerbstätigkeit steht (ähnlich für die BA *Stapperfend*, FS Kruse, 2001, 533 [545], der die mit den ersten Vorbereitungshandlungen anfallenden Aufwendungen bereits durch den entstehenden Betrieb veranlasst sieht; s. auch § 4 Anm. 817). Eine solches Erfordernis setzt voraus, dass der Beginn der Vorbereitungsphase anhand möglichst allgemeingültiger Kriterien festgemacht werden kann. Das Problem des Feststellens eines konkreten Erwerbsbezugs wird sich größtenteils decken mit der Frage, wann eine steuerrelevante Tätigkeit bzw. die Erwerbssphäre beginnt. Denn Erwerbsaufwendungen können steuersystematisch nur innerhalb der sieben Einkunftsarten des EStG berücksichtigt werden, und zwar zur Ermittlung der Einkünfte aus einer Einkunftsart. Es lässt sich folglich der Grundsatz aufstellen: Keine Erwerbsaufwendungen ohne – durch die sieben Einkunftsarten bestimmte – Erwerbssphäre. Insoweit ergeben sich, entgegen der Auffassung von *Stapperfend* (FS Kruse, 2001, 533 [545], der davon ausgeht, dass im Unterschied zu den BA – hier sind bereits Vorbereitungshandlungen durch den entstehenden Betrieb veranlasst – eine Tatbestandsverwirklichung erst eintritt, wenn der Stpfl. mit der eigentlichen Erwerbstätigkeit beginnt), keine Unterschiede in der Beurteilung von WK und BA. Auch im Bereich der WK beginnt die Erwerbsphase mit den ersten Vorbereitungshandlungen, die für Dritte erkennbar auf die Begr. irgendeiner Erwerbstätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 hindeuten und sich bereits als eine nachhaltige und von Einkünfteerzielungsabsicht getragene Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr (oder auch allgemeinen Marktgeschehen) darstellen (so wohl auch *Schick*, StRK-Anm. EStG § 4 BetrAusg. R. 96: Spätestens mit den ersten Aufwendungshandlungen muss irgendeine Einkunftsart begründet sein; vgl. ausführl. *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 84 ff.; *Kreft*, FR 2002, 657 [664 f.]). Ab diesem Zeitpunkt sind vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen denkbar (ähnlich *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 96: Es genügt, wenn feststeht, dass Einkünfte erzielt werden sollen). Die Merkmale einer bestimmten Einkunftsart müssen dabei nicht erkennbar sein, da die Aufgliederung in die sieben Einkunftsarten und die einkunftsartenbezogene Zuordnung von Ausgaben nur ein steuertechnisches Mittel ist, um die Gesamtleistungsfähigkeit des Stpfl. zutr. zu erfassen. In Zweifelsfällen können vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen der Einkunftsart zugerechnet werden, zu der sie den größten Bezug haben (ähnlich BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073: engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang maßgebend; ebenso BFH v. 11.12.2018 – VIII R 7/15, BStBl. II 2019, 231, betr. Aufteilung von Finanzierungskosten auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen und auf sonstige Einkünfte).
- ▷ *Auf der Beweisebene* geht es wegen des im StRecht geltenden Untersuchungsgrundsatzes in diesem Zusammenhang um die Frage, zu wessen Las-

ten es geht, wenn nicht festgestellt werden kann, ob die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind (zu den Grundsätzen der Feststellungslast s. Anm. 54). Können also keine Umstände ermittelt werden, die darauf schließen lassen, dass bereits bei Verausgabung ein konkreter Erwerbsbezug gegeben ist, ist der Abzug zu versagen. Da einige der für die Bestimmung des Beginns der Erwerbsphase aufgestellten Kriterien nur einer zeitraumbezogenen Betrachtung zugänglich sind und uU erst durch die Zusammenschau mehrerer Umstände eine zuverlässige Beurteilung möglich ist, besteht in Zweifelsfällen die Notwendigkeit eines längeren Beurteilungszeitraums und einer Rückbetrachtung (so zB bei der Beurteilung der Bebauungs- und Vermietungsabsicht, hierzu etwa BFH v. 1.12.2015 – IX R 9/15, BStBl. II 2016, 335: bei bebauten Grundstücken ggf. zehn Jahre und mehr). Diese Probleme könnten unter Ausschöpfung des bestehenden Verfahrensrechts (insbes. die vorläufige Veranlagung gem. § 165 AO; so auch *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 90 [8/2017]; ggf. Anscheinsbeweisgrundsätze, s. *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 133 [7/2003]) gelöst werden (ähnlich BFH v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355; BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, FR 2005, 497).

(3) Weitere Abzugsvoraussetzungen

163

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

Kein Abzug von Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Die Aufwendungen dürfen nicht den AHK eines Einkunftserzielungszweckes dienenden WG zugeordnet werden. Insoweit kommt nur bei abnutzbaren WG eine stl. Berücksichtigung über die AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. in Betracht (vgl. zB BFH v. 29.7.1986 – IX R 206/84, BStBl. II 1986, 747, betr. Erwerb einer Rentenanwartschaft; BFH v. 22.4.1999 – VIII B 81/98, BFH/NV 1999, 1328, betr. ANK; vgl. *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 91 [8/2017]); Besonderheiten gelten für immobilienbezogene Fehlaufwendungen, s. Anm. 166. Die Zuordnung ist uE nach den bilanzstl. Aktivierungsregeln vorzunehmen.

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

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

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

nem unlösbaren Zusammenhang stehen, dh. ohne diese nicht angefallen wären (BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823).

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

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

Zum WKAbzug von Aufwendungen mit Auslandsbezug bei der Ermittlung des Steuersatzeinkommens s. BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 151 (7/2003); *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 98; s. auch Anm. 17.

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

► *Aufgrund erheblicher Kritik im steuerlichen Schrifttum* (zB von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 226 [7/2003]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 102; *Rauch*, Nachträgliche Werbungskosten – zu späte Aufwendungen, 1996, 98f.; *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 43 f. [54]) hat sich diese Rspr. scheinbar gelockert (s. BFH v. 8.9.1998 – IX R 75/95, BStBl. II 1999, 20, betr. Kosten für ein nicht errichtetes Gebäude als WK; BFH v. 5.11.2001 – IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144, betr. Abzug von Schuldzinsen für ein gescheitertes Bauvorhaben; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 226 [7/2003], spricht sogar von Aufgabe der bisherigen BFH-Rspr.). Nunmehr nimmt auch der BFH in seiner neueren Rspr. an, dass nach Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht vorab veranlasste (vergebliche) WK abziehbar sein können, wenn der Stpfl. sie tätigt, um sich aus einer gescheiterten Investition zu lösen. Danach wirkt der durch die Absicht zum Erzielen von Einkünften begründete Veranlassungszusammenhang so lange fort, wie er nicht durch eine der Vermögenssphäre zuzuweisende neue Veranlassung überlagert wird (vgl. etwa BFH v. 15.11.2005 – IX R 3/04, BStBl. II 2006, 258; BFH v. 7.6.2006 – IX R 45/04, BStBl. II 2006, 803; BFH v. 21.11.2013 – IX R 12/12, BFH/NV 2014, 834). Es soll aber nicht genügen, wenn der Entschluss, Einkünfte zu erzielen zu ei-

nem Zeitpunkt gefasst wird, in dem bereits absehbar ist, dass die Investition scheitern wird (BFH v. 6.9.2016 – IX R 19/15, BFH/NV 2017, 19).

- ▶ **Stellungnahme:** Unter Veranlassungsgesichtspunkten ist die ältere BFH-Rspr. auch bei Berücksichtigung des Vermögensneutralitätsgrundsatzes uE als zu eng abzulehnen. Abweichend davon können Aufwendungen, die auf die Einstellung eines geplanten steuerrelevanten Engagements abzielen, sehr wohl Ausfluss und möglicher Endpunkt eines zur Einkunftserzielung eingeleiteten Handlungsablaufs sein, soweit kein unmittelbarer wirtschaftlicher Veräußerungszusammenhang (keine privaten Veräußerungseinkünfte) besteht (vgl. o.V., HFR 1982, 404, mit Hinweis darauf, dass der BFH diese Überlegung nicht für überzeugend hält). Der Zusammenhang mit der beabsichtigten Einkunftserzielung wirkt also so lange fort, bis er von einem neuen – privaten – Veranlassungszusammenhang verdrängt wird (so zutr. *Heuermann*, Inf. 2006, 809; so auch *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 163 [6/2018]; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 102). So sind zB Aufwendungen für ein unbebautes Grundstück so lange als vorab entstandene WK abziehbar, als ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Bebauung des Grundstücks und einer anschließenden Vermietung des Gebäudes besteht (BFH v. 19.12.2007 – IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300; BFH v. 1.12.2015 – IX R 9/15, BStBl. II 2016, 335). Lässt sich eine ursprünglich vorhandene Vermietungsabsicht nicht verwirklichen, weil zB die Gemeinde die erforderlichen planungsrechtl. Änderungen ablehnt, spricht die fehlende Bebaubarkeit zumindest indiziell gegen einen wirtschaftlichen Zusammenhang von vorab veranlassten Grundstücksaufwendungen mit etwaigen späteren Einkünften aus VuV. Dies entspricht uE den Grundsätzen der Leistungsfähigkeitsbesteuerung. Die Auffassung des BFH in der älteren Rspr. wurzelt dagegen noch im bereits überwundenen, dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 verhafteten Finalitätskonzept (s. Anm. 115) und steht daher zur allgemeinen Rechtsprechungsentwicklung im Widerspruch. Schließlich kann die materiell-rechtl. Beurteilung von Beendigungs- oder Verhinderungsaufwendungen nicht von der zeitlichen Phase der Aufwendungsentstehung abhängen (so aber BFH v. 15.12.1981 – VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495; BFH v. 29.11.1983 – VIII R 160/82, BStBl. II 1984, 307); mit Schwierigkeiten im Beweisbereich lässt sich die Argumentation der Rspr. uE nicht rechtfertigen.

(4) Anwendungsbeispiele für vorab veranlasste Werbungskosten

164

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19):

- Fahrtkosten im Rahmen eines Vollzeitstudiums (BFH v. 9.2.2012 – VI R 44/10, BStBl. II 2013, 234).
- Fahrt- u. Unterkunftskosten eines Studenten, der bereits über eine erste Berufsausbildung verfügt (BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284).
- Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung (BFH v. 28.7.2011 – VI R 8/09, BFH/NV 2011, 2038; s. aber BFH v. 5.11.2013 – VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165, zu § 4 Abs. 9). Dem Abzug steht – rückwirkend – ab VZ 2004 § 9 Abs. 6 entgegen (möglicherweise ist Abzugsverbot verfassungswidrig; BFH v. 17.7.2014 – VI R 8/12, BFH/NV 2014, 1970, Az. BVerfG 2 BvL 24/14; Anm. 9 und 605 ff.).
- Ausgleichszahlungen an den auf den Versorgungsausgleich verzichtenden Ehegatten (BFH v. 8.3.2006 – IX R 107/00, BStBl. II 2006, 446; BFH v. 17.6.2010 –

VI R 33/08, BFH/NV 2010, 2051; aA BFH v. 15.6.2010 – X R 23/08, BFH/NV 2010, 1807).

- Aufwendungen eines Zeitsoldaten für den Erwerb eines Verkehrsflugzeugführerscheins im Rahmen einer Fachausbildung sind vorab veranlasste WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dies gilt auch, wenn die Schulung die Ausbildung für den Erwerb des Privatflugzeugführerscheins einschließt (BFH v. 30.9.2008 – VI R 4/07, BStBl. II 2009, 111).
- Aufwendungen für ein sog. Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung (BFH v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796).
- Zur Abziehbarkeit von (Erst-)Studienkosten und BAföG-Rückzahlungen vor 2004 s. BFH v. 7.2.2008 – VI R 41/05, BFH/NV 2008, 1136.
- Umschulungskosten (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403, betr. Umschulung von arbeitsloser Industriekauffrau zur Fahrlehrerin; BFH v. 17.12.2002 – VI R 42/00, BFH/NV 2003, 474, betr. Umschulung von arbeitsloser Verkäuferin zur Arzthelferin; BFH v. 17.12.2002 – VI R 121/01, BFH/NV 2003, 477, betr. Umschulung von arbeitslosem Landwirt zum Dachdecker).
- Aufwendungen für Praktika während des Studiums (BFH v. 1.2.2007 – VI R 62/03, BFH/NV 2007, 1291).
- Promotionskosten (BFH v. 4.11.2003 – VI R 96/01, BStBl. II 2004, 891).
- Ausgleichszahlung bei Übertragung einer Anwartschaft auf Altersversorgung nach beamtenrechtl. Grundsätzen (BFH v. 19.10.2016 – VI R 22/15, BStBl. II 2017, 999).
- Aufwendungen für eine Wohnung im Rahmen der dHf. (BFH v. 23.10.2019 – VI R 1/18, DStZ 2020, 227).
- Mietkosten nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses (FG Münster v. 12.6.2019 – 7 K 57/18 E, EFG 2019, 1278, rkr.).

Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20):

- Erwerb gebrauchter LV (BFH v. 24.5.2011 – VIII R 46/09, BStBl. II 2011, 920, betr. bis zum Erwerbszeitpunkt aufgelaufenen außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen als vorab veranlasste WK).
- Schuldzinsen für den Erwerb von Kapitalvermögenswerten (zB kreditfinanzierte Beteiligung an einer AG oder GmbH), wenn auf Dauer gesehen ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben erwartet werden kann (BFH v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37).
- Für VZ ab 2009 stellt sich die Problematik vorab veranlasster WK wegen des in § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2 normierten Abzugsverbots nicht mehr.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21):

- Erstattetes Disagio als WK (BFH v. 12.5.2009 – IX R 40/08, BFH/NV 2009, 1629).
- Sonderabschreibungen, mit denen AK einer zur Erzielung von Einkünften aus VuV vorgesehenen Immobilie im Rahmen der Einkünfteermittlung berücksichtigt werden sollen (BFH v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863).
- Aufwendungen für eine leerstehende Wohnung können als vorab veranlasste WK abziehbar sein, wenn der Stpfl. sich endgültig entschlossen hat, daraus durch Vermieten Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zu erzielen und diese Entsch. später nicht wieder aufgegeben hat (vgl. BFH v. 12.5.2009 – IX R 18/08

BFH/NV 2009, 1627; BFH v. 11.12.2012 – IX R 68/10, BStBl. II 2013, 367; BFH v. 11.12.2012 – IX R 14/12, BStBl. II 2013, 279: Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht bei langem Leerstand; objektbezogene Prüfung). Es genügt nicht, wenn der Entschluss zu vermieten zu einem Zeitpunkt gefasst wird, in dem bereits absehbar ist, dass die Investition scheitern wird (BFH v. 6.9.2016 – IX R 19/15, BFH/NV 2017, 19, betr. vorab entstandene WK bei gescheiterter Sanierung). Zur Problematik des Nachweises der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer nach Selbstnutzung leer stehenden Wohnung s. BFH v. 28.10.2008 – IX R 1/07, BStBl. II 2009, 848. Aufwendungen auf eine Immobilie, die während einer Eigennutzung anfallen, scheiden für einen Abzug als vorab veranlasste WK bei den Einkünften aus VuV aus (BFH v. 9.7.2013 – IX R 21/12, BFH/NV 2013, 1778).

- Vom Eigentümer eines mit einem Vorbehaltsnießbrauch belasteten Grundstücks getragene Aufwendungen können ausnahmsweise vorab veranlasste WK bei den Einkünften aus VuV sein, wenn er sie im eigenen Interesse als zukünftiger Nutzer des Hauses gemacht hat und der Nießbrauch nach den zugrunde liegenden Vereinbarungen zeitnah aufgehoben werden soll (BFH v. 25.2.2009 – IX R 3/07, BFH/NV 2009, 1251; s. hierzu aber BFH v. 19.2.2019 – IX R 20/17, BFH/NV 2019, 540: Der Eigentümer kann Aufwendungen für sein mit einem lebenslänglichen Nutzungsrecht eines Dritten belastetes Grundstück regelmäßig nicht als vorab veranlasste WK bei den Einkünften aus VuV abziehen, solange ein Ende der Nutzung durch den Dritten nicht absehbar ist).
- Abzug von Finanzierungskosten, die durch den Erwerb eines Bauplatzes entstehen, als vorab veranlasste WK aus VuV setzt voraus, dass schon bei Anschaffung des Grundstücks konkret mit einer Bebauung zum Zweck der Vermietung in absehbarer Zeit zu rechnen war und die Bauabsicht auch nachhaltig verfolgt wird (BFH v. 5.3.2008 – X R 48/06, BFH/NV 2008, 1463).
- Leistet der Käufer eines Mietobjekts an den Verkäufer infolge einer Vertragsaufhebung Schadensersatz, um sich von seiner gescheiterten Investition zu lösen, so kann er seine Aufwendungen als vorab veranlasste (vergebliche) WK absetzen (BFH v. 7.6.2006 – IX R 45/05, BStBl. II 2006, 803).
- Täuscht ein Makler über seine wahren Absichten und verwendet er deshalb die hingegebenen Geldbeträge nicht zum Erwerb eines Vermietungsobjekts, kann die verlorene Anzahlung als vorab veranlasste WK abgezogen werden, wenn sich der Stpfl. zum Erwerb und zur Vermietung endgültig entschlossen hat. Abziehbar sind die verlorenen Aufwendungen aber nur, soweit sie auf den vermieteten Anteil des Gebäudes entfallen wären. Soweit sie auf die Anschaffung von Grund und Boden entfallen wären, können sie dagegen nicht bei den Einkünften aus VuV angesetzt werden (BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16, BStBl. II 2018, 168).
- Ausgleichszahlungen im Rahmen einer Scheidungsfolgevereinbarung führen nicht zu vorab veranlassten WK bei den sonstigen Einkünften gem. § 22 (FG Köln v. 14.2.2019 – 15 K 2800/17, NZFam 2019, 558, rkr.).

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

Sonstige Einkünfte (§ 22):

- Erwerbenaufwendungen für verfallene Termingeschäfte (BFH v. 24.4.2012 – IX B 154/10, BStBl. II 2012, 454).

- Geleistete Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen und zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen (Altersvorsorgeaufwendungen) sind ihrer Rechtsnatur nach in erster Linie vorab veranlasste WK bei den sonstigen Einkünften iSd. des § 22. Die gesetzliche Zuweisung der Altersvorsorgeaufwendungen zu den SA in § 10 ist – auch im zeitlichen Anwendungsbereich des Alterseinkünftegesetzes – verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BStBl. II 2010, 348; BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 323/10, BFH/NV 2016, 1421). Zu Beiträgen zur freiwilligen Höherversicherung und Anwendung der Öffnungsklausel ab 2005 s. BFH v. 4.2.2010 – X R 58/08, BFH/NV 2010, 1173.
- Ausgleichszahlung zur Abfindung des Versorgungsausgleichs (BFH v. 23.11.2016 – X R 41/14, BStBl. II 2017, 773).
- Finanzierungskosten für den Erwerb einer Sicherheits-Kompakt-Rente, die auch den Abschluss einer Rentenversicherung als Versorgungskomponente beinhaltet (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 7/15, BStBl. II 2019, 231).
- Prozesskosten zur Erlangung nahehelichen Unterhalts bei Realsplittung (FG Münster v. 3.12.2019 – I K 494/18 E, EFG 2020, 185, Az. BFH VI R 1/20; anders FG Köln v. 14.2.2019 – 15 K 2800/17, NZFam 2019, 558: Ausgleichszahlung im Rahmen einer Scheidungsfolgevereinbarung führt nicht zu vorab veranlassten WK bei den sonstigen Einkünften gem. § 22).
- Auch erfolglose Bewerber um ein Mandat im Europäischen Parlament können ihre Wahlkampfkosten nicht als vorab veranlasste vergebliche WK bei den sonstigen Einkünften abziehen (BFH v. 10.12.2019 – IX R 32/17, DStR 2020, 705).
- Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem Riester-Altersvorsorgevertrag (Abschluss-, Vertriebs- und Verwaltungskosten) stehen und bereits in den als SA geltend gemachten Altersvorsorgebeiträgen nach § 10a enthalten sind, können nicht zusätzlich als (vorab veranlasste) WK bei den sonstigen Einkünften nach § 22 berücksichtigt werden. Eine doppelte steuermindernde Berücksichtigung der Kosten kommt nicht in Betracht (FG Münster v. 13.10.2017 – 13 K 3869/14 E, nv., rkr.).

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

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

Vgl. zB BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, betr. Vorauszahlungen ohne Gegenleistung; BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821); BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461 (462); BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610, betr. Schuldzinsen nach Kündigung der Beteiligung an einer Bauherrengemeinschaft; BFH v. 8.9.1998 – IX R 75/95, BStBl. II 1999, 20, betr. Architektenhonorar für nicht erbrachte Gegenleistung; BFH v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199, betr.

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte während der Zahlung von Konkursausfallgeld; BFH v. 23.3.2001 – VI R 139/00, BFH/NV 2001, 1379, betr. Aufwendungen für geplanten Umzug ins Ausland; BFH v. 5.11.2001 – IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144; BFH v. 15.11.2005 – IX R 3/04, BStBl. II 2006, 258, betr. Vergleichszahlung wegen des Rücktritts vom Vertrag und Prozesskosten; BFH v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647, betr. Verfall einer vom ArbG eingeräumten Aktienoption; BFH v. 21.11.2013 – IX R 12/12, BFH/NV 2014, 834, betr. „Aufgabeaufwendungen“ als vergebliche WK; BFH v. 16.2.2016 – IX R 1/15, BFH/NV 2016, 1261, betr. vergebliche Aufwendungen für den gescheiterten Erwerb eines Immobilienobjekts; BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16, BFH/NV 2017, 1106, betr. WK nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft; BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073, betr. vergeblicher Aufwand im Hinblick auf eine angestrebte Vorstandsposition sowie zum Erwerb einer Beteiligung am künftigen ArbG; BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16, BStBl. II 2018, 168, betr. verlorene Anzahlung bei gescheitertem Erwerb einer Mietimmobilie; BFH v. 7.2.2018 – X R 10/16, BStBl. II 2018, 630, betr. vergebliche Investition in betrügerische Modelle über den Erwerb von tatsächlich nicht existierenden Blockheizkraftwerken; BFH v. 23.10.2019 – VI R 1/18, DStZ 2020, 227, betr. vergebliche vorab entstandene WK bei dHf.

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

Bei den fehlgeschlagenen Aufwendungen wird es sich idR um vorab veranlasste vergebliche Aufwendungen handeln (so zB BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610; BFH v. 16.2.2016 – IX R 1/15, BFH/NV 2016, 1261; BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073; BFH v. 23.10.2019 – VI R 1/18, DStZ 2020, 227). Sie sind jedoch auch in Form der nachträglichen Aufwendungen denkbar (vgl. *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 95 [8/2017], unter Hinweis auf BFH v. 5.11.2001 – X B 92/01, BStBl. II 2002, 144; s. auch BFH v. 15.11.2005 – IX R 3/04, BStBl. II 2006, 258; BFH v. 16.2.2016 – IX R 1/15, BFH/NV 2016, 1261; allg. zu nachträglichen Aufwendungen s. Anm. 170).

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

166

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

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

Vergebliche Aufwendungen zur Anschaffung des nicht abnutzbaren Grund und Bodens: Seit vielen Jahrzehnten ist die stl. Behandlung der Fehlaufwendungen insbes. für den Fall streitig, dass die Aufwendungen ursprünglich der Anschaffung

von nicht abnutzbarem Grund und Boden gedient haben und dieser Anschaffungsvorgang sich später nicht realisiert hat. Die Finanz-Rspr. und die, soweit ersichtlich, überwiegende Meinung im strechtl. Schrifttum gehen davon aus, dass in diesen Fällen ein WKAbzug nicht möglich ist, da bei der Überschussrechnung nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AK auf nicht abnutzbare WG generell nicht berücksichtigungsfähig sind.

Vgl. zB BFH v. 14.2.1978 – VIII R 9/76, BStBl. II 1978, 455; BFH v. 25.7.1978 – VIII R 42/76, BStBl. II 1979, 14; BFH v. 9.9.1980 – VIII R 44/78, BStBl. II 1981, 418; BFH v. 29.11.1983 – VIII R 96/81, BStBl. II 1984, 303; BFH v. 29.11.1983 – VIII R 173/81, BStBl. II 1984, 306; BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, BFH/NV 2011, 36; BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16, BFH/NV 2017, 1106; FG Rhld.-Pf. v. 23.4.1993 – 4 K 3036/90, EFG 1993, 780, rkr.; FG Köln v. 27.11.2013 – 7 K 2413/11, EFG 2014, 527, rkr.; zum Fehlen der Einkünfterzielungsabsicht, wenn sich eine ursprünglich vorhandene Vermietungsabsicht nicht verwirklichen lässt, s. BFH v. 19.12.2007 – IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300; zust. von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 811 (7/2003); von *Bornhaupt*, FR 1981, 497 (500); *Lochte* in *Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 39 (11/2018); *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 44f.; *Günther*, EStB 2009, 318.

Diese Auffassung wird teilweise im Schrifttum kritisiert. Nach der Gegenmeinung können bei den Überschusseinkünften die das Vermögen betreffenden Aufwendungen nur dann unberücksichtigt bleiben, wenn mit den Aufwendungen ein nicht abnutzbares WG tatsächlich erworben worden ist, nicht jedoch, wenn sich die geplante Anschaffung nicht realisiert hat (so *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 166 [5/2016]; wohl auch *Herrmann*, StuW 1991, 372 [375]; *Grube*, FR 2011, 633; zumindest zweifelnd *Knobbe-Keuk*, DStZ 1984, 335 [338]; *Jakob/Wittmann*, FR 1988, 540 [553]).

- ▶ **Stellungnahme:** Der herrschenden Auffassung ist uE zu folgen. Es handelt sich wegen des fehlenden planmäßigen Wertverzehr um eine den Grunderfordernissen des WKBegriffs entsprechende Rechtsfolge. Die Regelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 betrifft nur WG, die einem Wertverzehr unterliegen. Der Verlust des WG als solches kann stl. dagegen – im Unterschied zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich – nicht berücksichtigt werden. Fehlt mithin eine den Substanzverlust berücksichtigende Rechtsnorm für den Bereich der Überschusseinkunftsarten, die mittelbar oder unmittelbar an den WKBegriff in § 9 anknüpft, so fehlt auch die gesetzliche Grundlage, Aufwendungen auf Grund und Boden stl., dh. außerhalb der Vermögenssphäre, geltend machen zu können (so völlig zutr. FG Rhld.-Pf. v. 24.3.1993 – 4 K 3036/90, EFG 1993, 780, rkr.; BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, BFH/NV 2011, 36; BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16, BFH/NV 2017, 1106). Bei dieser steuersystematisch gebotenen Beurteilung ist auch ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip nicht auszumachen. Danach ist nur die uneingeschränkte Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen zu gewährleisten. Wertveränderungen führen aber – wie gezeigt – im Unterschied zum Wertverzehr bei den Überschusseinkünften gerade nicht zu solchen Erwerbsaufwendungen. Aus diesem Grund führt uE auch die Entsch. des Großen Senats des BFH (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) zu keiner anderen Beurteilung. Vergebliche Aufwendungen für HK eines abnutzbaren WG unterliegen gerade einer anderen Wertung, da diese Aufwendungen im Erfolgsfall zulässigerweise abgeschrieben werden können. Im Erg. gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Beurteilung der fehlgeschlagenen Gründung einer KapGes. (vgl. BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl. II 2004, 597: Beratungskosten bei gescheitertem Anteilerwerb sind AK und nicht WK; aA *Weber-Grellet*, FR 2004, 832).

Mangels Aktivierungspflicht gilt dieses Abzugsverbot regelmäßig nicht für Schuldzinsen und andere Geldbeschaffungskosten, auch wenn der zugrunde liegende Kredit zur Finanzierung des geplanten Grundstückserwerbs aufgenommen wurde (vgl. *Lochte* in *Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 39 [11/2018]; s. auch BFH v. 5.11.2001 – IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144, betr. Abzug von Schuldzinsen für ein gescheitertes Bauvorhaben).

Vergebliche Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Wirtschaftsgüter (insbes. Gebäude oder selbständig nutzbare Gebäudeteile): Vergebliche Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung eines der geplanten Vermietung dienenden Gebäudes oder eines selbständig nutzbaren Gebäudeteils sind nach der Rspr. des BFH in voller Höhe als WK abziehbar, falls keine Einbeziehung in die Erwerbs- oder Herstellungsaufwendungen einer Ersatzimmobilie geboten ist (Grundsatzentscheidung BFH v. 13.11.1973 – VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161, betr. Planungskosten; BFH v. 12.12.1996 – X R 65/95, BStBl. II 1997, 603; BFH v. 19.12.2007 – IX R 50/07, BFH/NV 2008, 1111; BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16, BFH/NV 2017, 1106; zu „Einbeziehungsgrundsätzen“ s.u.); es handelt sich bei den Fehlaufwendungen somit nicht um estl. unbeachtliche Vermögensverluste. Die zeitliche Geltendmachung der WK erfolgt in dem VZ, in dem sich mit großer Wahrscheinlichkeit herausstellt, dass es zu keiner Verteilung der Aufwendungen im Wege der AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 kommen wird (zB bei endgültiger Aufgabe der Bauabsicht wegen Versagung der Baugenehmigung und Verzicht auf ein Ersatzhaus; vgl. BFH v. 14.2.1978 – VIII R 9/76, BStBl. II 1978, 455).

Diese Ansicht des BFH entspricht der hM im strechtl. Schrifttum (für viele *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 819 [7/2003]; *Lochte* in *Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 39 [11/2018]; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 165 [6/2018]). Auch die aktuelle Rspr. der FG folgt dieser Auffassung: FG Köln v. 27.11.2013 – 7 K 2413/11, EFG 2014, 527, rkr.; FG München v. 25.9.2008 – 15 K 4747/06, juris, rkr.

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

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

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

Zur streitigen Abziehbarkeit von Erhaltungsaufwendungen (insbes. Aufwendungen zur Behebung größerer Baumängel) während der Gebäudeherstellung s. BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 805.

- ▶ **Aktivierungspflichtige Gebäudefehlaufwendungen:** Soweit gebäudebezogene Fehlaufwendungen in Anlehnung an die allgemeinen Bilanzierungsregeln in einem engen und konkretisierten wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung eines anderen als des ursprünglich vorgesehenen Gebäudes ste-

hen, erfolgt eine stl. Berücksichtigung bei den AHK der Ersatzimmobilie; daran knüpfen wiederum die AfA-Regelungen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. an. Eine Nachaktivierung von Planungskosten erfolgt etwa dann, wenn es sich nach Zweck und Bauart nicht um völlig verschiedene Bauwerke handelt oder die ursprüngliche Planung in irgendeiner Form auch der Neuerrichtung dient (keine messbare Wertbestimmung erforderlich; eine sog. Negativverfahren reicht aus).

Wird das geplante Gebäude selbst trotz der Fehlaufwendungen vom Stpfl. später fertig gestellt, kommen weder ein sofortiger WKAbzug noch eine AfA in Betracht; ein wirtschaftliches Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung hindert die Aktivierung (mit anschließender planmäßiger Absetzung) nicht (*Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 165 [6/2018]).

Vgl. BFH v. 6.3.1975 – IV R 146/70, BStBl. II 1975, 574; BFH v. 29.11.1983 – VIII R 173/81, BStBl. II 1984, 306: Zu den HK eines Einfamilienhauses gehören grds. auch die früheren Planungskosten; BFH v. 29.11.1983 – VIII R 96/81, BStBl. II 1984, 303: Erfahrungen für die Planung und Errichtung des Gebäudes reichen aus, nicht jedoch reine Finanzierungserfahrungen; BFH v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431: Nach Fertigstellung anfallende Aufwendungen zur Baumängelbeseitigung sind HK des Gebäudes; BFH v. 30.8.1994 – IX R 2/90, BFH/NV 1995, 381: Schadenersatzleistung wegen Rücktritts vom Erwerb als HK eines Gebäudeanbaus; BFH v. 8.9.1998 – IX R 75/95, BStBl. II 1999, 20: Architektenhonorar für nicht erbrachte Leistungen; BFH v. 2.11.2000 – IX B 95/00, BFH/NV 2001, 592: Rechtslage geklärt; BFH v. 3.11.2005 – IX B 110/05, BFH/NV 2006, 295: vergebliche Planungskosten als HK eines neuen Gebäudes; BFH v. 19.12.2007 – IX R 50/07, BFH/NV 2008, 1111: Planungskosten als Teil-HK.

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

167 (7) Werbungskosten bei Unterbrechung der Einkunfterzielung

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

Zum Beispiel bei vorübergehend leer stehender Wohnung oder vorübergehender Arbeitslosigkeit, hierzu speziell *Apitz*, DStZ 1997, 145; allgemeine Meinung, zB BFH v. 14.2.1995 – IX R 74/92, BFH/NV 1995, 1051; BFH v. 31.1.1997 – VI R 84/96, BFH/NV 1997, 648; BFH v. 21.9.2000 – IX B 75/00, BFH/NV 2001, 585; BFH v. 19.8.2004 – VI R 103/01, BFH/NV 2005, 48; BFH v. 12.5.2009 – IX R 18/08, BFH/NV 2009, 1627; BFH v. 11.12.2012 – IX R 68/10, BStBl. II 2013, 367; BFH v. 11.12.2012 – IX R 14/12, BStBl. II 2013, 279; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 104, mit einem Überblick über die verschiedenen von der Rspr. entschiedenen Fallkonstellationen; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 168 (6/2018); *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 109f. (8/2017).

Zum Beispiel besteht bei vorübergehend leer stehender Wohnung der Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen mit der Erwerbstätigkeit fort, wenn sich

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

Selbst wenn die vorübergehende Einnahmeunterbrechung später unbeabsichtigt zu einer endgültigen erstarrt, bleibt der WKAbzug bis zum Aufgabestichtag erhalten (anders aber wohl bei langjährigem strukturell bedingten Leerstand, s. BFH v. 9.7.2013 – IX R 48/12, BStBl. II 2013, 693); uU ergeben sich allerdings Beweisprobleme.

Endgültige Unterbrechung: Eine Versagung des WKAbzugs greift demgegenüber ein, falls anlässlich einer Unterbrechung des Erwerbseingagements die Einkunftserzielungsabsicht gänzlich aufgegeben wird und nicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Fortsetzungszusammenhangs in modifizierter Form, eventuell bezogen auf einen anderen Einkunftsgegenstand, bestehen bleibt (zu einem Beispiel *Dedner*, BB 1985, 504); der erforderliche Veranlassungszusammenhang wird dann durchtrennt (vgl. BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610). Mit der tatsächlichen Einstellung der Arbeits-/Vermietungstätigkeit endet die Einkunftserzielungsabsicht (vgl. BFH v. 2.3.1993 – IX R 69/89, BFH/NV 1993, 532, betr. unbedingten Maklerauftrag für die Veräußerung eines leer stehendes Hauses; BFH v. 25.9.2002 – IX B 4/02, BFH/NV 2003, 160). Dasselbe gilt zB, wenn der Stpfl. keine Einnahmen erzielen kann, weil das Mietobjekte auf unabhärbare Zeit leer steht (vgl. BFH v. 19.9.1990 – IX R 5/86, BStBl. II 1990, 1030; BFH v. 16.2.1993 – IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646; BFH v. 29.10.2002 – VIII B 125/01, BFH/NV 2003, 314), das Mietobjekt unentgeltlich an einen Dritten zur Nutzung überlassen wird (vgl. BFH v. 14.12.1994 – X R 1–2/90, BStBl. II 1996, 680) oder die Erwerbstätigkeit des Stpfl. in Liebhaberei umschlägt (vgl. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 106; *Weber/Grellet*, FR 2002, 1228; s. aber BFH v. 15.5.2002 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809, betr. Schuldzinsen nach Betriebsaufgabe als nachträgliche BA, BFH v. 15.11.2006 – IX R 58/04, BFH/NV 2007, 434, mit Anm. *Wendt*, HFR 2007, 320, betr. Abzug von Schuldzinsen nach Übergang zur „Liebhaberei“). Weder laufende Kosten noch AfA können nach Aufgabe der Erwerbstätigkeit als WK abgezogen werden (vgl. BFH v. 25.9.2002 – IX B 4/02, BFH/NV 2003, 160, betr. AfA für ein ursprünglich für die Vermietung bestimmtes Gebäude nach Aufgabe der Vermietungsabsicht; FG München v. 21.1.2016 – 10 K 965/15, DStRE 2017, 715, rkr.: keine AfA bei noch nicht voll abgeschriebenem Arbeitsmittel; s. aber BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043: Aufwendungen zwischen Auszug des letzten Mieters und Veräußerung können noch durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sein). Zum Abzug von nachträglichen WK s. Anm. 170.

In „gemischten Unterbrechungsfällen“, in denen das frühere Erwerbseingagement nur noch in einem reduzierten Umfang weitergeführt wird (zB ein ArbN beginnt ein Studium und arbeitet nur noch aushilfsweise in seinem alten Beruf; bisher vermietetes Doppelhaus wird zur Hälfte selbst genutzt oder teilweise unentgeltlich zur Nutzung überlassen), sind die anfallenden Aufwendungen unter wirtschaftlich sachgerechten Gesichtspunkten zuzuordnen bzw. aufzuteilen (vgl. BFH v. 27.10.

1999 – IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698; s. auch Anm. 112 zur Aufwendungszuordnung bei teilentgeltlichen Rechtsgeschäften).

► *Stellungnahme:* Die Feststellung der Beendigung eines Einkunftserzielungszusammenhangs ist eine Beweisfrage, deren Lösung in der Besteuerungspraxis häufig Schwierigkeiten bereitet. Der zeitliche Einschnitt wird von der FinVerw. zT aufgegriffen (etwa bei leer stehenden Mietobjekten), um das Fortbestehen des Erwerbsbezugs zu prüfen. Der jeweilige Sachverhalt muss sorgfältig und alle Aspekte berücksichtigend daraufhin untersucht und bewertet werden, ob die Einkunftserzielungsabsicht vom Stpfl. ganz oder teilweise aufgegeben wurde oder ob lediglich eine zeitlich befristete Unterbrechung bzw. Einschränkung des Einnahmestroms vorliegt. Die Dauer des Fehlens von Einnahmen kann dazu nur indizielle Hinweise geben (so ausdrücklich BFH v. 29.12.2002 – VIII B 125/01, BFH/NV 2002, 314). Die Feststellungslast für das Fortbestehen der Einnahmeerzielungsabsicht trägt in Zweifelsfällen der Stpfl. (BFH v. 9.7.2013 – IX R 21/12, BFH/NV 2013, 1778).

168–169 Einstweilen frei.

170 (8) Nachträgliche Werbungskosten

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

Begriff der nachträglichen Werbungskosten: Es handelt sich dabei um Abzugsbeträge, die zu einem Zeitpunkt getätigt werden und uE auch einen Zeitraum betreffen, in dem keine Einnahmen mehr aus einem steuerrelevanten Leistungsverhältnis fließen und die Erwerbstätigkeit aufgegeben worden ist (etwa BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635; vgl. hierzu auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 99; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 99. [8/2017]); entfallen die Aufwendungen dagegen noch auf die Zeit der Einnahmeerzielung, so handelt es sich um WKNachzahlungen, deren stl. Abzug unproblematisch ist (vgl. BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043; BFH v. 18.10.2003 – IX R 18/01, BStBl. II 2004, 263, betr. Erhaltungsaufwendungen vor Abwahl der Nutzungswertbesteuerung, die aber erst im Folgejahr gezahlt werden; s. Anm. 222). Auch Letztere werden von der hM allerdings unter der Kategorie der nachträglichen WK erfasst.

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

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

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

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

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

Vgl. allgemeine Meinung: BFH v. 21.12.1982 – VIII R 48/82, BStBl. II 1983, 373; BFH v. 9.8.1983 – VIII R 276/82, BStBl. II 1984, 29; BFH v. 26.6.2001 – IX R 22/98, BFH/NV 2002, 16; BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043; BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343; BFH v. 7.5.2015 – VI R 55/14, BFH/NV 2015, 1556; BFH v. 8.7.2015 – VI R 77/14, BStBl. II 2016, 60; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 167 (6/2018); *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 201 (7/2003); *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 99; *Oertel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 24.

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

Bei bestehendem Erwerbsbezug bilden die nachträglich geleisteten Zahlungen den letzten Akt eines einnahmeerzielungsinduzierten Handelns; Ursache und Form der Beendigung des Erwerbsengagements sind grds. für die stl. Beurteilung unerheblich (vgl. *U. Prinz*, *Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung*, 1984, 338). Nachträgliche Aufwendungen, die aus der Rückzahlung ursprünglich vereinnahmter Bezüge resultieren, behandelt die Rspr. als negative Einnahmen; dies lässt den ggf. zustehenden WK Pauschbetrag gem. § 9a unberührt (vgl. krit. dazu mwN Anm. 80; § 9a Anm. 20).

Die Abgrenzung zum Vermögensbereich bereitet zT Schwierigkeiten und war in den Einzelheiten vor allem nachträgliche Schuldzinsen betreffend streitig (s. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 151 ff.; *Geserich*, NWB 2012, 3304; *B. Meyer/Ball*, DStR 2012, 2260; *Schallmoser*, DStR 2013, 501; *Bruschke*, StC 2013, Nr. 4, 14; *Hutmacher*, Zeitschrift Notarpraxis 2013, 177; *Nacke*, GStB 2013, 392; *Grebe*, StWa. 2013, 63; *Paus*, EStB 2013, 354):

Nachträgliche Schuldzinsen bei wesentlichen Beteiligungen im Privatvermögen: Nach früherer Rspr. des BFH sollten Schuldzinsen, die auf die Zeit nach Veräußerung einer im PV gehaltenen wesentlichen Beteiligung iSv. § 17 entfallen, keine nachträglichen WK sein. Nach der schnittweisen Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze (ab VZ 1999 auf 10 %; ab VZ 2001 auf 1 %) verbunden mit der Ausweitung der Besteuerung im PV erzielter Veräußerungszuwächse hat der Gesetzgeber dieser Rspr. zur Nichtabziehbarkeit nachträglicher Finanzierungsaufwendungen die Grundlagen entzogen. Sie ist daher uE zu Recht mittlerweile aufgegeben worden. Nach aktueller BFH-Rspr. können – ebenso wie bei den nachträglichen BA – Schuldzinsen, die auf Zeiträume nach Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung oder Auflösung der Gesellschaft entfallen, nunmehr als nachträgliche

WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden, soweit die Verbindlichkeiten nicht durch den Veräußerungspreis und die Verwertung von zurückbehaltenen aktiven WG hätten getilgt werden können (vgl. BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787; BFH v. 8.9.2010 – VIII R 1/10, BFH/NV 2011, 223; BFH v. 29.10.2013 – VIII R 13/11, BStBl. II 2014, 251; BFH v. 7.6.2016 – VIII R 32/13, BStBl. II 2016, 769). Diese Rspr. stellt uE zutr. darauf ab, dass der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang der Finanzierungsaufwendungen durch die Beendigung der Einkunftserzielung aus Kapitalvermögen nicht beendet ist (in Abgrenzung dazu s. BFH v. 24.10.2017 – VIII R 19/16, BStBl. II 2019, 34, betr. Abzug von Refinanzierungszinsen für Gesellschafterdarlehen nach einem Forderungsverzicht gegen Besserungsschein: ursprünglicher Veranlassungszusammenhang durch Verzicht aufgelöst). Vielmehr sind die nachträglichen Schuldzinsen weiterhin durch die zur Erzielung von Einkünften aufgenommenen Schulden ausgelöst, soweit diese bei Veräußerung der Beteiligung nicht durch den Veräußerungserlös abgedeckt werden könnten. Gleiches muss für Schuldzinsen zur Finanzierung von nachträglichen AK oder im Rahmen von Umfinanzierungen gelten (vgl. *Fuhrmann*, NWB 2010, 2942, IV 2). Der Abzug nachträglicher Schuldzinsen kommt auch bei Nichtberücksichtigung eines Veräußerungsverlustes nach § 17 Abs. 2 Satz 6 und bei Beteiligungen unter 1 % in Betracht (so *Fuhrmann*, NWB 2010, 2942, IV 2). Zu § 32d s. *Moritz/Strohm*, BB 2012, 3107.

Nachträgliche Schuldzinsen nach Veräußerung einer vermieteten Immobilie:

Der IX. Senat hat diese Rechtsprechungsänderung des VIII. Senats des BFH konsequent auf den Bereich der Einkünfte aus VuV übertragen, da es auch hier wegen der Verlängerung der Veräußerungsfrist auf zehn Jahre in § 23 zu einem Paradigmenwechsel gekommen ist. Schuldzinsen aus Anschaffungs- oder Herstellungsdarlehen (oder entsprechende Refinanzierungs- oder Umschuldungsdarlehen) sind danach auch bei Veräußerung oder Zwangsversteigerungen von privaten Mietimmobilien als nachträgliche WK abzugsfähig, soweit sie auf Verbindlichkeiten entfallen, die nicht durch den Veräußerungs- oder Versteigerungserlös hätten abgelöst werden können (vgl. BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275). Dies gilt selbst dann, wenn die Veräußerung der Immobilie nicht stbar ist (so jetzt uE zu Recht: BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635; so auch *Schallmoser*, *SteuK* 2013, 115; *Jachmann*, *juris PR-SteuerR* 41/2012, Anm. 3; *Jachmann/Schallmoser*, *DStR* 2011, 1245 [1248f.]; *Heuermann* in *Blümich*, § 21 Rz. 281 [11/2019]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 151 ff.; aA *Jochum*, *DStZ* 2012, 728; *Haa-se*, BB 2010, 2871; *Schmidt-Herscheidt*, FR 2014, 625). Die FinVerw. hat diese Rspr. mittlerweile akzeptiert (BMF v. 27.7.2015 – IV C 1 - S 2211/11/10001, BStBl. I 2015, 581). Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, dass der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus VuV allein durch die Veräußerung oder Zwangsversteigerung nicht unterbrochen oder gelöst wird, soweit das Substrat für die Vermietungsimmobilie (Veräußerungs- oder Versteigerungserlös) zur Schuldentilgung eingesetzt wird und nicht ausreicht (sog. Vorrang der Schuldentilgung). Etwas anderes gilt jedoch, wenn die ursprüngliche Einkünfterzielungsabsicht bereits vor Veräußerung oder Zwangsversteigerung aus anderen Gründen weggefallen ist (BFH v. 21.1.2014 – IX R 37/12, DB 2014, 1171, betr. Abzug von Schuldzinsen bei Umqualifizierung von einer Vermietungstätigkeit hin zur Liebhaberei). Auch auf ein Refinanzierungs- oder Umschuldungsdarlehen gezahlte Schuldzinsen können im Einzelfall durch die (frühere) Einkünfterzielung veranlasst sein (BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635; BFH v. 16.9.2015 – IX R 40/14, BStBl. II 2016, 78).

Wird der Veräußerungserlös nicht zur Schuldentilgung eingesetzt, sondern damit ein anderes WG angeschafft, das ebenfalls der Einkunftserzielung dient, sind die für das fortbestehende Darlehen gezahlten Schuldzinsen nach der Surrogations-Rspr. des BFH bei den nunmehr erzielten Einkünften abzugsfähig (Umwidmung des Kredits). Die nicht durch eine tatsächliche Verwendung begründete (angebliche) Reinvestitionsabsicht des Veräußerungserlöses in ein noch zu erwerbendes Vermietungsobjekt reicht jedoch nicht aus, um der Surrogationsbetrachtung zu genügen und den notwendigen wirtschaftlichen Zusammenhang der Schuldzinsen mit der Einkunftsart VuV zu begründen (BFH v. 6.12.2017 – IX R 4/17, BStBl. II 2018, 268).

Im Falle einer vermögensverwaltenden PersGes. richtet sich die Höhe des Schuldzinsabzugs nach der Bruchteilsbetrachtung (BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635; BFH v. 1.12.2015 – IX R 42/14, BStBl. II 2016, 332).

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

- ▶ *Typisierter Werbungskostenabzug bis zum Ende der Vermietungszeit:* Soweit Aufwendungen, die der Stpfl. nach Auszug des letzten Mieters und vor Veräußerung einer Immobilie tätigt, auf die Vermietungszeit entfallen, handelt es sich nach der Rspr. auch nach Aufgabe der Einkünfterzielungsabsicht typisierend noch um WK aus VuV, danach um nicht abziehbare, durch die spätere Veräußerung veranlasste Aufwendungen (BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043; BFH v. 14.10.2003 – IX R 18/01, BStBl. II 2004, 263; einschränkend aber BMF v. 26.11.2001 – IV C 3 - S 2211 - 53/01, BStBl. I 2001, 868, für Maßnahmen, die auf künftige Wohnbedürfnisse des Stpfl. zugeschnitten sind). Hinsichtlich des für diese Typisierung entscheidenden Zeitpunkts der Beendigung der Vermietungstätigkeit hat der BFH folgende Grundsätze aufgestellt: Solange der Vermieter dem Mieter die Nutzung der Mietsache überlässt, dauert die Vermietungstätigkeit an; die Vermietungszeit endet mit dem Wegfall des Nutzungsrechts des Mieters. Anhaltspunkte dafür können zB ein ausdrücklicher oder konkludent geschlossener Aufhebungsvertrag, die Kündigung, ein Übergabeprotokoll als Dokumentation der endgültigen Rückgabe der Mietsache oder der Umstand sein, bis zu welchem Zeitpunkt der Mieter den Mietzins entrichtet bzw. der Vermieter Mieteinnahmen erklärt hat (BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043). Die laufenden Kosten können während des bestehenden Mietverhältnisses trotz bestehender Veräußerungsabsicht selbst dann noch als WK abgezogen werden, wenn der Mieter keine Miete mehr zahlt (BFH v. 11.7.2017 – IX R 42/15, BFH/NV 2017, 1422). Bei mehreren Vermietungsobjekten ist uE die Beendigung der Vermietungstätigkeit getrennt für jede Immobilie festzustellen. Entstehen dem Stpfl. im umgekehrten Fall Aufwendungen noch während der Zeit der Eigennutzung, aber im Hinblick auf die spätere Vermietung, geht die Rspr. typisierend davon aus, dass die Maßnahmen (zB Reparaturen/Renovierung) durch die Eigennutzung veranlasst sind, auch wenn sie eine zügigere Vermietung befördern sollte (vgl. BFH v. 1.4.2009 – IX R 51/08, BFH/NV 2009, 1259: kein Abzug als vorab veranlasste WK; uE bei feststellbarem Veranlassungszusammenhang mit späterer Vermietungstätigkeit bedenklich). Zur Typisierungsbefugnis im Hinblick auf den Überlagerungsgedanken s. *Heuermann*, StBp. 2009, 209.

- ▶ *Gebäudeabbruch als letzter Akt der Vermietungstätigkeit:* Die Abbruch- und Aufräumkosten für ein Gebäude, das ein Stpfl. zunächst zur Erzielung von Vermietungseinkünften nutzt, das dann aber wirtschaftlich und technisch verbraucht ist, sind idR ebenso wie die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) als WK abziehbar (BFH v. 1.12.1992 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12; BFH v. 31.8.1993 – IX R 79/89, BFH/NV 1994, 232; BFH v. 2.12.2014 – IX R 1/14, BStBl. II 2015, 493, betr. Entschädigungszahlung einer Gebäudefeuerversicherung bei Abbrennen eines Mietobjekt und Inanspruchnahme der AfaA). Der Entschluss des Stpfl., ein Gebäude abzubauen, bringt in diesen Fällen die Tatsache seines wirtschaftlichen Verbrauchs zum Ausdruck, und zwar ohne dass es darauf ankommt, ob an die Stelle des abgebrochenen Gebäudes ein dem gleichen Zweck gewidmeter Neubau tritt (BFH v. 13.3.1998 – IX R 26/96, BFH/NV 1998, 1212). Entscheidend ist, dass der Grund für den Abriss (zB Mängel) in der Zeit der Vermietung vor Aufgabe einer Vermietungsabsicht entstanden ist (vgl. BFH v. 31.7.2007 – IX R 51/05; BFH/NV 2008, 933; s. auch FG München v. 26.2.2018 – 7 K 1568/17, nv., rkr.). Zur Problematik der Abziehbarkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einstellung der Einkunftserzielung s. Anm. 162 und *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 106.
- ▶ *Reparaturaufwendungen nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit:* Unstreitig sind Erhaltungsaufwendungen nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit und vor Selbstnutzung dann als nachträgliche WK abziehbar, wenn sie zur Beseitigung von Schäden dienen, die die gewöhnliche Abnutzung der Mietsache übersteigen (zB mutwillig verursachte Zerstörung), oder wenn die Reparaturen aus der als Einnahme erfassten Mietkaution finanziert werden (BFH v. 11.7.2000 – IX R 48/96, BStBl. II 2001, 784; BFH v. 18.12.2001 – IX R 24/98, BFH/NV 2002, 904; BFH v. 17.12.2002 – IX R 6/99, BFH/NV 2003, 610). Fallen allerdings (normale) Schönheitsreparaturen oder Aufwendungen zur Beseitigung kleinerer Schäden in diesem Zeitraum an, ist die Rspr. restriktiver und lässt die Aufwendungen selbst dann nicht zum Abzug zu, wenn vertragsgemäß der Mieter die Aufwendungen hätte tragen müssen und der Stpfl. diesen Anspruch wegen Zahlungsunfähigkeit des Mieters nicht durchsetzen kann (BFH v. 18.12.2001 – IX R 24/98, BFH/NV 2002, 904; BFH v. 17.12.2002 – IX R 6/99, BFH/NV 2003, 610; *von Bornhaupt*, BB 1998, 136; *Rauch*, Nachträgliche Werbungskosten – zu späte Aufwendungen?, 1996, 96 ff.). Der gegenteiligen Meinung im Schrifttum ist uE zuzustimmen. Zum einen spricht gegen die Beschränkung der Abziehbarkeit von Erhaltungsaufwendungen, dass auch normale Schönheitsreparaturen ihren Entstehungsgrund in der steuerrelevanten Vermietungszeit hatten. Ganz evident erscheint dies in dem Fall der Übernahme der Schönheitsreparaturen für den zahlungsunfähigen Mieter. Unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten kann ein Abzug hier uE nicht versagt werden (insoweit kann BFH v. 17.12.2002 – IX R 6/99, BFH/NV 2003, 610, uE nicht überzeugen). Zum anderen wird die nach der Rspr. erforderliche Unterscheidung zwischen gewöhnlichen und außergewöhnlichen Erhaltungsaufwendungen in der Praxis häufig nur schwer zu treffen sein.
- ▶ *Schuldzinsen auf ein Darlehen zur Finanzierung von Werbungskosten:* Nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit gezahlte Schuldzinsen sind nach Auffassung des BFH als nachträgliche WK bei den Einkünften aus VuV zu berücksichtigen, wenn mit dem Kredit Aufwendungen finanziert worden sind, die während der Vermietungstätigkeit als sofort abziehbare WK (zB Erhaltungsaufwendungen, laufende Hauskosten) zu beurteilen waren (BFH v. 16.9.1999 – IX R 42/97,

BStBl. II 2001, 528). Der BFH (BFH v. 12.10.2005 – IX R 28/04, BStBl. II 2006, 407) hat klargestellt, dass es in diesen Fällen nicht darauf ankommt, ob ein bei einer Veräußerung des Objekts erzielter Erlös zur Tilgung des Darlehens ausgereicht hat. Vielmehr bleibt danach der durch die tatsächliche Verwendung des Darlehens zur Finanzierung sofort abziehbarer WK geschaffene Zusammenhang mit der Einkunftsart VuV auch nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit bestehen (BFH v. 12.10.2005 – IX R 28/04, BStBl. II 2006, 407; so auch BMF v. 27.7.2015 – IV C 1 - S 2211/11/10001, BStBl. I 2015, 581). Diese Rspr. berücksichtigt zu Recht, dass der durch die tatsächliche Verwendung des Kredits geschaffene Veranlassungszusammenhang mit der Vermietungstätigkeit auch nach der Veräußerung des WG erhalten bleibt (vgl. auch *B. Meyer*, StBp. 1995, 30 [32f.]). Anders soll jedoch die Abziehbarkeit einer Vorfälligkeitsentschädigung, die bei Ablösung eines vorstehenden Kredits gezahlt wird, behandelt werden (BFH v. 23.9.2003 – IX R 20/02, BStBl. II 2004, 57; BFH v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633; vgl. hierzu auch *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 21 Rz. 142).

- ▶ *Kosten für den Veräußerungsmakler*: Maklerkosten anlässlich der Veräußerung eines Grundstücks können zu den Finanzierungskosten eines vermieteten Objekts gehören, wenn und soweit der nach einer Darlehenstilgung hinsichtlich des veräußerten Grundstücks verbleibende Erlös von vornherein zur Finanzierung des anderen Objekts bestimmt und auch tatsächlich verwendet wird und sich bereits im Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstücks anhand objektiver Umstände der endgültig gefasste Entschluss des Stpfl. feststellen lässt, mit dem anhand der Veräußerung erzielten Erlös auf einem anderen Vermietungsobjekt lastende Kredite abzulösen (BFH v. 11.2.2014 – IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195; krit. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 21 Rz. 142; nicht zwingend). Danach sind Maklerkosten, die mit einer Grundstücksveräußerung in Zusammenhang stehen, grds. den Veräußerungskosten und bei Ablauf der Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 dem nicht stbaren Vermögensbereich zuzuordnen. Im Einzelfall kann jedoch der Zusammenhang der Maklerkosten mit der Finanzierung den Zusammenhang mit der Veräußerung überlagern. Eine den Veräußerungszusammenhang überlagernde und diese verdrängende Veranlassung durch die beabsichtigte Vermietung soll aber dann nicht anzunehmen sein, wenn sich der Stpfl. ohne wirtschaftlichen oder rechtl. Zwang zur Veräußerung entschlossen hat und er auch über die Verwendung des Veräußerungserlöses frei disponieren kann (BFH v. 29.10.2019 – IX R 22/18, BFH/NV 2020, 194).
- ▶ *Zahlung für die Entlassung aus der Darlehenshaftung*: Das für eine Entlassung aus der Haftung gegenüber einem Darlehensgläubiger geleistete Entgelt kann als vergebliche WK bei den Einkünften aus VuV abziehbar sein, wenn es der Stpfl. aufwendet, um sich aus einer gescheiterten Immobilieninvestition zu lösen und so die Höhe der vergeblich aufgewendeten Kosten zu begrenzen (BFH v. 21.11.2013 – IX R 12/12, BFH/NV 2014, 834, betr. „Aufgabeaufwendungen“ als vergebliche WK; aA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 21 Rz. 142).
- ▶ *Räumungskosten/Kosten einer Versteigerung/Prozesskosten bei Beendigung der Einkunftszielung*: Räumungskosten gehören grds. zu den nicht abziehbaren Veräußerungskosten (BFH v. 24.1.2012 – IX R 16/11, BFH/NV 2012, 1108, betr. Tankausbau im Zuge einer nicht stbaren Veräußerung). Kosten einer Teilversteigerung werden nicht deshalb zu WK, weil der betreibende Stpfl. das Objekt hypothetisch auch selbst erwerben könnte (BFH v. 19.3.2013 – IX R 41/12,

BStBl. II 2013, 536, betr. Auflösung einer Grundstücksgemeinschaft durch Verkauf des gemeinschaftlichen, bislang vermieteten Grundstücks im Wege der Teilungsversteigerung). Aufwendungen (Prozess- und Anwaltskosten), die ausschließlich durch die auf einer privaten Motivation beruhende Entsch. veranlasst sind, können nicht als nachträgliche WK berücksichtigt werden (BFH v. 19.3.2013 – IX R 41/12, BStBl. II 2013, 536, betr. Auflösung der dem Zweck der Einkünfteerzielung dienenden Gemeinschaft aus Gründen der (Un-)Zumutbarkeit).

171 Einstweilen frei.

172 (9) Anwendungsbeispiele für nachträgliche Werbungskosten

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19): Wird ein ehemaliger Geschäftsführer einer GmbH wegen der unterlassenen Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen haftungsmäßig in Anspruch genommen, sind nachträgliche WK anzuerkennen (BFH v. 14.10.1960 – VI 45/60 U, BStBl. III 1961, 20). Gleiches gilt, wenn der GmbH-GesGf. nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (zB wegen Insolvenz der KapGes.) aus einer Bürgschaftsübernahme in Anspruch genommen wird (vgl. FG Köln v. 25.2.1986 – VIII 181/82 E, EFG 1986, 392, rkr.; s. aber BFH v. 5.10.2004 – VIII R 64/02, BFH/NV 2005, 54: Übernahme einer Bürgschaft zu Gunsten der GmbH bei nicht unbedeutender Beteiligung regelmäßig nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst; s. auch BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343). Die Zahlung einer Vertragsstrafe an den früheren ArbG wegen wettbewerbswidrigen Verhaltens durch vorzeitiges Erlangen einer neuen Arbeitsstelle führt ebenfalls zu nachträglichen WK (RFH v. 27.8.1930, RStBl. 1931, 20). Keine nachträglichen WK sind dagegen die Kosten für die Forschungstätigkeit eines emeritierten Professors (BFH v. 5.11.1993 – VI R 24/93, BStBl. II 1993, 238). Zahlungen des GesGf. aufgrund eines Haftungsbescheids des FA (§ 69 iVm. § 35 AO) sind grds. WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, wenn sie durch eine Pflichtverletzung während seiner Tätigkeit als angestellter GesGf. verursacht wurden und ein objektiver Zusammenhang zwischen Pflichtverletzung und der beruflichen Tätigkeit besteht. Dies gilt auch, wenn die Zahlungen vom ehemaligen GesGf. nach Auflösung der Gesellschaft geleistet werden und die Pflichtverletzung während der Tätigkeit als GesGf. verursacht wurde (FG Sa.-Anh. v. 2.7.2013 – 4 K 1508/09, EFG 2013, 1651, rkr.). Keine nachträglichen WK sind dagegen anzunehmen, wenn die Aufwendungen wie zB beim Ruhestandsbeamten (vgl. FG Sa.-Anh. v. 25.7.2012 – 8 K 2495/07, nv., rkr., FG Hamb. v. 13.2.2013 – 5 K 50/11, nv., rkr., betr. jeweils Pastoren im Ruhestand) oder emeritierten Professor ohne Verpflichtung aus freien Stücken getätigt werden (vgl. FG Hamb. v. 19.7.2012 – 3 K 33/11, nv., rkr.). Aufwendungen im Zusammenhang mit der Haftungsinanspruchnahme für rückständige LSt, welche die in Anspruch genommene Geschäftsführerin auch selbst als ArbN der GmbH betreffen, sind als nachträgliche WK bei den nichtselbständigen Einkünften der Geschäftsführerin zu berücksichtigen (Hess. FG v. 19.11.2019 – 6 K 360/18, EFG 2020, 346, Az. BFH VI R 19/20). Grundsätzlich können Kosten für die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft als nachträgliche WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemachten werden. Entscheidend für die Qualifizierung als WK ist der Zeitpunkt, in dem das Bürgschaftversprechen gegeben wird (FG Hamb. v. 9.5.2019 – 6 K 32/19, NZI 2019, 724, rkr.). Kosten aus Insolvenzanfechtungen können ebenfalls nachträgliche WK darstellen, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf vorliegt und die Auf-

wendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt worden sind (FG Hamb. v. 9.5.2019 – 6 K 32/19, NZI 2019, 724, rkr.).

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

Beispiele aus der Rechtsprechung zur Gesetzeslage bis Veranlagungszeitraum 2008:

Rückständige Zinsen für ein Darlehen zum Erwerb einer wesentlichen Beteiligung iSv. § 17, die auf die Zeit bis zur Veräußerung der Beteiligung entfallen, können als nachträgliche WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden (BFH v. 18.8.1992 – VIII R 22/89, BFH/NV 1993, 465; BFH v. 9.10.2001 – VIII B 43/01, StuB 2002, 29; anders aber BFH v. 27.11.1995 – VIII B 16/95, BFH/NV 1996, 406, für Zinsen nach Aufgabe einer wesentlichen Beteiligung). Nach der Insolvenz oder der Liquidation einer KapGes. anfallende Schuldzinsen eines Gesellschafters (zB Schuldzinsen aus der Finanzierung einer Beteiligung an einer GmbH sowie eines infolge einer Bürgschaft für die GmbH aufgenommenen Kredits) können dagegen nicht als nachträgliche WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgesetzt werden (BFH v. 28.5.1997 – VIII R 25/96, BStBl. II 1997, 724). Gleiches gilt für Schuldzinsen, die auf die Zeit nach Veräußerung einer GmbH-Beteiligung entfallen (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 276/82, BStBl. II 1984, 29; BFH v. 12.9.2007 – VIII R 38/04, BFH/NV 2008, 37). Zur Berücksichtigung von Schuldzinsen im Zusammenhang mit einer ehemaligen, im PV gehaltenen GmbH-Beteiligung s. BFH v. 8.9.2010 – VIII R 1/10, BFH/NV 2011, 223 und zu Zinsen auf nachträgliche AK einer aufgegebenen GmbH-Beteiligung s. BFH v. 29.10.2013 – VIII R 13/11, BStBl. II 2014, 251. Zu nachträglichen Finanzierungsaufwendungen nach Veräußerung der Beteiligung an einer KapGes. s. BFH v. 7.6.2016 – VIII R 32/13, BStBl. II 2016, 769.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21): Abstandszahlungen des Vermieters an weichende Mieter oder die Kosten eines vermietungsbedingten Räumungsprozesses werden als nachträgliche WK anerkannt (vgl. BFH v. 6.3.1979 – VIII R 110/74, BStBl. II 1979, 551; BFH v. 21.12.1982 – VIII R 48/82, BStBl. II 1983, 373). Auch Aufwendungen für die Rückzahlung von Mieten nach Veräußerung des Mietshauses können nachträgliche WK sein (so von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 202 [7/2003]). Ständen Abbruchkosten in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der vorherigen Überlassung an die Voreigentümer und waren die Altlasten durch deren gewerbliche Nutzung veranlasst, so sind die Abbruchkosten als nachträgliche WK (sog. letzter Akt der Vermietungstätigkeit) anzusehen (BFH v. 10.4.2008 – IX B 126/07, BFH/NV 2008, 1332). Keine nachträglichen WK sind dagegen Aufwendungen, die dazu dienen, eine leer stehende Immobilie in verkaufsfähigem Zustand zu halten (BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043; BFH v. 24.1.2012 – IX R 16/11, BFH/NV 2012, 1108, betr. Ausbau und Beseitigung eines schon lange nicht mehr genutzten Öltanks auf Wunsch des Grundstückserwerbers). Ein Abzug von Swapzinsen als nachträgliche WK kommt nach Veräußerung des Mietobjekts und Ablösung der Immobiliendarlehen nicht in Betracht (FG Münster v. 20.2.2019 – 7 K 1746/16 F, EFG 2019, 703, rkr.). Zu weiteren Anwendungsbeispielen im Bereich der Einkünfte aus VuV s. Anm. 170.

Sonstige Einkünfte (§ 22): Beratungskosten wegen gewünschter Wiederaufnahme von Zahlungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung; Rückzahlung von durch den Stpfl. zu viel vereinnahmten Renten (laut hM negative Einnahmen). Ein Abzug sog. Swapkosten aus einem Zinssatzswap, die zu den vertraglich vereinbarten

Zinsfestschreibungsterminen im Wege eines Differenzausgleichs gezahlt werden, als nachträgliche WK bei den Einkünften aus § 22 Nr. 1 kommt nicht in Betracht (BFH v. 7.6.2016 – VIII R 32/13, BStBl. II 2016, 769).

173–174 Einstweilen frei.

cc) Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen

Schrifttum: *Kottke*, Zur Irrlehre vom Aufteilungs- und Abzugsverbot im Steuerrecht, DStR 1992, 129; *Völlmeke*, Die Rechtsprechung des BFH zu § 12 – Aufweichung des Aufteilungsverbots?, DStR 1995, 745; *Eisendick*, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot, Die Rechtsprechung zu § 12; Frankfurt am Main ua. 1995; *Drenseck*, Gedanken zum Aufteilungs- und Abzugsverbot – § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG im Wandel, in *Kirchhoff/Jakob/Beermann* (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 497; *Kruse*, Zur Feier des Tages (zum Aufteilungsverbot), in *Kirchhoff/Jakob/Beermann* (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 491; *Eggers*; Kehrtwende bei der steuerlichen Behandlung von nur teilweise beruflich genutzten Computern, StuB 2002, 270; *Claas*, Brennpunkte und neue Entwicklungen zum Werbungskostenabzug, KÖSDI 2002, 13213; *Scheich*, Das Abzugsverbot und -gebot gemischter Aufwendungen, Diss. München 1996; *Scheich*, Abzugsfähigkeit von gemischten Reiseaufwendungen, DStR 1997, 905; *Scheich*, Die neue Finanzrechtsprechung zum Aufteilungs- und Abzugsverbot für Computerkosten, Inf. 2002, 129; *Ehehalt*, Aufwendungen des Arbeitgebers aus Anlass des Geburtstags eines Arbeitnehmers sind nicht zwangsläufig Arbeitslohn, KFR F. 3 EStG § 19, 1/03, 241; *Gosch*, Zur Behandlung von Repräsentationsaufwand des Arbeitgebers als Arbeitslohn, StBp. 2003, 253; *Strahl*, Wider das Aufteilungs- und Abzugsverbot, KÖSDI 2004, 14019; *Wolff/Schäfer*, Abgrenzung der beruflichen von der privaten Sphäre im Wandel, DB 2004, 775; *Offerhaus*, Geburtstag und Reisen, DStR 2005, 446; *Krüger*, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot in der Rechtsprechung des BFH, BB 2006, Beilage 6, 39; *Bilsdorfer*, Aufteilung von Reisekosten – Steht das Aufteilungsverbot vor dem Aus?, SteuStud. 2007, 339; *Weber*, Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip, StuW 2009, 184; *Pezzer*, Das Aufteilungsverbot ist aufgegeben; wie geht es weiter? – Eine erste Einschätzung des Beschlusses von 21.9.2009, GrS I/06, DStR 2010, 93; *Fischer*, Der BFH verabschiedet das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot, NWB 2010, 412; *Albert*, Auswirkungen des Beschlusses des Großen BFH-Senats zum Aufteilungs- und Abzugsverbot, FR 2010, 220; *Ortmann-Babel*, Aufteilung der Aufwendungen für gemischt veranlasste Reise, BB 2010, 296; *Jochum*, Gemischt veranlasste Aufwendungen, DStZ 2010, 665; *Drüen*, Rechtsprechungswechsel des Großen Senats, StBj. 2010/2011, 65; *Kanzler*, Großer Senat des BFH zur Abzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen; *Schwenke*, Neuausrichtung der Rechtsprechung, FR 2011, 1051; *Söhn*, Aufteilbarkeit gemischt veranlasster Aufwendungen, in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 795; *Steck*, Das „neue“ Aufteilungs- und Abzugsverbot, DStZ 2011, 191; *Kanzler*, Anmerkungen zum Vorlagebeschluss des BFH vom 21.11.2013, IX R 23/12, FR 2014, 371; *Geserich*, Abgrenzung beruflicher und privater Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, 10 Jahre Deutscher Finanzgerichtstag – Für ein besseres Steuerrecht/Steuergerechtigkeit und Effektivität (10. und 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014) 2015, 193; *G. Kirchhof*, Abgrenzung beruflicher und privater Aufwendungen aus der Sicht der Wissenschaft, 10 Jahre Deutscher Finanzgerichtstag – Für ein besseres Steuerrecht/Steuergerechtigkeit und Effektivität (10. und 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014), Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 2015, 219; *Güsmel/Wick*, Abzugsfähigkeit von gemischt veranlassten Aufwendungen im internationalen Kontext, DB 2016, 1465; *Meindl-Ringler*, Die Frage der Verfassungskonformität des Ausschlusses des Werbungskostenabzugs für erstmalige Berufsausbildungskosten, DStZ 2016, 308; *Veser/Schulz*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten, DStZ 2018, 296; *Wacker*, Das Veranlassungsprinzip national und international, BB 2018, 2519; *Krohn*, Sky Bundesliga Abonnement als Werbungskosten, AktStR 2019, 417.

(1) Begriff der gemischten Aufwendungen

175

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

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

Beispiel 1:

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

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

Beispiel 2:

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

Die sachverhältnismäßige Überlagerung und Verkettung verschiedener Veranlassungsfaktoren wirft aus rechtssystematischer wie auch aus rechtsanwendungsbezogener Sicht komplexe Abgrenzungs-, Zuordnungs- und Wertungsfragen im WKBereich auf. Aufwendungen, die sowohl betrieblich/beruflich als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, bezeichnet man als sog. gemischte Aufwendungen (vgl. zum Begriff *Seiler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 12 Rz. 4; zur Rechtsentwicklung s. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

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

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

Beispiel 3:

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

(2) Gesetzlich geregelte Fälle gemischter Aufwendungen

176

Für verschiedene Fallgruppen (tatsächlich oder vermeintlich) gemischter Aufwendungen (teilweise Einstufung str.) hat der Steuergesetzgeber selbst besondere Zu-

ordnungsregeln getroffen. Sie entsprechen im Grundsatz dem sog. Wesentlichkeitsprinzip (s. Anm. 177):

- Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 2 betr. Aufwendungen eines Stpfl. für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, die – zT höhenmäßig begrenzt – der Erwerbssphäre zugerechnet werden (vgl. zur umstrittenen Einordnung als gemischte Aufwendungen BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, BFH/NV 2009, 338).
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 betr. Verpflegungsmehraufwendungen bei erwerbsbezogenen Reisen und dhf.; der private Versorgungscharakter der Aufwendungen wird für derartige Fallkonstellationen als unwesentlich eingestuft.
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 betr. Berufskleidung. Die Tatsache des persönlichen Bekleideteins wird insoweit vom Steuergesetzgeber in den Hintergrund gerückt, der Erwerbszusammenhang dominiert.
- Abs. 6 betr. Abzugsverbot von (erwerbsbezogenen) Aufwendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden (entsprechendes Abzugsverbot bei BA in § 4 Abs. 9). Zur Verfassungsmäßigkeit s. BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, DStR 2020, 93.
- § 10 Abs. 1 Nr. 5 betr. Kinderbetreuungskosten; durch die Zuordnung zum SA-Bereich hat der Gesetzgeber zu erkennen gegeben, dass er die Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit selbst bei Berufstätigkeit beider Ehegatten nicht anerkennen will (dazu krit. *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 239; vgl. auch BFH v. 23.4.2009 – VI R 60/06, BStBl. II 2010, 267; Kein WKAbzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten im VZ 2001).
- § 12 Nr. 1 Satz 2 betr. bestimmte Kosten der privaten Lebensführung, die auch dem Beruf förderlich sind (BFH v. 29.11.2006 – VI R 36/02, BFH/NV 2007, 68; BFH v. 24.9.2013 – VI R 35/11, BFH/NV 2014, 500; eingehend dazu s. Anm. 179; zum Verhältnis von § 12 Nr. 1–4 zu § 9 s. Anm. 29).
- § 12 Nr. 3 und 4 betr. bestimmte Steuern, Geldstrafen und strafähnliche Sanktionen, die ungeachtet einer erwerblichen Mitveranlassung in vollem Umfang den nicht abziehbaren Ausgaben zugerechnet werden.

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

Nach stRspr. kommt für gemischte Erwerbs-/Privataufwendungen eine volle WKBerücksichtigung nur dann in Betracht, wenn der Erwerbsbezug nach den Grundsätzen des wirtschaftlich geprägten Veranlassungsprinzips bei weitem überwiegt und Motive der Lebensführung oder der sonstigen Einkommensverwendung (zB Realisierung nicht stbarer Wertsteigerungen) ganz in den Hintergrund treten (vgl. BFH v. 27.5.1994 – VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17; BFH v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346; BFH v. 27.12.2000 – IX B 133/99, BFH/NV 2001, 755; BFH v. 18.5.2005 – VIII R 43/03, BFH/NV 2005, 2174; BFH v. 15.3.2007 – VI R 14/04, BStBl. II 2007, 814; BFH v. 9.12.2010 – VI R 42/09, BStBl. II 2011, 522; BFH v. 5.7.2012 – VI R 50/10, BStBl. II 2013, 282; BFH v. 24.9.2013 – VI R 35/11, BFH/NV 2014, 500; BFH v. 18.8.2016 – VI R 52/15, BFH/NV 2017, 151; BFH v. 16.1.2019 – VI R 24/16, BStBl. II 2019, 376). Es handelt sich letztlich um eine strechtl. Wertungsfrage bezogen auf den einzelnen Sachverhalt, die in der Besteuerungspra-

xis naturgemäß vom jeweiligen Rechtsanwender auf Basis seines Rechtsgefühls unterschiedlich beantwortet wird; eine allg. verwendbare Wesentlichkeitsformel, etwa in Form eines quantitativen Maßstabs, ist bislang nicht gelungen und dürfte auch nicht erreichbar sein (vgl. *Claas*, KÖSDI 2002, 13213; ähnlich *Wanner*, StuW 1987, 302 [315]: keine mathematische Gleichung). Nur bei einem als wesentlich zu qualifizierenden erwerbsbezogenen Veranlassungsfaktor ist die Einstufung als WK zulässig; ein lediglich mitursächlicher Erwerbsbezug reicht dagegen idR nicht aus.

Die Rspr. hat, soweit ersichtlich, keine allgemeingültigen Anhaltspunkte für die quantitative Bestimmung der unschädlichen Bagatellgrenze, sondern diesbezüglich nur den jeweiligen Einzelfall gewürdigt (zB BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983, 586: 5 % unschädlich bei Kfz.; BFH v. 21.11.1986 – VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262: 15,5 % schädlich bei Sportgeräten und -bekleidung eines Lehrers; BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BFH/NV 2004, 872: 10 % unschädlich bei PC). Eine private Mitveranlassung bis zu 10 % dürfte aber im Allgemeinen unschädlich sein (vgl. *Seiler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 12 Rz. 5: „Indiz“; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 55: bei prozentualer Aufteilung bietet sich die 10 %-Grenze an; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 145 [6/2018]; *Teller in LBP*, § 9 Rz. 1113 [8/2017]: „Richtwert“; so auch die FinVerw. in BMF v. 6.7.2010 – IV C 3 - S 2227/07/10003:002, BStBl. I 2010, 614; krit. insoweit: *Söhn*, FS Spindler, 2011, 795 [799]). Es handelt sich bei dieser quantitativen Grenzziehung uE lediglich um eine (widerlegbare) verfahrensökonomische Orientierungsleitlinie; im Einzelfall sind ergänzende qualitative Wertungsüberlegungen im Rahmen einer Gesamtbildbetrachtung anzustellen (vgl. *U. Prinz*, FR 1987, 330 [332]). Private Umstände, die keine oder nur geringe Kosten auslösen, dürften ebenso als unwesentlich außer Betracht bleiben und den WKAbzug nicht beeinträchtigen (vgl. *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 55).

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

(4) Aufteilung gemischter Aufwendungen (Aufteilungsgebot)

178

Einen anteiligen WKAbzug hatte die höchstrichterliche Rspr. (zB grundlegend BFH v. 19.10.1970 – GrS 3/70, BStBl. II 1971, 21; BFH v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346) schon seit jeher bei nicht untergeordneter privater Mitveranlassung zugelassen, wenn und soweit sich der durch die Erwerbsleistung veranlasste Teil nach objektiven Maßstäben zutr. und in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzen lässt (zB Kontoführungsgebühren, Kfz-Kosten, Telefonkosten). Bei Fehlen

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

Nachdem aus den nachfolgenden Entsch. des BFH bereits gewisse Aufweichungstendenzen dieses Prinzips erkennbar waren (hierzu *Strahl*, KÖSDI 2003, 14019), hatte schließlich der Große Senat des BFH (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) seine jahrzehntealte, stets umstrittene Rspr. aufgegeben und das Aufteilungs- und Abzugsverbot neu justiert. In den bisher ergangenen Folgeentscheidungen des BFH (etwa BFH v. 5.2.2010 – IV B 57/09, BFH/NV 2010, 880, betr. Auslandsreise; BFH v. 9.3.2010 – VIII R 32/07, BFH/NV 2010, 1330, betr. Auslandsreise; BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687, betr. Auslandsgruppenreise; BFH v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BStBl. II 2010, 685, betr. Fortbildungsveranstaltung; BFH v. 9.12.2010 – VI R 42/09, BStBl. II 2011, 522, betr. WK eines Pfarrers anlässlich einer Pilgerwallfahrt und Tertiatskursfahrt; BFH v. 24.9.2013 – VI R 35/11, BFH/NV 2014, 500, betr. Kosten aus Anlass eines Priesterjubiläums als WK; BFH v. 13.10.2015 – IX R 35/14, BStBl. II 2016, 210, betr. Risikolebensversicherungsbeiträge; BFH v. 13.12.2016 – VIII R 43/14, BFH/NV 2017, 569, betr. Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten; BFH v. 16.1.2019 – VI R 24/16, BStBl. II 2019, 376, betr. Sky-Bundesliga-Abo als WK) hat der BFH nun die neu entwickelten Aufteilungsgrundsätze über die Aufteilung von Reisekosten hinaus auf andere Arten von gemischten Aufwendungen übertragen. Da der BFH seine Rechtsansicht im Hinblick auf ein allgemeines, aus § 12 Nr. 1 Satz 2 ableitbares Aufteilungs- und Abzugsverbot ausdrücklich aufgegeben hat, gelten die neuen Rechtsgrundsätze zum grds. Aufteilungsgebot damit allg. für alle sowohl beruflich/betrieblich als auch privat veranlassten Aufwendungen (ebenso *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 54; *Wacker*, BB 2018, 2519 [2525]; *Pezzer*, DStR 2010, 93; *Albert*, FR 2010, 220; *Bergkemper*, DB 2010, 147; *Streck*, NJW 2010, 896). Danach gelten nun folgende Aufteilungsgrundsätze:

- Entsprechend dem Grundsatz der Unbeachtlichkeit geringfügiger Einflüsse stehen – wie bisher – unwesentliche private Mitveranlassungsmomente einem WKAbzug nicht entgegen (s. § 12 Anm. 62). Umgekehrt eröffnet eine unbedeutende Mitveranlassung von Aufwendungen für die Lebensführung durch eine Tätigkeit im Rahmen der Überschusseinkunftsarten auch weiterhin keinen WKAbzug (vgl. BFH v. 5.2.2010 – IV B 57/09, BFH/NV 2010, 880; BFH v. 24.9.2013 – VI R 35/11, BFH/NV 2014, 500; BFH v. 16.1.2019 – VI R 24/16, BStBl. II 2019, 376; s. auch FG Schl.-Holst. v. 16.5.2017 – 4 K 41/16, EFG 2017, 1422, rkr., betr. nach Eintritt in den Ruhestand begonnenes Studium der Theaterwissenschaft). Zum fortbestehenden Problem der quantitativen Bestimmung der unschädlichen Bagatellgrenze s. Anm. 177.
- Aufwendungen, die sowohl wesentlich durch die Erwerbstätigkeit als auch wesentlich privat veranlasst sind, sind idR aufzuteilen, sofern die privaten und beruflichen Anteile abgrenzbar sind. Einen einheitlichen Aufteilungsmaßstab für alle Aufwendungen gibt es dabei nicht; es gilt derjenige, der nach Lage des Einzelfalls als sachgerecht angesehen werden kann (zB Zeitanteile einer Reise, Personen bei Feiern, Flächenverhältnisse bei gemischt genutzten Räumen, ggf. Schätzung (BFH v. 21.3.2019 – VIII B 129/18, BFH/NV 2019, 812, zur Schätzung der sicher beruflich veranlassten Aufwendungen auf einer Firmenfeier;

vgl. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 57f.). Im Einzelfall kann eine unterschiedliche Gewichtung der verschiedenen Veranlassungsbeiträge geboten sein (vgl. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 60f., mit zahlreichen Beispielen aus der Rspr.). Die bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze zur Aufteilung gemischter Aufwendungen gelten im Wesentlichen fort (zB Computerkosten, Kfz-Kosten, Telefongrundgebühren, Leerstandszeiten einer Ferienwohnung; Einzelnachweise bei *Seiler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 12 Rz. 8; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 71 und 63ff. zu typischen Aufteilungsfällen. Zu weiteren Einzelheiten s. § 12 Anm. 66ff.

- Greifen die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (zB bei einer beruflichen und privaten Doppelmotivation) aber so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, fehlt es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, so kommt ein Abzug der Aufwendungen auch nach der geänderten Rspr. des Großen Senats insgesamt nicht in Betracht (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, unter C.III.4.c der Gründe; BFH v. 13.10.2015 – IX R 35/14, BStBl. II 2016, 210, betr. Risikolebensversicherungsbeiträge). Damit wird das Aufteilungs- und Abzugsverbot auf die tatsächlich unteilbaren Aufwendungen beschränkt (s. Anm. 179). Höchstrichterlich geklärt ist nunmehr, dass auch Aufwendungen für gemischt genutzte häusliche Arbeitszimmer insgesamt nicht als WK oder BA abgezogen werden können (BFH v. 27.7.2015 – GrS 1/14, BStBl. II 2016, 265; BFH v. 8.3.2017 – IX R 52/14, BFH/NV 2017, 1017).
- Die Beurteilung, ob und in welchem Umfang Aufwendungen beruflich oder privat veranlasst sind, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG (BFH v. 9.11.2015 – VI R 36/13, BFH/NV 2016, 194; BFH v. 14.4.2016 – VI R 61/13, BFH/NV 2016, 1268). Zu Nachweispflichten und Sachverhaltsaufklärung s. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 12 Rz. 16ff.

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

179

Das von der alten BFH-Rspr. entwickelte, aus § 12 Nr. 1 Satz 2 abgeleitete Aufteilungs- und Abzugsverbot bleibt in der praktischen Anwendung nach der Neujustierung beschränkt auf die Fälle, in denen die unterschiedlichen betrieblichen/beruflichen und privaten Veranlassungszusammenhänge der (einheitlichen) Aufwendung objektiv nicht quantifizierbar sind (in diesem Sinne bereits BFH v. 20.7.2006 – VI R 94/01, BStBl. II 2007, 121). Gemeint sind Kosten der privaten Lebensführung, die auch dem Beruf förderlich sind (zB BFH v. 29.11.2006 – VI R 36/02, BFH/NV 2007, 681: Reise einer Religionslehrerin durch das Heilige Land; BFH v. 24.9.2013 – VI R 35/11, BFH/NV 2014, 500, betr. Kosten aus Anlass eines Priesterjubiläums als WK; BFH v. 13.10.2015 – IX R 35/14, BStBl. II 2016, 210, betr. Risikolebensversicherungsbeiträge; FG Hamb. v. 16.8.2017 – 2 K 129/16, juris, betr. Deutschkurs für ausländ. Staatsbürger; FG Ba.-Württ. v. 7.5.2019 – 8 K 751/17, DStRE 2019, 1259, rkr., betr. Berücksichtigung der Aufwendungen des für die Tätigkeit genutzten privaten Familienheims bei einer Tagesmutter) oder dem Beruf förderliche Repräsentationsaufwendungen (zB für besonders gepflegte Kleidung eines Bankkaufmanns oder Managers oder für die Anmietung einer besonders großen und repräsentativen Wohnung, um darin auch Geschäftspartner empfangen zu können, s. hierzu etwa BFH v. 13.11.2013 – VI B 40/13, BFH/NV 2014, 335; FG Münster v. 14.5.2019 – 2 K 2355/18 E, EFG 2019, 1525, rkr., betr. Aufwendungen für Auslandsreisen zu beruflichen Veranstaltungen eines Steuerberaters, die auf

seine ihn begleitende Ehefrau entfallen; Beitritt zum Golfclub; vgl. *Ortmann-Babel*, BB 2010, 296). In diesen Fällen greifen die verschiedenen Veranlassungsbeiträge derart ineinander, dass eine Trennung nur willkürlich erfolgen kann (so zutr. *Pezzer*, DStR 2010, 93). Zum Begriff der Repräsentationskosten s. § 12 Anm. 56.

Stellungnahme: Den neuen Aufteilungsgrundsätzen und der Beschränkung des Aufteilungs- und Abzugsverbots auf unteilbare Aufwendungen der Lebensführung und Repräsentationsaufwendungen ist uE uneingeschränkt zuzustimmen. Sie stehen im Einklang mit Wortlaut und Zwecksetzung des § 12 Nr. 1 Satz 2, die eine Anwendungsbeschränkung allein auf erwerblich mitmotivierte Repräsentationsaufwendungen im gesellschaftlichen Bereich gebieten (vgl. *Tipke*, StuW 1979, 193 [204], mit Hinweis auf die Gesetzgebungshistorie; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 242 ff.); nur insoweit tritt die private Lebensführung als wesentlicher Veranlassungsfaktor aufgrund steuergesetzlicher Anordnung in den Vordergrund. Bei dieser Gruppe von Aufwendungen handelt es sich ihrer Natur nach um private Aufwendungen, die nicht allein dadurch zu WK werden, weil sie der Förderung des Berufs dienen (*Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 12 Rz. 9). Durch Anwendung der neuen Aufteilungsgrundsätze kann nunmehr dem objektiven Nettoprinzip zur weitestgehenden Verwirklichung verholfen werden, wengleich in der stl. Praxis das Konfliktpotenzial in vielen Fällen gemischter Aufwendungen fortbestehen bleibt (etwa bei Aufwendungen eines ArbN für Feiern von herausgehobenen Ereignisses, s. etwa BFH v. 10.11.2016 – VI R 7/16, BStBl. II 2017, 409; FG Münster v. 14.3.2019 – 10 K 2852/18 E, EFG 2019, 886, Az. BFH VI R 15/19, betr. Therapiehund als Arbeitsmittel einer Lehrerin: teilweiser WK-Abzug; s. hierzu auch FG Rhld.-Pf. v. 12.3.2018 – 5 K 2345/15, EFG 2018, 726, rkr., betr. Hund als Arbeitsmittel einer Lehrerin: kein Abzug als Arbeitsmittel; FG Düss. v. 14.9.2018 – 1 K 2144/17 E, EFG 2019, 341, Az. BFH VI R 52/18: Kosten für einen „Schulhund“ sind teilweise WK). Zur Streitanzfälligkeit bei der Abgrenzung zwischen beruflicher und privater Veranlassung bei in- und ausländ. Einkünften s. im Einzelnen *Güsmel/Wick*, DB 2016, 1465.

180–182 Einstweilen frei.

183 (6) Wechsel des Veranlassungszusammenhangs

Bei Aufwendungen im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen (zB laufenden Zinszahlungen zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes) kann der steuererhebliche Veranlassungszusammenhang wegen einer erkennbar geänderten Absicht des Stpfl. im Zeitablauf umschlagen (etwa bei Veräußerung der Immobilie und nachträglichen Schuldzinsen; s. insbes. Anm. 170). Dies ist bei steuersystematischer Betrachtung zutr., da der Veranlassungszusammenhang bei jeder Verausgabehandlung grds. neu zu prüfen und zu bewerten ist. Es handelt sich um eine im Tatsachenfeststellungs- und Beweiswürdigungsbereich mitunter schwer zu beurteilende Frage. Vom Wechsel des Veranlassungszusammenhangs ist die sog. Überlagerung von Veranlassungsbeiträgen zu unterscheiden. Wird zB eine an sich private Veranlassung durch berufliche Gründe überlagert, kann ein WKAbzug in Betracht; umgekehrt ist ein WKAbzug zu versagen, wenn etwa eine zur Vermietung bestimmte Immobilie (zunächst) privat genutzt wird (vgl. etwa BFH v. 5.7.2012 – VI R 50/10, BStBl. II 2013, 282, betr. Kosten für Telefongespräche eines Soldaten der Marine während des Einsatzes auf einem Schiff).

184 Einstweilen frei.

dd) Aufwendungen auf die Vermögenssphäre

Schrifttum: Grundlegend *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Köln, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 359. *Durchlaub*, Zur Steuerpflicht der Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen, Diss. Berlin 1993; *Jonas*, Fehlgeschlagene Aufwendungen als Werbungskosten (Die Vermögenssphäre bei den Überschusseinkünften), Bonn 1993; *Wolff*, Die Bedeutung des Grundsatzes der Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung, Frankfurt ua. 1993; *Alt*, Das Überschusserzielungsvermögen im Einkommensteuerrecht, StuW 1994, 138; *Alt*, Das Überschusserzielungsvermögen im Einkommensteuerrecht, Diss. Heidelberg 1994; *Flies*, Vermögensverluste bei den Überschusseinkünften, Diss. Bochum 1995; *Krüger*, Führen Werbungskosten zu Überschusserzielungsvermögen?, FR 1995, 633; *Flies*, Wann sind Verluste von privaten Wirtschaftsgütern Werbungskosten?, DStR 1996, 89; *Flies*, Verluste nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter bei den Überschusseinkünften, FR 1996, 702; *Uhländer*, Vermögensverluste im Privatvermögen, Diss. Berlin 1996; *Uhländer*, Über Privatvermögensverluste im Einkommensteuerrecht, FR 1996, 301; *Rademacher/Gottwald*, Das steuerliche Arbeitsvermögen – ein Beitrag für mehr Steuergerechtigkeit, FR 2003, 336; *Schneider*, Die Arbeitnehmereinkünfte und weitere Einkünfte aus Rechtsbeziehungen zum Arbeitgeber in der Rechtsprechung des BFH, DB 2006, Beilage 6, 51; *Kühnen*, Grundsätze zur Berücksichtigung unfreiwilliger Vermögensminderungen des Arbeitnehmers als Werbungskosten, EFG 2007, 831; *Bruschke*, Bürgschafts- und Darlehnsverluste von Arbeitnehmern, DStZ 2016, 623; *Mathäus*, Ertragsteuerliche Berücksichtigung von Forderungsverlusten im Privatvermögen, FR 2016, 888; *Schumann*, Steuerliche Berücksichtigung von Wertminderungen des Grund und Bodens, EStB 2016, 65.

(1) Abgrenzungsproblem

185

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

Zum Streit, ob der Dualismus der Einkünfteerzielung gegen Art. 3 GG verstößt, *Hey* in *Tipke/Lang*, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 185; grundlegend *Uhländer*, Vermögensverluste im Privatvermögen, 1996, 71 ff.; *Durchlaub*, Zur Steuerpflicht der Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen, 1993.

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

2003, 314), scheiden substanzbezogene Aufwendungen von vornherein für den WKAbzug aus; es mangelt an einem auch nur bescheidenen tatsächlichen oder geplanten Einnahmebezug.

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

Kein steuerverhaftetes Vermögen im Privatbereich: Die dualistische Ausgestaltung der Einkünfteermittlung (krit. dazu *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 181 ff. mwN) ist Ursache des Abgrenzungsproblems bei Aufwendungen auf die Vermögenssphäre und daher bei der systemgerechten Ausdeutung des WKBegriffs zu berücksichtigen:

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

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

Zur umstrittenen Rechtsfigur des sog. Erwerbs- oder Überschusserzielungsvermögens: ablehnend zB *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 497 (5/2016); *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 85 (7/2003); *Uhländer*, FR 1996, 301 (304); *Rauch*, Nachträgliche Werbungskosten – zu späte Aufwendungen?, 1996, 82 ff.; bejahend zB *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 253; *Krüger*, FR 1995, 633 (635); *Alt*, StuW 1994, 138; *Lochte* in *Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 48 (11/2018); *Rademacher/Gottwald*, FR 2003, 336; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 277.

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

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

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

Vgl. BFH v. 26.3.1974 – VIII R 210/72, BStBl. II 1975, 6, betr. entgeltlich erworbenes dingliches Wohnrecht; BFH v. 1.10.1982 – VI R 192/79, BStBl. II 1983, 18 (19 f.), betr. Zinsen für einen überwiegend privat genutzten Pkw.; BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, betr. vergebliche AHK eines Gebäudes; BFH v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474, betr. Veräußerungsverlust bei Verkauf eines selbstgenutzten Einfamilienhauses wegen einer Versetzung; BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159, betr. Gutachtenkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen; BFH v. 19.12.2007 – VIII B 43/07, BFH/NV 2008, 566, betr. Abzug von Gutachtenkosten als WK; BFH v. 6.10.2009 – IX R 50/08, BFH/NV 2010, 622, betr. Aufwendungen zur Abwehr von Rückübertragungsansprüchen nach dem Vermögensgesetz; BFH v. 30.11.2010 – VIII R 58/07, BStBl. II 2011, 491, betr. Währungskursschwankungen bei der Aufnahme und Tilgung von Fremdwährungsdarlehen, s. dazu auch Anm. 360; BFH v. 24.5.2011 – VIII R 46/09, BStBl. II 2011, 920, betr. entgeltlicher Erwerb „gebrauchter“ Lebensversicherungen; BFH v. 30.7.2013 – VI B 7/13, BFH/NV 2013, 1922, betr. WKAbzug bei Verlusten in der privaten Vermögenssphäre; BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926, betr. Berücksichtigung des Verlusts aus der Veräußerung einer Beteiligung an ArbG als WK; BFH v. 10.12.2019 – IX R 19/19, nv., betr. (gescheiterte) Abwehr der Rückforderung eines Miteigentumsanteils an einem vermieteten Grundstück aufgrund eines Schenkungswiderrufs; *Kruse*, FR 1981, 473 (478); *B. Meyer*, DStR 1981, 131; *Curtius-Hartung*, StbJb. 1982/83, 11 (18, 20); *von Bornhaupt*, NWB F. 6, 2885; *Wüllenkemper*, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 17 f.; *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 52 f. (6/2017); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 359 mwN; *Lochte* in *Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 48 (11/2018); s. hierzu auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 75.

- ▶ **Stellungnahme:** In Anbetracht der engen Grenzen, die der stl. irrelevante Vermögensbereich wegen der Überlagerung durch erwerbsbezogene Veranlassungszusammenhänge letztlich aufweist (s. Anm. 187), sollte uE auf die Postulierung des og. Grundsatzes verzichtet werden (so wohl auch *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 136 [6/2018]; zum verbleibenden Anwendungsumfang des Vermögensneutralitätsprinzips s. *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 53 [6/2017]). Der Substanzbezug von Aufwendungen steht ihrer WKEigenschaft nicht generell entgegen (so auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 75); durch die obige Formulierung wird die stl. Grenzziehung daher eher verwischt als klargestellt (glA *Knobbe-Keuk*, DStZ 1984, 335 [338–340]; *U. Prinz*, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 60–62: „Steuerliche Zweiternatur der Vermögenssphäre“; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 136 [6/2018]: „... in dieser Allgemeinheit nicht zutreffend und damit missverständlich“).

(3) Wirkungsbereich und Grenzen des Vermögensneutralitätsprinzips bei Anwendung auf vermögensbezogene Aufwendungen

187

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

Realisierte Wertveränderungen an der Vermögenssubstanz infolge von Verwertungsmaßnahmen oder sonstigen Umschichtungsvorgängen bleiben – abgesehen von den Sondertatbeständen der §§ 17, 23 – außerhalb der stl. Erfassung. Insbesondere die bei der Veräußerung von WG des PV anfallenden Gewinne oder Verluste sowie die damit unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen sind stl. bei der Einkünfteermittlung nicht zu berücksichtigen (Ausnahme: Gewinne oder Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23 Abs. 3 Satz 1; bei Vorgängen im Rahmen des § 17 entstehen BA). Derartige Aufwendungen fallen entspre-

chend der Wertung des Gesetzgebers im steuerneutralen Bereich an (vgl. zB BFH v. 23.2.2000 – VIII R 40/98, BStBl. II 2001, 24, betr. Ausgabeaufgeld bei typisch stiller Beteiligung als AK; BFH v. 24.5.2011 – VIII R 46/09, BStBl. II 2011, 920, betr. entgeltlicher Erwerb „gebrauchter“ Lebensversicherungen; BFH v. 12.3.2019 – IX R 36/17, BStBl. II 2019, 606, betr. Umschuldung eines Fremdwährungsdarlehens).

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

Nicht realisierte Wertveränderungen an der Vermögenssubstanz, wie etwa konjunkturbedingte oder durch Marktentwicklungen ausgelöste Werterhöhungen oder Wertminderungen (zB Kursverluste bei Aktien; Wertverluste bei Immobilien), können stl. ebenfalls nicht berücksichtigt werden; es fehlt gemäß dem Aufwendungsbegriff bereits an einer tatsächlichen Vermögensminderung (vgl. BFH v. 30.11.2010 – VIII R 58/07, BStBl. II 2011, 491, betr. Währungskursschwankungen bei der Aufnahme und Tilgung von Fremdwährungsdarlehen; BFH v. 4.3.2016 – IX B 85/15, BFH/NV 2016, 917, betr. Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen). Beim BV-Vergleich zulässige Teilwertabschreibungen etwa sind im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 nicht möglich, da kein nutzungsbezogener Wertverlust vorliegt.

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

Vgl. zB BFH v. 23.2.2000 – VIII R 40/98, BStBl. II 2001, 24; BFH v. 30.10.2001 – VIII R 29/00, BFH/NV 2002, 268; BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159; BFH v. 19.12.2007 – VIII B 43/07, BFH/NV 2008, 566; BFH v. 6.10.2009 – IX R 50/08, BFH/NV 2010, 622; BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16, BStBl. II 2018, 168; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 138 (6/2018); *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 91 f. (7/2003); s. auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 76, mit Beispielen für Aufwendungen auf das Vermögen.

Bei abnutzbaren ertragbringenden Vermögensgegenständen sind Abschreibungen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 zulässig, ohne dass eine Wertkorrektur bei einer etwaigen späteren Veräußerung des WG erfolgt (s. auch FG München v. 13.12.1974 – V 78/74 E, EFG 1975, 251, rkr.: Mehrerlös bei Verkauf eines erwerbsgenutzten Pkw. ist erfolgsneutral). Der Rechtscharakter der AfA-Regelung ist allerdings streitig (wegen der Erweiterung des Aufwendungsbegriffs durch Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 vgl. Anm. 68).

Aufwendungen auf die Vermögenssubstanz im Zusammenhang mit Wertverzehr durch erwerbsbedingte Nutzung: Aufwendungen für die Vermögenssubstanz weisen einen mittelbaren Erwerbsbezug auf, falls der Vermögensgegenstand zur Einkunftserzielung eingesetzt wird. Kommt ein durch die erwerbsbezogene Nutzung bedingter Wertverzehr an der Einkunftsgrundlage oder am eingesetzten WG hinzu, so erfährt das og. Vermögensneutralitätsprinzip durch Gesetzgeber und Rspr. erhebliche Einschränkungen, deren rechtssystematische Bedeutung auf Basis des Veranlassungsprinzips str. ist (vgl. auch *U. Prinz*, FR 1986, 397 [407–409]). Diese Einschränkungen erstrecken sich auf:

- Aufwendungen für Arbeitsmittel gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6;

- Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 für abnutzbare ertragbringende Privat-WG (AfaA ist eingeschlossen; vgl. BFH v. 24.11.1994 – IV R 25/94, BStBl. II 1995, 318; BFH v. 9.1.2002 – VI B 222/01, nv., betr. jeweils AfaA bei Unfall auf beruflicher Fahrt);
- Aufwendungen für sog. geringwertige WG gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und 7 iVm. § 6 Abs. 2 (unter 800 €) und Abs. 2a (abschreibbarer Sammelposten für WG zwischen 250 € und 1000 €) sowie für Vermögensgegenstände mit einer ND von weniger als einem Jahr außerhalb des Anwendungsbereichs von Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und 7;
- verschiedene weitere Aufwendungsarten, die zwar einen Substanzbezug aufweisen, aber vorrangig durch die steuerrelevante Einkunftserzielung veranlasst sind und nicht von den auch im Überschussermittlungsbereich geltenden Aktivierungsgrundsätzen erfasst werden (zB bei Finanzierung einer fremdvermieteten Immobilie anfallende Schuldzinsen gem. Abs. 1, Gebäudeversicherungen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2; Erhaltungsaufwendungen; Fehlaufwendungen);
- unplanmäßige Verluste an Vermögensgegenständen, die durch eine konkrete erwerbsbezogene Tätigkeit oder ein der Erwerbssphäre zuzuordnendes Schadensereignis veranlasst sind (str.; s. Anm. 190–195);
- Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit stpfl. Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 22 Nr. 2 iVm. § 23. Bei Umschichtungsvorgängen im Rahmen des § 17 fallen dagegen BA an.
- ▶ **Stellungnahme:** Die Geltendmachung derartiger substanzbezogener Aufwendungen als WK entspricht uE den Grundsätzen der Leistungsfähigkeitsbesteuerung; bei strikter Anwendung des Veranlassungsprinzips sollten sämtliche durch die Erwerbstätigkeit ausgelösten Vermögensopfer mit Ausnahme nutzungsunabhängiger, reiner Wertminderungen zum stl. Abzug zugelassen werden.

So auch BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926: Erwerbsaufwand, wenn Gründe für die unfreiwilligen (völligen oder teilweisen) Verluste in der Berufs- bzw. Erwerbssphäre liegen; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 78; *Flies*, Vermögensverluste bei den Überschubeinkünften, 1995, 43 ff.; *Flies*, FR 1996, 702; aA *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 140 (6/2018); *Uhländer*, Vermögensverluste im Privatvermögen, 1996, 110 ff.; *Kruse*, FS Ritter, 1997, 413 (419 ff.); *Jakob/Wittmann*, FR 1988, 540 (552).

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

(4) Fallgruppen vermögensbezogener Aufwendungen

188

Bei Berücksichtigung der Überlagerung der og. Prinzipien (s. Anm. 185), deren Regel-/Ausnahmeverhältnis zueinander str. ist, lassen sich vermögensbezogene Aufwendungen rechtssystematisch wie folgt zuordnen, wobei dies allerdings in der Besteuerungspraxis nicht immer eindeutig möglich ist:

Aufwendungen zur Anschaffung, Herstellung, Erhaltung oder Veränderung von ertragbringenden Privatwirtschaftsgütern kommen nur dann für einen WKAbzug in Betracht, wenn es sich um eine planmäßig abnutzbare, dh. einem nutzungsbedingten Wertverzehr unterliegende Vermögenssubstanz handelt (s. bereits unter Bezugnahme auf den Aufwendungsbegriff Anm. 95; auch Anm. 186 f.; s. aber BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16, BFH/NV 2017, 1106, betr. WK nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft, soweit Gebäudeteil des Vermietungsobjekts betroffen ist). Die stl. Geltendmachung erfolgt bei den aktivierungspflichtigen Aufwendungen regelmäßig über die AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7; Erhaltungsaufwendungen sind dagegen zum Verausgabungszeitpunkt als allgemeine WK gem. Abs. 1 Satz 1 abziehbar. Ohne Berücksichtigung des erwerbsbezogenen Wertverzehrs wäre der steuerrelevante Überschuss unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten unzutreffend bemessen.

Trotz eventuell bestehenden Veranlassungszusammenhangs scheiden die in einer nicht abnutzbaren Vermögenssubstanz nach den Aktivierungsgrundsätzen gespeicherten Aufwendungen gänzlich aus der steuerrelevanten Erwerbssphäre aus (zB AK für verpachtete Grundstücke, ertragbringende Wertpapiere; vgl. BFH v. 30.10.2001 – VIII R 29/00, BFH/NV 2002, 268, betr. Vermittlungskosten; BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl. II 2004, 597, betr. Beratungskosten bei gescheitertem Anteilerwerb als AK; BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159, betr. Gutachtenkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen; BFH v. 19.12.2007 – VIII B 43/07, BFH/NV 2008, 566, betr. Gutachterkosten; BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16, BFH/NV 2017, 1106, betr. WK nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft: „Soweit verlorene Aufwendungen auf die Anschaffung von Grund und Boden entfallen wären, können sie nicht bei den Einkünften aus VuV angesetzt werden“; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 91 f. [7/2003]: keine Aufwendungen; s. aber zur stl. Berücksichtigung von Wertminderungen des Grund und Bodens durch Vornahme von AfaA und Teilwert-Afa: *Schumann*, EStB 2016, 65).

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

nachträglicher Schuldzinsen bei den Einkünften aus VuV im Falle einer nicht stbaren Veräußerung s. BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BFH/NV 2014, 1151.

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

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

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

Vgl. BFH v. 8.6.1966 – VI 258/64, BStBl. III 1966, 536, betr. Prozesskosten wegen im Ausland beschlagnahmter Wertpapiere; BFH v. 22.4.1975 – VIII R 110/70, BStBl. II 1975, 663; BFH v. 3.6.1975 – VIII R 274/71, BStBl. II 1975, 664, betr. Anwaltskosten für einen Streit um das Eigentum an einem Grundstück; BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600, betr. Kosten eines Erbschaftsstreits und Kosten der Erbschaftsteuererklärung, auch wenn zum Nachlass nur Einkunftserzielungsvermögen gehört; BFH v. 13.12.2000 – IX B 106/00, BFH/NV 2001, 766, zu Veräußerungskosten; anders jedoch bei Aufwendungen eines Hauseigentümers in einem Räumungsprozess gegen den Mieter, die der Erwerbsphäre zugeordnet werden, obgleich der Rechtsstreit unmittelbar der Veräußerung des Hauses diene: BFH v. 25.7.1972 – VIII R 56/68, BStBl. II 1972, 880; BFH v. 17.1.1978 – VIII R 97/75, BStBl. II 1978, 337; BFH v. 10.12.2019 – IX R 19/19, nv., betr. Aufwendungen zur Abwehr einer Rückforderung des Miteigentumsanteils an einem vermieteten Grundstück aufgrund eines Widerrufs der Schenkung; zu weiteren Beispielen aus der Rspr. zu Aufwendungen auf das Vermögen bzw. im Zusammenhang mit Einnahmen s. *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 75 f.

- ▶ *Vorbereitende und nachträgliche Vermögensaufwendungen*: Aufwendungen, die in der Vorbereitungsphase eines Engagements anfallen und zu diesem Zeitpunkt bereits wieder der Beendigung bzw. Verhinderung der steuerrelevanten Tätigkeit bzw. Leistung dienen, werden von der Rspr. als primär vermögensbezogen gänzlich vom Abzug ausgeschlossen (krit. Anm. 162). Gleiches gilt für auf die Zeit nach Veräußerung eines ertragbringenden privaten WG entfallende Aufwendungen, zB nachträgliche Schuldzinsen (s. Anm. 170).

Unplanmäßig in Erwerbsnähe anfallende Vermögensverluste können außerhalb des unmittelbaren Anwendungsbereichs von Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 nur bei Vorliegen

eines strengen Bedingungsrahmens als WK geltend gemacht werden, zB Verlust von Arbeitsmitteln oder immobilienbezogene Fehlaufwendungen (eingehend zum Beurteilungsraster Anm. 190–195). Bei der Veräußerung von sog. steuerneutralen WG auftretende Verluste sind systementsprechend in aller Regel nicht abziehbar (vgl. BFH v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474). Nicht realisierte Vermögenswertminderungen (zB reine Kursverluste bei Aktien) erfüllen nicht die Kriterien des Aufwendungsbegriffs, der allein an tatsächlich vollzogene Realakte anknüpft, sodass eine stl. Geltendmachung bereits von daher ausscheidet (vgl. zB BFH v. 30.11.2010 – VIII R 58/07, BStBl. II 2011, 491, betr. Währungskursschwankungen bei der Aufnahme und Tilgung von Fremdwährungsdarlehen; s. auch Anm. 65).

189 Einstweilen frei.

ee) Vermögensverluste

Schrifttum: *Flies*, Vermögensverluste bei den Überschufeinkünften, Bochum 1995; *Krüger*, Führen Werbungskosten zu Überschufzielungsvermögen?, FR 1995, 633; *Flies*, Wann sind Verluste von privaten Wirtschaftsgütern Werbungskosten?, DStR 1996, 89; *Flies*, Verluste nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter bei den Überschufeinkünften, FR 1996, 702; *Uhländer*, Vermögensverluste im Privatvermögen, 1996; *Uhländer*, Über Privatvermögensverluste im Einkommensteuerrecht, FR 1996, 301; *Schnitter*, Vermögensverluste bei Überschufeinkünften, EStB 2001, 23; *Thomas*, Erwerbenaufwendungen bei Arbeitsmitteln wie beim Betriebsvermögen, DStR 2004, 1273; *Schneider*, Die Arbeitnehmereinkünfte und weitere Einkünfte aus Rechtsbeziehungen zum Arbeitgeber in der Rechtsprechung des BFH, DB 2006, Beilage 6, 51; *Kühnen*, Grundsätze zur Berücksichtigung unfreiwilliger Vermögensminderungen des Arbeitnehmers als Werbungskosten, EFG 2007, 831; *Bayer*, Verlorene Gesellschafterdarlehen im steuerlichen Privatvermögen, DStR 2009, 2397; *Fuhrmann*, Darlehensausfall weiterhin nachträgliche Anschaffungskosten?, NWB 2009, 3990; *Marx*, Besteuerung von Scheinrenditen bei betrügerischen Kapitalanlagen, FR 2009, 515; *Kreft*, Verluste aus Darlehen, Beteiligungen, Einlagen und Bürgschaften als Werbungskosten abziehbar?, GStB 2012, 23; *Jochum*, Zur Zuordnung nachträglicher Schuldzinsen aus privaten Immobiliengeschäften, DStZ 2012, 728; *Bruschke*, Bürgschafts- und Darlehensverluste von Arbeitnehmern, DStZ 2016, 623; *Mathäus*, Ertragsteuerliche Berücksichtigung von Forderungsverlusten im Privatvermögen, FR 2016, 888; *Schumann*, Steuerliche Berücksichtigung von Wertminderungen des Grund und Bodens, FR 2016, 65.

190 (1) Rechtsgrundlage für den Abzug von Vermögensverlusten

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

Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 7 (Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung): Bei Vermögenseinbußen an abnutzbarem Erwerbvermögen (*Lochte* in *Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 48: „Berufsvermögen“ [6/2018]) erfolgt die stl. Geltendmachung allein im Anwendungsbereich der AfaA gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 7 als *lex specialis* (vgl. BFH v. 9.1.2002 – VI B 222/01, nv., betr. Unfall auf beruflicher Fahrt; *Krüger*, FR 1995, 633 [640]); bei gemischt genutztem Erwerbvermögen ist eine uÜ schätzungsweise Aufteilung der AfaA vor-

zunehmen. Der WKAbzug erfolgt im Jahr des Eintritts der erwerbsbezogenen Vermögensminderung, spätestens bei deren Entdeckung. Unter Umständen vom Stpfl. gezahlte, mit der Vermögenseinbuße zusammenhängende Beträge (zB Reparaturkosten) sind steuerneutral zu behandeln, sodass eine Doppelberücksichtigung ausscheidet (glA *Wassermeyer*, DStR 1982, 557 [558]; FG Köln v. 29.10.1980 – (VII) 584/79 E, EFG 1981, 128, rkr.); aus Praktikabilitätsgründen sollte dem Stpfl. uE insoweit ein Wahlrecht eingeräumt werden.

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

Hiervon geht wohl auch der BFH ohne weitere Begr. aus: zB BFH v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663; BFH v. 1.9.1997 – VIII B 105/96, BFH/NV 1998, 450, jeweils zu Darlehensverlusten; BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198.; BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926, betr. Verlust aus Veräußerung der Beteiligung am ArbG; s. auch BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073, betr. vergeblicher Aufwand im Hinblick auf eine angestrebte Vorstandsposition sowie zum Erwerb einer Beteiligung am künftigen ArbG in Abgrenzung zu Aufwendungen für Bürgschaftsübernahme oder Darlehensgewährung eines ArbN zugunsten seines ArbG.

Der Vermögensverlust bildet bei tatsächlicher Realisation, ggf. aus Billigkeitsgründen erst bei Erkennbarkeit uE eine Aufwendung, die entsprechend dem eingetretenen Wertverzehr zu bewerten ist; eine Barausgabe setzt der Aufwendungsbegriff nach allgemeinem Verständnis nicht voraus (vgl. BFH v. 13.1.1989 – VI R 51/85, BStBl. II 1989, 382, betr. Verlust einer Forderung eines ArbN gegenüber dem ArbG). Eingehend zum Aufwendungsbegriff s. Anm. 65–71.

(2) Veranlassungsprinzip als Beurteilungsleitlinie

191

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

Beispiele:

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

Das den WKUmfang ideologisch bestimmende Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet zumindest in Teilbereichen trotz fehlenden BV eine steuermindernde Berücksichtigung (ähnlich *Lang* in DStJG 9 [1986], 15 [55]).

Die BFH-Rechtsprechung ist bei der Anerkennung von Vermögensverlusten eher restriktiv und hat unter Anwendung der Veranlassungsgrundsätze den WKAbzug nur für bestimmte Ausnahmefälle zugelassen.

ZB BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44, betr. Diebstahl eines Privat-Pkw. auf einer Dienstreise; BFH v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663, betr. ArbN-Darlehen; BFH v. 28.1.1994 – VI R 25/93, BStBl. II 1994, 355, betr. Beschädigung eines neben der Dienstwohnung abgestellten Privat-Pkw.; BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926, betr. Berücksichtigung des Verlusts aus der Veräußerung einer Beteiligung am Arbeitgeber als WK; BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, juris, betr. endgültiger Ausfall einer Kapitalforderung.

In diesem Zusammenhang stellt der BFH bei der Abgrenzung zur stl. unbeachtlichen privaten Vermögenssphäre entscheidend darauf ab, ob das betroffene WG ausschließlich oder weitaus überwiegend Erwerbszwecken dient (zB bei Arbeitsmitteln) oder – bei privaten WG – ob der Verlust bzw. die Beschädigung bei deren Verwendung für erwerbsbezogene Zwecke eintritt oder das schadensbegründende Ereignis der Erwerbssphäre zuzuordnen ist (s. BFH v. 28.1.1994 – VI R 25/93, BStBl. II 1994, 355; BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; BFH v. 10.11.2005 – VI B 47/05, BFH/NV 2006, 296; BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926). Der BFH begründet diese Ausnahmen damit, dass der quellentheoretisch begründete grundsätzliche Ausschluss von Vermögensverlusten (vgl. zB BFH v. 20.8.2008 – VI B 17/08, BFH/NV 2009, 13; BFH v. 29.4.2009 – VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267; BFH v. 30.7.2013 – VI B 7/13, BFH/NV 2013, 1922: kein WKAbzug bei Verlusten in der privaten Vermögenssphäre) den Einsatz des Vermögens selbst als „Quelle“ und Erwerbsgrundlage zur Erzielung von Einkünften voraussetzt. Wird dagegen das Vermögen zur Nutzung einer anderen Erwerbsquelle eingesetzt, ist das „Vermögen“ nicht anders zu behandeln als ein damit erworbenes Arbeitsmittel. Es ist damit nach Auffassung des BFH zwischen dem Darlehen des Kapitalnutzers als Zinsertragsquelle und dem Darlehen des ArbN als ein bei der Erwerbsgrundlage „Arbeitsverhältnis“ eingesetztes Arbeitsmittel zu unterscheiden (BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198; vgl. *Schneider*, DB 2006, Beilage 6, 51 [56]; BFH v. 10.4.2014 – VI R 57/13, BStBl. II 2014, 850, betr. Verlust einer aus einer Gehaltsumwandlung entstandenen Darlehensforderung eines ArbN gegen seinen ArbG; BFH v. 8.7.2015 – VI R 77/14, BStBl. II 2016, 60, betr. WK des ArbN aus Bürgschaftsverlusten bei ArbG-Insolvenz; BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073, betr. Erwerb einer Beteiligung am künftigen ArbG; weitergehend jetzt aber BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, juris, betr. endgültiger Ausfall einer Kapitalforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen).

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

So ausdrücklich *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 78; *Mathäus*, FR 2016, 888; *Heuermann*, DB 2009, 2173; *Flies*, Vermögensverluste bei den Überschusseinkünften, 1995, 43 ff.; *Flies*, FR 1996, 702; aA *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 140 (6/2018); *Uhländer*, Vermögensverluste im Privatvermögen, 1996, 110 ff.; *Kruse*, FS Ritter, 1997, 413 (419 ff.); *Jakob/Wittmann*, FR 1988, 540 (552).

Die finanzgerichtliche Rspr hat bestimmte Vermögensverluste als WK anerkannt.

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

Nds. FG v. 23.2.2011 – 9 K 45/08, EFG 2011, 1148, rkr., betr. Verlust einer stillen Beteiligung; FG Rhld.-Pf. v. 24.1.2013 – 6 K 1973/10, EFG 2013, 609, rkr., betr. Veruntreuung der Instandhaltungsrücklage.

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

So auch der BFH: vgl. zB BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442; BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; BFH v. 4.5.1993 – VIII R 7/91, BStBl. II 1993, 832; BFH v. 4.5.1993 – VIII R 89/90, BFH/NV 1994, 225; BFH v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663; BFH v. 13.12.2000 – IX B 106/00, BFH/NV 2001, 766; BFH v. 29.4.2009 – VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267; BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198; BFH v. 30.7.2013 – VI B 7/13, BFH/NV 2013, 1922; BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926; vgl. auch *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 137 (6/2018): entscheidend, welcher Gesichtspunkt überwiegt; *Oertel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 15 ff.

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

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

ZB den Verlust bei der Veräußerung eines Mietshauses oder den Kursverlust bei Aktien; allgM: BFH v. 29.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 338; BFH v. 22.9.2005 – IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279, betr. Verluste für Fremdwährungsdarlehen; BFH v. 20.8.2008 – VI B 17/08, BFH/NV 2009, 13, betr. Verluste eines als Wirtschaftsprüfer beschäftigten Klägers aus der Veräußerung von Aktien und Fondsanteilen; BFH v. 30.7.2013 – VI B 7/13, BFH/NV 2013, 1922; BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926, betr. Verluste eines ArbN aus der Beteiligung am Unternehmen des ArbG; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 140 (6/2018); *Lochte in Frotsher/Geurts*, § 9 Rz. 49 (11/2018); *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 79 mwN.

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

(3) Fallgruppensystematik

192

Unabhängig von der betroffenen Überschusseinkunftsart lassen sich die einschlägigen Sachverhalte unter zwei aufeinander aufbauenden Gesichtspunkten systematisieren:

- nach dem Charakter des von der Vermögenseinbuße betroffenen Gegenstands (so auch BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; verfeinert durch von *Bornhaupt*, BB 1986, 1963; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 86–B 89a [7/2003]) oder
- nach dem Grad der erwerbsbezogenen Konkretisierung des Vermögensverlusts (privater, neutraler oder erwerbsbezogener wirtschaftlicher Auslöser; die Abgrenzung des Erwerbsbezugs vom neutralen Ereignis wird allerdings unterschiedlich weit gezogen; s. o.V., HFR 1986, 625; *Lang* in *DStJG* 3 [1986], 15 [57f.]).

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

Im Erg. sind an die Konkretisierung der erwerbsbezogenen Veranlassung der Vermögenseinbuße umso strengere Anforderungen zu stellen, je eindeutiger der Vermögensgegenstand selbst seinem objektiven Charakter nach dem reinen Privatbereich zuzuordnen ist. Ein steuerrelevanter Wechsel in der Funktion eines WG durch Eintritt der Vermögenseinbuße ist uE möglich und kann das Entstehen von Erwerbsaufwendungen bewirken. So fällt zB der Verlust eines arbeitsplatzsichernden ArbN-Darlehens aus der Einkunftsart des § 20 in den Regelungsbereich des § 19, wenn – ungeachtet der Verzinsung – der risikobehaftete Einsatz aus beruflichen Gründen erfolgt (vgl. BFH v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663; BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48; BFH v. 7.5.2015 – VI R 55/14, betr. Verlust einer Darlehensforderung; BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926; BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073; s. auch Nds. FG v. 23.2.2011 – 9 K 45/08, EFG 2011, 1148, rkr., betr. Verlust einer stillen Beteiligung als WK bei § 19).

193 (4) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit Gegenständen des reinen Erwerbsvermögens

Es ist zu unterscheiden zwischen

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

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

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

ZB als geringwertige WG; vgl. BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 80; von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 700 „Diebstahl Arbeitsmittel“ (7/2003); *Lochte* in *Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 48 (11/2018); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 211 f.; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 600 „Vermögensverluste“ (6/2018).

Die erwerbsbezogene Widmung des Gegenstands bestimmt in aller Regel dessen weiteres stl. Schicksal (nach hM Geltendmachung über AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 7); dies gilt uE auch für verlustbehaftete Nebenkosten im Zusammenhang mit Arbeitsmitteln. Eine Ausnahme besteht nach allgemeinen Grundsätzen allerdings für erkennbar rein privat veranlasste Vermögensverluste, da die erwerbsbezogene

Widmung insoweit durch private Motive dominant überlagert wird (glA BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762, betr. Diebstahl eines betrieblichen Pkw. während privater Umwegfahrt). Problematisch ist dies, wenn ein Angehöriger, zB der Ehegatte, den Verlust herbeiführt. Allein die Tatsache, dass ein Angehöriger gehandelt hat, reicht dafür aber nicht (BFH v. 25.10.1989 – X R 69/88, BFH/NV 1990, 553, betr. Unterschlagung eines mitarbeitenden Ehegatten; BFH v. 3.6.1993 – VIII R 26/92, BFH/NV 1994, 366, betr. Veruntreuung des früheren Ehegatten; BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491, betr. Restbuchwert einer vom Ehegatten entwendeten Violine als WK). Der Verlust eines Arbeitsmittels kann in diesen Fällen uE allenfalls dann der privaten Sphäre des Stplf. zugeordnet werden, wenn er das Handeln des Angehörigen (oder sonstigen Dritten) duldet (so auch *Söhn* in KSM, § 4 Rz. E 760 [9/2012]).

- ▶ *Diebstahl eines nahezu ausschließlich beruflich genutzten Pkw. (= Arbeitsmittel):* Wird der Pkw. entwendet und später in stark beschädigtem Zustand wieder aufgefunden, so bildet der entstandene und nicht durch eine Versicherung ersetzte Schaden WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 7 bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983, 586; BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44; ggf. aber Überlagerung durch private Momente, s. BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762).
- ▶ *Verlust einer Violine einer Orchestermusikerin* durch Diebstahl oder Unterschlagung kann im Wege der AfaA zu Erwerbsaufwendungen führen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; krit. hierzu *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 212; *Thomas*, DStR 2004, 1273: Verlust in der privaten Risikosphäre).
- ▶ *Veruntreuung von für einen Arbeitsmittelerwerb geleisteten Anzahlungen* soll bei einem ArbN nicht zu den WK rechnen.

BFH v. 21.3.1975 – VI R 131/73, BStBl. II 1975, 641, betr. einen zu 90 % beruflich genutzten Pkw.; glA FG Münster v. 23.6.1982 – II 3336/79 E, EFG 1983, 165, rkr.; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 5.11.1986 – XII K 216/85, EFG 1987, 299, rkr., betr. einen zum Verlustzeitpunkt nicht mehr beruflich genutzten Pkw. Siehe aber BFH v. 16.11.2005 – X R 48/03, BFH/NV 2006, 534: Auf Untreuehandlungen beruhende Vermögensverluste sind nur dann gewinnwirksam, wenn einwandfrei feststeht, dass das auslösende Moment für die in Frage stehende Wertabgabe ausschließlich im betrieblichen/beruflichen Bereich liegt; ähnlich BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16, BStBl. II 2018, 168, betr. verlorene Anzahlung bei gescheitertem Erwerb einer Mietimmobilie.

Dies ist uE nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz unzutreffend und überholt, da es sich um reine verlorene Erwerbsaufwendungen handelt (ähnlich bei immobilienbezogenen Fehlaufwendungen, s. Anm. 166); eine strengere Beurteilung greift bei gemischt genutzten WG mit einer erwerbsbezogenen Nutzungsquote zwischen 10 % und 90 % ein.

- ▶ *Diebstahl eines Arbeitsmittels* während einer Dienstreise führt zu WK (vgl. *Heinicke*, FR 1987, 210). Gleiches gilt bei Veruntreuung von Mietgeldern durch einen Hausverwalter (vgl. FG Bremen v. 13.11.1997 – 495141 K 5, EFG 1998, 1052, rkr.; s. auch FG Rhld.-Pf. v. 24.1.2013 – 6 K 1973/10, EFG 2013, 609, rkr., betr. Veruntreuung der Instandhaltungsrücklage als WK bei VuV).

Vermögenseinbußen an einer Einkunftsgrundlage führen nach der Rspr. des BFH regelmäßig nur bei abnutzbarer Vermögenssubstanz zum WKAbzug, und

zwar im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 (uU ist eine Einbeziehung der Aufwendungen in die AHK eines neuen WG geboten; zu vergeblichen Aufwendungen insbes. betreffend Immobilien s. eingehend Anm. 166). Weitaus restriktiver verfährt der BFH bei nicht abnutzbarem Erwerbsvermögen, wo die stl. Geltendmachung eines Vermögensverlusts nahezu ausgeschlossen ist (vgl. zB BFH v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16, BStBl. II 2018, 168; von Bornhaupt in KSM, § 9 Rz. B 94 mwN [7/2003]; Oertel in Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 16).

- ▶ *Verlorene Anzahlungen* auf AK eines zur Erzielung von Überschusseinkünften vorgesehenen WG können, wenn das angestrebte Anschaffungsgeschäft nicht zustande gekommen ist und eine Rückzahlung nicht erlangt werden kann, in vollem Umfang als WK gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 in dem Zeitpunkt abzuziehen sein, in dem deutlich wird, dass sie ohne Gegenleistung bleiben und eine Rückzahlung nicht zu erlangen ist.

Vgl. BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758; BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16, BFH/NV 2017, 1106; Teller in LBP, § 9 Rz. 63 (6/2017).

- ▶ *Verlust eines Arbeitnehmerdarlehens* führt bei beruflicher Veranlassung zu WK bei den Einkünften aus § 19. Auch wenn die Darlehensforderung normalverzinslich ist, ist dies ausnahmsweise dann nicht im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20) zu würdigen, sondern bei den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit (§ 19) zu berücksichtigen, wenn mit der Darlehensgewährung der Verlust des Kapitals bewusst aus solchen Gründen riskiert wird, die in der beruflichen Sphäre des ArbN liegen. Der (wirtschaftliche) Verlust der Darlehensforderung ist danach dann durch das Arbeitsverhältnis veranlasst, wenn der risikobehaftete Einsatz des Kapitals – und nicht die Überlassung zur Nutzung – aus beruflichen Gründen (zB zur Arbeitsplatzsicherung) erfolgt ist (BFH v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663; BFH v. 25.11.2010 – VI R 34/08, BStBl. II 2012, 24; s. auch BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343, zu ArbN, der zugleich Gesellschafter werden sollte; BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926; BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073; Nds. FG v. 23.2.2011 – 9 K 45/08, EFG 2011, 1148, rkr., betr. Verlust einer stillen Beteiligung als WK bei § 19).
- ▶ *Verlust einer Darlehensforderung* konnte nach bisheriger stRspr. des BFH nicht zu WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen führen (zB BFH v. 27.6.1989 – VIII R 30/88, BStBl. II 1989, 934, mwN; BFH v. 19.5.1992 – VIII R 16/88, BStBl. II 1992, 902 [904]; BFH v. 12.5.1995 – VI R 64/94, BStBl. II 1995, 644 [645]; BFH v. 2.5.2007 – VI B 109/06, BFH/NV 2007, 1498). Nach neuerer Rspr. des BFH führt aber der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 in der privaten Vermögenssphäre nach Einf. der Abgeltungsteuer zu einem stl. anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 (BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, BFH/NV 2018, 280; BFH v. 6.8.2019 – VIII R 18/16, BFH/NV 2020, 52, zum freiwilligen Forderungsverzicht). Nach Auffassung des BFH sollte mit der Einf. der Abgeltungsteuer seit 2009 eine vollständige strechtl. Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden mit der Folge der Aufgabe der traditionellen Trennung von Vermögens- und Ertragsebene für Einkünfte aus Kapitalvermögen. Insoweit ist nunmehr eine Rückzahlung der Kapitalforderung, die – ohne Berücksichtigung der in § 20 Abs. 1 Nr. 7 gesondert erfassten Zinszahlungen – unter dem Nennwert des hingegebenen Darlehens bleibt, dem Verlust bei der

Veräußerung der Forderung gleichzustellen. Ein stbarer Verlust aufgrund eines Forderungsausfalls liegt erst dann vor, wenn endgültig feststeht, dass (über bereits gezahlte Beträge hinaus) keine (weiteren) Rückzahlungen (mehr) erfolgen werden (BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, BFH/NV 2018, 280).

(5) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit planmäßig gemischt genutzten Gegenständen

194

Die vollumfängliche stl. Qualifikation der Vermögenseinbuße als WK kommt nur dann in Betracht, wenn das Schadensereignis nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz bei der Verwendung des Gegenstands für rein erwerbsbezogene Zwecke eintritt (vgl. BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762). Bei handlungsunabhängigen neutralen Schadensereignissen dürfte die steuermindernde Berücksichtigung von WK auf den erwerbsbezogenen Nutzungsanteil begrenzt sein (glA *Glanegger*, DStZ 1984, 583 [584 f.]; *Oertel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 17).

Anwendungsfälle:

- ▶ *Pkw.-Unfallkosten beim Arbeitnehmer*: Der BFH hat in stRspr. den Grundsatz aufgestellt, dass derartige Aufwendungen strechtl. das Schicksal der Fahrt teilen, auf der sie entstanden sind. Ist die Vermögenseinbuße allerdings „allzu lose und entfernte Folge“ gelegentlich einer Geschäftsfahrt (also keine reisespezifischen Schäden) oder ist eine Überlagerung der Geschäftsfahrt durch private Zielvorstellungen festzustellen, so wird der Erwerbsbezug unterbrochen.

Vgl. etwa BFH v. 6.4.1984 – VI R 103/79, BStBl. II 1984, 434; BFH v. 11.10.1984 – VI R 48/81, BStBl. II 1985, 10; BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44; BFH v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256; BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744; BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182; BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762; BFH v. 21.8.2012 – VIII R 33/09, BStBl. II 2013, 171.

- ▶ *Höchstrichterlich* geklärt ist die Rechtsfrage, inwieweit Unfallfallkosten und sonstige außergewöhnliche Kfz-Kosten, die auf dem Weg zwischen Wohnort und erster Tätigkeitsstätte entstehen, neben der Entfernungspauschale des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als „normale“ WK gem. Abs. 1 Satz 1 abzugsfähig sind. Nach der aktuellen Rspr. des BFH (BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BFH/NV 2014, 1284) soll sich aus dem klaren Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 ergeben, dass auch außergewöhnliche Kosten unabhängig von ihrer Höhe unter die Abgeltungswirkung fallen. Das Wort „sämtliche“ sei insoweit eindeutig (so bereits Hess. FG v. 18.3.2005 – 8 K 4194/04, DStRE 2006, 258, rkr., betr. Diebstahl eines Motorrollers; FG Hamb. v. 5.7.2006 – 1 K 4/06, EFG 2006, 1822, rkr., betr. auf der Fahrt zur Arbeit gestohlener Pkw.; FG Rhld.-Pf. v. 29.5.2008 – 3 K 1699/05, DStRE 2008, 1498, rkr., betr. Kfz-Unfall; FG München v. 21.4.2009 – 13 K 4357/07, juris, rkr., betr. Motorschaden aufgrund vorzeitigem Verschleiß; FG Nürnberg v. 4.3.2010 – 4 K 1497/08, EFG 2010, 1125, rkr., betr. Verkehrsunfall auf dem Weg zur Arbeit). Die FinVerw. schließt dagegen bislang weiterhin Unfallkosten von der Abgeltungswirkung des Abs. 2 Satz 1 aus (BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 4 unter Hinweis auf BTDrucks. 16/12099, 6). Dieser Rechtszustand ist uE unerträglich, worauf das Nds. FG (Nds. FG v. 24.4.2013 – 9 K 218/12, EFG 2013, 1104, aufgehoben unter

Hinweis auf den Gesetzeswortlaut durch BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BFH/NV 2014, 1284) zu Recht hingewiesen hatte. Die BFH-Rspr. überzeugt uE nicht. Außergewöhnliche Wegekosten, die einer Pauschalierung grds. nicht zugänglich sind, sind nicht durch den Ansatz der Entfernungspauschale von 0,30 € (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) abgegolten, denn sie werden durch die in § 9 Abs. 2 Satz 1 gesetzlich normierte Abgeltungswirkung nicht erfasst. Der in den Gesetzesbegründungen anlässlich der Einf. der Entfernungspauschale im Jahr 2001 und den folgenden Gesetzesänderungen des § 9 zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers gebietet uE eine entsprechende Auslegung des § 9 Abs. 2 Satz 1 gegen den nur scheinbar klaren Wortlaut (s. aber Anm. 539). In Abgrenzung dazu sind nach neuerer Rspr. des BFH Aufwendungen in Zusammenhang mit der Beseitigung oder Linderung von Körperschäden, die durch einen Unfall auf einer beruflich veranlassten Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte eingetreten sind, gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 als WK abziehbar; diese werden von der Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale nicht erfasst (BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, DStR 2020, 637).

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

195 (6) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit nicht der Einkunftserzielung dienendem Privatvermögen

In diesem Sachverhaltsbereich kommt ein WKAbzug nur in Betracht, falls sich die Vermögenseinbuße auf ein konkretes erwerbsbezogenes Ereignis oder zumindest eine ursächliche berufliche Risikobeziehung zurückführen lässt, die den ursprünglichen Privatbezug überlagert und bei strechtl. Wertung dominiert (BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; BFH v. 20.12.1994 – IX R 122/92, BStBl. II 1995, 534; FG Rhld.-Pf. v. 24.1.2013 – 6 K 1973/10, EFG 2013, 609, rkr.; Letzteres str., vgl. o.V., HFR 1986, 625; *Lang* in DStJG 3 [1986], 57). Ein neutrales Zufallereignis allein ist nicht ausreichend. Die Voraussetzungen für den Erwerbsbezug sind streng, wobei allerdings uE für die Grundqualifikation unerheblich ist, ob es sich um ein abnutzbares oder ein nicht abnutzbares WG handelt; Letzteres hat aber ggf. für die anzuwendende Rechtsgrundlage Bedeutung (uU mit materiellen Folgen, s. Anm. 190).

Anwendungsfälle:

- *Zerstörung* des privaten Pkw. eines Polizeibeamten durch Einwirkung Dritter aus in der Berufssphäre liegenden Gründen (hier: Racheakt gegen den Polizisten) bewirkt in Höhe des Wertverlusts WK; die subjektiven Erwägungen der schadensstiftenden Person stellen den Erwerbsbezug her (BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442, unter Bezugnahme auf AfaA). Dies ist uE unzutreffend hinsichtlich der herangezogenen Rechtsgrundlage (AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 7), da das WG nicht plangemäß in dem Einnahmeerzielungsprozess eingesetzt wird. Der WKAbzug ergibt sich vielmehr unmittelbar aus Abs. 1 Satz 1; die wertmäßig zu bestimmende Vermögenseinbuße selbst hat Aufwendungscharakter (BFH v. 25.5.1993 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44, betr. Diebstahl eines Privat-Pkw. während einer Dienstreise; zur Höhe des WKAbzugs s. FG Hamb. v. 5.7.2006 – 1 K 4/06, EFG 2006, 1822, rkr.: Verkehrswert des gestohlenen Pkw. abzüglich des Werts, den die Versicherung erstattet).

- ▶ *Beschädigung* eines privaten Pkw. eines Leitenden Baudirektors durch unbekannte Täter führt zu WK, wenn die Beschädigung aus berufsbedingten Gründen erfolgte (FG Saarl. v. 30.8.2000 – 1 K 299/96, EFG 2000, 1249, rkr.). Die Beschädigung eines privaten Pkw. erfolgt aber nicht dann schon aus beruflichen Gründen, weil dieser neben der Dienstwohnung abgestellt ist. Der Wohnbereich des Stpfl. ist auch dann dessen privater Lebenssphäre zuzuordnen, wenn der Stpfl. aus beruflichen Gründen seinen Wohnsitz an einem solchen Ort innehat oder sogar innehaben muss, an dem sein privates Eigentum einer erhöhten Gefährdung (zB Diebstahls- oder Beschädigungsgefahr) ausgesetzt ist (BFH v. 28.1.1994 – VI R 25/93, BStBl. II 1994, 355). Kein WKAbzug auch bei Diebstahl auf privater Umwegfahrt (vgl. BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762).
- ▶ *Verlust von Privatkleidung oder sonstiger Privatgegenstände* während einer Dienstreise kann bei beruflicher Veranlassung zu WK führen. Die erforderliche Erwerbsveranlassung ist gegeben, wenn ein ArbN auf einer Dienstreise einen Schaden an solchen Gegenständen erlitten hat, die er mitgenommen hat, weil er sie auf der Dienstreise verwenden musste, und wenn der Schaden sich als Konkretisierung einer reisespezifischen Gefährdung (zB Diebstahls-, Transport- oder Unfallschaden) erweist und nicht nur gelegentlich der Reise eingetreten ist (vgl. BFH v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256, best. durch BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744). Bei der Beschädigung von Kleidern bei einem Berufskraftfahrer von schweren Lkw. realisiert sich zB – anders als bei normalen Flug- oder Bahnreisenden – ein berufsbedingtes Risiko, das den erforderlichen Veranlassungszusammenhang zur Erwerbssphäre herstellt (vgl. Thür. FG v. 4.11.1999 – II 276/98, EFG 2000, 211, rkr.). Der berufliche Zusammenhang ist dagegen nicht eindeutig erkennbar, wenn mitgenommene Schmuckgegenstände auf einer Dienstreise gestohlen werden (vgl. FG München v. 7.7.1999 – 1 K 3088/98, EFG 1999, 1216, rkr.). Gleiches gilt nach der vorstehenden BFH-Rspr. für den Verlust von Privatgegenständen, die der Stpfl. auf der Dienstreise begleitende Ehegatte mitgeführt hat. Der für die Konkretisierung des Erwerbsbezugs anzulegende Maßstab sollte nicht zu streng gehandhabt werden; uE daher bereits WK bei Vergießen von Tinte über den Anzug im Büro.
- ▶ *Verlust einer Geldbörse oder von Geld* ist unter denselben Voraussetzungen wie der Verlust von bei einer Dienstreise mitgeführter Kleidung oder sonstigen Privatgegenständen als WK abziehbar (s.o.; so auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 81; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 700 „Diebstahl von Geld“ [7/2003]). Danach kommt ein WKAbzug des Diebstahlsverlusts von Geld, das der Stpfl. während einer Dienstreise mit sich führt, grds. nicht in Betracht, auch wenn sich der Diebstahl auf einer Dienstreise ereignet. Insoweit handelt es sich nur um einen Verlust „gelegentlich“ einer Dienstreise (BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771; vgl. hierzu auch BFH v. 11.3.2008 – X B 259/07, BFH/NV 2008, 958, zu durch Straftaten verursachte Geld- bzw. Vermögensverlusten). Als WK abziehbar ist uE nach diesen Grundsätzen aber der Verlust von Geld, das sich im auf einer Dienstreise gestohlenen Reisegepäck befunden hat, da sich hier eine typische Reisegefahr konkretisiert (so zutr. *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 700 „Diebstahl von Geld“ [7/2003]; im Erg. auch FG Hamb. v. 13.10.1982 – II 392/81, EFG 1983, 344, rkr.). Gleiches wird für den Verlust von zweckbestimmtem Geld (Reisekostenvorschuss; Geld zur Anschaffung von für den ArbG bestimmten WG) gelten müssen (str.; glA FG Köln v. 29.10.1980 – I

(VII) 584/79 E, EFG 1981, 128, rkr.; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 81; aA Hess. FG v. 3.6.1986 – 7 K 370/84, EFG 1986, 597, rkr.; *von Bornhaupt in KSM*, § 9 Rz. B 700 „Diebstahl von Geld“ [7/2003]). Insbesondere wegen der äußeren Neutralität des Geldes und dessen Austauschbarkeit wird die stl. Beurteilung von Geldverlusten in der Praxis auf der Beweisebene sehr schwierig sein. Gleichwohl sollte uE bei atypisch gelagerten Sachverhalten mit besonders hohem erwerbsbezogenen Risikograd oder erkennbarem wirtschaftlichen Risikozusammenhang bei wertender Anwendung von Veranlassungsgrundsätzen eine großzügigere Auffassung vertreten werden.

- ▶ *Verlust von Hausrat* bei einem dienstlich veranlassten Umzug löst nach hM den WKAbzug gem. Abs. 1 Satz 1 in Höhe des Wertverlusts zum Zeitpunkt des Schadenseintritts, ggf. der Wiederbeschaffungskosten aus (vgl. *von Bornhaupt in KSM*, § 9 Rz. B 630 „Verlust von Hausrat“ [7/2003]; nach FG Düss. v. 5.4.1978 – VII 359/75 E, EFG 1978, 539, rkr., können nur die eventuellen Wiederbeschaffungskosten WK sein).
- ▶ *Bürgschaftsverlust*: Die Inanspruchnahme eines ArbN aus einer für den ArbG übernommenen Bürgschaft ohne einen werthaltigen Rückgriffsanspruch bildet WK im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis (zB bei dem Fremdgegeschäftsführer einer GmbH; ggf. liegen vorbereitende oder nachträgliche Aufwendungen vor), falls die Bereitschaft zur Risikotragung im Übernahmzeitpunkt überwiegend aus im beruflichen Bereich liegenden Gründen erfolgt (zB zur Sicherung der Unternehmensfortführung oder der angestrebten beruflichen Karriere), nicht dagegen aus privater Verbundenheit. Dem steht nicht entgegen, dass Bürgschaftsprovisionen vereinbart waren (vgl. *von Bornhaupt in KSM*, § 9 Rz. B 402a [7/2003]). Dies gilt bei stl. anerkanntem Arbeitsverhältnis auch für ArbN-Ehegatten. Ein Missverhältnis zwischen der Bürgschaftssumme und der Höhe der Berufsbezüge lässt uU auf private Veranlassungsmotive schließen. Die Bürgschaftsübernahme selbst erfolgt im steuerneutralen Bereich, erst beim Anfall von Aufwendungen aus einer Inanspruchnahme stellt sich die Frage des einkunftsmindernden Abzugs. Später vom ArbN erlangter Ersatz der Bürgschaftsaufwendungen führt zu stpfl. Einnahmen bei § 19.

BFH v. 29.2.1980 – VI R 165/78, BStBl. II 1980, 395, betr. angestellte Filmschauspielerin; entscheidend ist der Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme: BFH v. 24.4.1997 – IV R 42/96, BFH/NV 1997, 837; BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343; Ausgaben zur Tilgung einer Bürgschaftsverpflichtung durch den ArbN einer Gesellschaft führen auch dann zu WK bei den Einkünften aus § 19, wenn eine Gesellschafterstellung vereinbart ist; BFH v. 8.7.2015 – VI R 77/14, BStBl. II 2016, 60, und BFH v. 3.9.2015 – VI R 58/13, BStBl. II 2016, 305, jeweils betr. WK des ArbN aus Bürgschaftsverlusten bei ArbG-Insolvenz; BFH v. 16.2.2017 – VI B 65/16, BFH/NV 2017, 734, betr. Ausgaben eines GesGf. für eine der Gesellschaft gewährte Bürgschaft; FG Ba.-Württ. v. 20.10.2011 – 3 K 2065/10, EFG 2012, 1136, rkr., betr. Bürgschaftsverluste eines mittelbar beteiligten GesGf. als WK bei § 19 oder § 20; Sächs. FG v. 2.7.2013 – 4 K 1508/09, EFG 2013, 1651, rkr., betr. nachträgliche WK aufgrund der Haftungsanspruchnahme des ehemaligen GesGf.; vgl. auch *von Bornhaupt in KSM*, § 9 Rz. B 401–B 407 (7/2003); *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 19 Rz. 110 „Bürgschaft“; grundlegend auch *Rauch*, Nachträgliche Werbungskosten – zu späte Aufwendungen?, 1996, 89f.; glA FG Berlin v. 31.3.1978 – III 72/77, EFG 1979, 172, rkr., betr. nachträgliche WK bei Bürgschaftsinanspruchnahme eines ArbN-Ehegatten, best. durch BFH v. 7.8.1981 – VI R 113/78, nv. Mit einer Bürgschaftsübernahme im Zusammenhang stehende Provisionsbezüge des ArbN gehören zu den sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 3, sodass auch ggf. bei dieser Einkunftsart abzugsbeschränkte

WK anfallen können; s. FG München v. 6.8.1987 – X 11/85 E 2, EFG 1988, 295, rkr., dazu auch *Glanegger*, FR 1988, 483.

Die Beurteilung auf Basis des Veranlassungsprinzips gilt gleichermaßen bei der Bürgschaftsinanspruchnahme eines GesGf. für seine GmbH. Kriterien für Erwerbsaufwendungen im Rahmen des § 19 sind etwa: Sicherung der Arbeitsbezüge als Existenzgrundlage; Erhalt der Geschäftsführerstellung; kein wirtschaftliches Risikomissverhältnis; allein haftungsbeschränkende Funktion der GmbH. Vor allem bei Allein- oder Mehrheitsgesellschaftern können sich Abgrenzungsprobleme zu § 20 ergeben, falls neben der ArbN-Tätigkeit auch ein nicht unwesentliches Renditeinteresse im Zusammenhang mit den GmbH-Anteilen besteht. Bei einem GesGf. mit nicht nur unwesentlicher Beteiligung am Stammkapital der Gesellschaft geht die stRspr. des BFH davon aus, dass die Aufwendungen regelmäßig weniger durch seine Geschäftsführertätigkeit, sondern eher durch seine Gesellschafterstellung veranlasst sind (zB BFH v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668; BFH v. 22.10.2002 – VI R 16/02, BFH/NV 2003, 164; BFH v. 22.2.2007 – VI B 99/06, BFH/NV 2007, 1297; BFH v. 28.6.2007 – VI B 44/07, BFH/NV 2007, 1655; BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343). Dies gilt jedoch nicht, wenn der GesGf. für die Steuerschulden der Gesellschaft als Haftender in Anspruch genommen wird (BFH v. 14.5.1991 – VI R 48/88, BStBl. II. 1991, 758; BFH v. 8.12.1992 – VIII R 99/90, juris; BFH v. 26.11.1993 – VI R 3/92, BStBl. II 1994, 242; Hess. FG v. 19.11.2019 – 6 K 360/18, EFG 2020, 346, Az. BFH VI R 19/20: kein WK-Abzugsverbot gem. § 12 Nr. 3 im Rahmen der Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers für eigene LSt). Siehe auch BFH v. 14.3.2017 – VIII R 39/14, BFH/NV 2017, 1159, betr. WK des Gesellschafters einer GmbH wegen Inanspruchnahme aus einem Schuldbeitritt.

Erforderlich ist, dass ein solcher Verlust in einem estrechtl. erheblichen Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis steht und nicht auf der Nutzung der Beteiligung als Kapitalertragsquelle beruht (vgl. BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II. 2010, 198: Bedingungslehre begründet allein noch keinen Zurechnungszusammenhang und ist allein zur Abgrenzung von beruflicher und privater Sphäre ungeeignet); bei gleichwertigen Veranlassungsfaktoren ist aufzuteilen. Die Sicherheitsgestellungen sind uU aber auch – insbes. bei umfangreichen Beteiligungen (vgl. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 19 Rz. 110 „Bürgschaft“; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 404 ff. [7/2003], jeweils mwN) – durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und stellen insoweit nachträgliche AK der Beteiligung dar, die nur im Rahmen des § 17 Berücksichtigung finden (zur Inanspruchnahme aus Mitverpflichtung bzw. Bürgschaften als nachträgliche AK iSd. § 17 dem Grunde und der Höhe nach s. insbes. BFH v. 6.7.1999 – VIII R 9/98, BStBl. II 1999, 817; s. auch *Degen*, DStR 1996, 1749 [1753]). Stand die Übernahme der Bürgschaft im Zusammenhang mit dem Beruf und der Arbeitnehmerstellung des Stpfl., wird dieser berufliche Zusammenhang durch einen angenommenen weiteren Veranlassungszusammenhang mit der geplanten Gesellschafterstellung jedoch nicht verdrängt, wenn der ArbN (zB wegen Insolvenz) nicht Gesellschafter der Gesellschaft geworden ist (BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343).

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

- ▶ **Beteiligungsverlust:** Bei einem ArbN kann der Verlust seiner Beteiligung an der ihn beschäftigenden GmbH grds. nicht als WK bei seinen Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit anerkannt werden (BFH v. 30.11.2005 – VI B 156/04, BFH/NV 2006, 542; BFH v. 22.2.2007 – VI B 99/06, BFH/NV 2007, 1297; BFH v. 29.4.2009 – VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267), und zwar selbst dann nicht, wenn die Zahlung Voraussetzung für den Abschluss des Anstellungsvertrags war (so BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073). Siehe aber zum WKAbzug bei den Einkünften aus § 19 bei Verlust einer stillen Beteiligung am ArbG: Nds. FG v. 23.2.2011 – 9 K 45/08, EFG 2011, 1148, rkr.; zum Verlust von Genussrechtskapital durch Insolvenz des ArbG als WK: BFH v. 10.4.2014 – VI R 57/13, BStBl. II 2014, 850.
- ▶ **Kautionsverlust:** Der Verlust einer dem ArbG zur Begr. des Dienstverhältnisses gestellten Kautions (zB wegen Insolvenz) ist beim ArbN als WK im Rahmen des § 19 stmindernd zu berücksichtigen, und zwar zu dem Zeitpunkt, in dem sich die Verlustrealisation mit großer Wahrscheinlichkeit herausstellt (BFH v. 13.1.1989 – VI R 51/85, BStBl. II 1989, 382). Gleiches kann für ein arbeitsplatzsicherndes Schuldanerkenntnis gelten (vgl. BFH v. 2.3.2005 – VI R 36/01, BFH/NV 2006, 33; WKAbzug bei beruflicher Veranlassung).

196–199 Einstweilen frei.

5. Angemessenheit von Werbungskosten

Schrifttum: *Leu*, Steueränderungsgesetz 1992 – verschärfte Bestimmungen für Bewirtung und Geschenke, DStZ 1992, 563; *Woring*, Die „neue“ Angemessenheit der Werbungskosten nach dem Steueränderungsgesetz 1992, KÖSDI 1992, 8937; *Helkenberg*, Die Unangemessenheit von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, Frankfurt ua. 1994; *Hoffmann*, Die betriebliche Veranlassung zwischen Angelteich über Segeljacht zum Geschäftsflugzeug, GmbH-StB 2008, 91; *Fritz*, Nichtabziehbare Betriebsausgaben – ein Überblick, SteuStud. 2009, 569; *Grune*, Vorsteuerabzug bei Repräsentationsaufwendungen, AktStR 2009, 125; *Frank*, Kein Betriebsausgabenabzug für unangemessene Aufwendungen, Stbg 2012, 6; *Seifert*, Überblick über das Einführungsschreiben zum steuerlichen Reisekostenrecht 2014, DStZ 2013, 903; *Meurer*, Das Aufteilungs- und Abzugsgebot im häuslichen Arbeitszimmer, BB 2014, 1184; *Schiffers/Feldgen*, Steuerliche Fragestellungen bei der Durchführung werbewirksamer Veranstaltungen – sog. Event-Marketing, DStZ 2014, 571; *Trinks/Heine*, Smartphones in der Einkommensteuer, NWB 2015, 2433; *Weiss*, Das Abzugsverbot für unangemessene Betriebsausgaben, NWB 2015, 2774; *Geserich*, Werbungskostenabzug bei Benutzung eines Privatflugzeugs, jurisPR-SteuerR 23/2017 Anm. 2; *Kröller*, Werbungskostenabzug bei der Benutzung von Privatflugzeugen für Dienstreisen, NWB 2017, 2276; *Krüger*, Werbungskostenabzug bei Benutzung eines Privatflugzeugs, HFR 2017, 697; *Niermann*, Aufwendungen eines GmbH-Geschäftsführers für eine Geburtstagsfeier als Werbungskosten, DB 2017, 577.

200 a) Vorbemerkung

Das Angemessenheitsprinzip durchzieht das gesamte StRecht und greift überall dort Platz, wo das steuerungsrelevante Wesen eines wirtschaftlichen Vorgangs durch steuerungsirrelevante Umstände überlagert oder verdeckt wird (so *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 287 f.). Sichtbar wird dieses Prinzip insbes. bei der Prüfung von unangemessenen Gestaltungen (§ 42 AO), bei unangemessenen Gewinnverteilungen, vGA oder verdeckten Einlagen, Verträgen zwischen nahen Angehörigen und Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen im Ausland gem. § 1 AStG (Maßstab ist hier jeweils der Fremdvergleich).

Auch der WKAbzug unterliegt der Angemessenheitsprüfung. Dies wurde in der Vergangenheit kontrovers diskutiert, da insbes. die Frage nach der Rechtsgrundlage nicht geklärt war. Der Gesetzgeber hat im StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) mW seit dem VZ 1992 auch in diesem Punkt über Abs. 5 eine weitgehende Gleichbehandlung von BA und WK durch sinngemäße Anwendung der Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 (insbes. Nr. 7: unangemessene Aufwendungen) quasi rechtsprechungsbrechend (vgl. noch BFH v. 12.1.1990 – VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423: keine Angemessenheitsprüfung betr. Charterkosten für Privatflugzeug) hergestellt (zur Neufassung des § 9 Abs. 5 s. *Woring*, KÖSDI 1992, 8937; *Leu*, DStZ 1992, 563).

Angemessenheitsprüfung im vorliegenden Zusammenhang besagt, dass eine privatautonom getroffene Entsch. des Stpfl. über die Höhe einer Erwerbsaufwendung durch die FinVerw. und die Gerichte anhand objektivierbarer Kriterien (allgemeine Verkehrsauffassung) im Fremdvergleich auf ihre Zweckmäßigkeit, Erforderlichkeit, Üblichkeit und wirtschaftliche Berechtigung überprüft und ggf. durch das Resultat der anderweitig durchgeführten Feststellung ersetzt wird (vgl. zB FG München v. 27.5.2009 – 9 K 859/08, EFG 2009, 1447, rkr., betr. Flügel als Arbeitsmittel einer Musiklehrerin).

b) Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit und Üblichkeit der Aufwendungen

201

Die tatbestandsmäßige Zuordnung von Aufwendungen zum Bereich der WK einerseits (Abs. 1) und zum Bereich der privaten Einkommensverwendung andererseits erfolgt nach stRspr. mit Hilfe des Veranlassungsprinzips (vgl. Anm. 130 mwN). Liegt nachweisbar eine dem Wesentlichkeitsgrundsatz genügende erwerbsbezogene Veranlassung von Aufwendungen im Rahmen der Überschusseinkünfte vor, sind die Aufwendungen im Grundsatz WK. Es kommt nach hM nicht darauf an, ob die Aufwendungen notwendig, üblich oder zweckmäßig sind.

BFH v. 15.5.1981 – VI R 66/78, BStBl. II 1981, 735, betr. Aufwendungen eines ArbN für ein kostspieliges Arbeitsmittel, best. in BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355, betr. ein antiquarisches Wert aufweisendes Arbeitsmittel; BFH v. 17.7.1992 – VI R 12/91, BStBl. II 1992, 1036; BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234, betr. Einschränkung der Entfernungspauschale ab VZ 2007; *Lochte in Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 24 (11/2018); *Teller in LBP*, § 9 Rz. 118 (8/2017); *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 122 (6/2018); *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 244.

Es liegt ausschließlich im Ermessen des Stpfl., Art und Höhe des erwerbsbezogenen Aufwendungsumfangs, zB für Arbeitsmittel und Fortbildung, zu bestimmen. Eine Eingrenzung der abziehbaren Aufwendungen durch den Begriff der sozialen Adäquanz ist nicht zulässig (BFH v. 15.5.1981 – VI R 66/78, BStBl. II 1981, 735). Ausschließlich der Stpfl. kann entscheiden, welche Aufwendungen er im Interesse der Einkunftserzielung für sachdienlich erachtet, auch wenn sie nach objektivem Maßstab unwirtschaftlich sind; er muss den Erwerbsbezug der Aufwendungen allerdings entsprechend den allgemeinen verfahrensrechtl. Regeln der Feststellungslast nachweisen (s. eingehend Anm. 54f.). Dies gilt uE selbst dann, wenn ein ArbN dabei gegen Weisungen des ArbG verstößt.

So auch *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 123 (6/2018); *von Bornhaupt in KSM*, § 9 Rz. B 119 (7/2003); *Teller in LBP*, § 9 Rz. 118 (8/2017); anders aber BFH v. 15.12.1967 – VI R 33/65, BStBl. II 1968, 150; BFH v. 15.12.1967 – VI R 202/67, BStBl. II 1968, 395; BFH v. 10.12.1971 – VI R 180/71, BStBl. II 1972, 257.

Die Unüblichkeit, Unzweckmäßigkeit oder Nichtnotwendigkeit einer Aufwendung vermag lediglich in Grenzfällen, wo die stl. Zuordnung zur Erwerbs- oder Privatsphäre zweifelhaft ist (zB bei Aufwendungen, die ebenso gut privater Natur sein könnten), einen widerlegbaren Hinweis darauf zu geben, dass der auslösende Beweggrund für das Tätigen der Aufwendungen ganz oder teilweise im privaten Bereich liegt.

Vgl. BFH v. 11.10.1973 – VIII R 187/71, BStBl. II 1974, 200; BFH v. 31.1.1975 – VI R 42/74, BStBl. II 1975, 421; BFH v. 28.10.1976 – IV R 35/76, BStBl. II 1977, 238; BFH v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373. Vgl. aus dem Schrifttum *Wassermeyer*, StuW 1981, 245 (249f.); *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 124 (6/2018); *Gosch*, StBp. 1997, 190.

Eine zwingende Versagung oder Begrenzung des Aufwendungsabzugs kann aus der Unangemessenheit allein jedoch nicht gefolgert werden; es handelt sich lediglich um ein widerlegbares Indiz im verfahrensrechtl. Beweisbereich.

Ausnahmen von dem Grundsatz, dass keine Angemessenheitsprüfung durchzuführen ist, gelten im Rahmen der beruflich veranlassten dHf. (nur „notwendige“ Mehraufwendungen abzugsfähig, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5; Deckelung der Unterkunftskosten auf 1000 €/Monat, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4; Anm. 492 und 498) und aufgrund des Verweises in § 9 Abs. 5 auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (vgl. Anm. 598; *Teller in LBP*, § 9 Rz. 120 [8/2017]).

202 c) Abzugsverbot für die Lebensführung berührende unangemessene Aufwendungen

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 dürfen Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, nicht als BA abgezogen werden, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (s. ausführl. *Frank*, Stbg 2012, 6; *Hoffmann*, GmbH-StB 2008, 91; *Helkenberg*, Die Unangemessenheit von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, 1994; zur Auslegung des Tatbestands s. § 4 Anm. 1600 ff.). Seit dem VZ 1992 (s. Anm. 200) gilt diese Vorschrift über § 9 Abs. 5 auch für WK (s. auch Anm. 598).

Im Grundsatz steht dem WKAbzug nicht entgegen, wenn die Aufwendungen wirtschaftlich unangemessen sind (ebenso wie bei fehlender Zweckmäßigkeit, Üblichkeit, Notwendigkeit, s. Anm. 201). Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 greift nur in den Fällen, in denen die Aufwendungen an sich in vollem Umfang durch die Erwerbstätigkeit veranlasst sind, aber dennoch einen Bezug zur privaten Lebensführung haben (so zutr. § 4 Anm. 1623; *Lochte in Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 65 [4/2019]; *Teller in LBP*, § 9 Rz. 120 [8/2017]; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 572 [6/2018]). Dagegen sind Aufwendungen, die bereits durch die Lebensführung – und damit privat – mitveranlasst sind, ggf. nach der BFH-Rspr. bei fehlender Aufteilbarkeit schon insgesamt keine abziehbaren WK.

Ein (bloßes) Berühren der Lebensführung iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 ist uE gegeben, wenn neben der ausschließlichen Erwerbsveranlassung gleichzeitig – objektiv gesehen – private Motive und Bedürfnisse des Stpfl. oder einer anderen Person eine Rolle gespielt haben (ausführl. zum Tatbestandsmerkmal des „Berührens“ und zur Bedeutung des Grads der privaten Motive: § 4 Anm. 1620).

Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 aE richtet sich der Umfang des nicht abziehbaren Teils (nach *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 288: verdeckt privat veranlassten Teils) der WK nach der allgemeinen Verkehrsauffassung (zu den Rechtsbegriffen „allgemeine Verkehrsauffassung“ und

„Unangemessenheit“ s. ausführl. § 4 Anm. 1620 ff.). Danach gilt das Abzugsverbot im Grundsatz nur für den unangemessenen Teil der Aufwendungen („soweit“; s. insbes. § 4 Anm. 1645; vgl. auch *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 573 [6/2018]; in Ausnahmefällen auch vollständiges Abzugsverbot). Insoweit ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 im Erg. Ausdruck eines allgemeinen Aufteilungsgrundsatzes (so zutr. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 287).

Die Beurteilung der Angemessenheit der Aufwendungen erfolgt dabei nicht anhand von festen Betragsgrenzen, sondern hängt entscheidend von den Umständen des Einzelfalls ab (vgl. zB BFH v. 10.3.1978 – VI R 111/76, BStBl. II 1978, 459: 17 200 DM für einen Flügel einer Gymnasiallehrerin unangemessen; dagegen BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194: 247 280 DM für eine Geige eines angestellten Konzertmeisters angemessen; s. auch BFH v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679, betr. Angemessenheit von Aufwendungen für einen Ferrari Spider; FG Rhld.-Pf. v. 14.7.2011 – 6 K 2137/10, DStRE 2012, 981, rkr., betr. BA-Abzug für Luxushandy: Als angemessene BA anzusetzen sind die Aufwendungen für ein „normales“ Handy iHv. 300 €; FG München v. 27.5.2009 – 9 K 859/08, EFG 2009, 1447, rkr., betr. Flügel als Arbeitsmittel einer Musiklehrerin iHv. 30 000 €). Ob ein unangemessener beruflicher Aufwand iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 iVm. § 9 Abs. 5 Satz 1 vorliegt, ist nach neuerer Rspr. des BFH danach zu beurteilen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Stpfl. – ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang seiner Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen – angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen haben würde (BFH v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679; BFH v. 19.1.2017 – VI R 37/15, BStBl. II 2017, 526, betr. WKAbzug bei Benutzung eines Privatflugzeugs). Eine diesem Maßstab entsprechende Feststellung zu treffen obliegt in erster Linie dem FG als Tatsacheninstanz (BFH v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679; Anm. *Pfützenreuter*, jurisPR-SteuerR 39/2014 Anm. 1). Dabei kann es sich anbieten, den angemessenen Teil der Reisekosten unter Rückgriff auf durchschnittliche Reisekosten einschließlich Nebenkosten (zB Flug- oder Bahnkosten; Kosten für Anreise zum Flughafen oder Bahnhof; Taxen und Parkgebühren) zu schätzen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO iVm. § 162 AO; so uE zutr. *Geserich*, jurisPR-SteuerR 23/2017 Anm. 2).

Einstweilen frei.

203–209

II. Abzug der Werbungskosten bei der zugehörigen Einkunftsart als Rechtsfolgenanordnung (Abs. 1 Satz 2)

1. Bedeutung des Abs. 1 Satz 2

210

Nach Abs. 1 Satz 2 sind WK bei derjenigen Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind; der sachliche Geltungsbereich des § 9 ist dabei auf die Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 beschränkt (s. Anm. 15; Einschränkung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2). Während sich Rspr. und Schrifttum mit den Grunderfordernissen des WKBegriffs und der Übernahme des Veranlassungsprinzips aus dem Gewinnermittlungsbereich bereits ausführl. befasst haben, erfolgt eine Diskussion des Abs. 1 Satz 2 nur vereinzelt (s.u.). Steuersystematische Bedeutung und konkreter Inhalt der Vorschrift sind daher unklar; dies beruht uE nicht zuletzt auf dem tatbestandsmäßig ungenauen Gesetzeswortlaut (s. etwa Anm. 235 zum Begriff „erwachsen“) sowie einer fehlenden

steuergesetzlichen Harmonisierung des gesamten Regelungskomplexes der WK (§ 9, § 11 Abs. 2, § 12, §§ 19–23).

Abs. 1 Satz 2 als Rechtsfolgeanordnung zu Abs. 1 Satz 1: Abs. 1 Satz 2 beinhaltet uE eine sachliche Rechtsfolgeanordnung zur technischen Durchführung des WKAbzugs, die in zeitlicher Hinsicht wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung durch § 11 Abs. 2 präzisiert wird (zu den zeitbezogenen Ausnahmeregelungen s. Anm. 221). Die allgemeinen grundqualifikatorischen Tatbestandsvoraussetzungen für WK werden dagegen in Abs. 1 Satz 1 sowie ggf. in Satz 3 Nr. 1–7 bestimmt, soweit dem ein konstitutiver Charakter zukommt (so auch *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 39 ff.). Dafür spricht insbes. der Wortlaut des Abs. 1 Satz 2: „Sie sind abzuziehen ...“. Durch diese Formulierung wird deutlich, dass der Gesetzgeber bereits vom Vorliegen von WK (iSd. Abs. 1 Satz 1) bei der Zuordnung zu einer Einkunftsart ausgeht (vgl. *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 40). Diese grundsätzliche Unterscheidung zwischen Grundqualifikation von Aufwendungen als WK oder BA und deren Zuordnung zu einer Einkunftsart bzw. deren Abziehbarkeit ist auch sonst typisch für das EStG, so zB bei § 3c, § 4 Abs. 5, § 10 Abs. 1 Satz 1, § 33 Abs. 2 Satz 2. Die inhaltliche Beurteilung von Aufwendungen als WK setzt daher lediglich eine konkrete Veranlassung durch eine erwerbsbezogene Leistung voraus, nicht jedoch generell einen speziellen Einkunftsarten- oder Einkunftsquellenbezug. Erst bei der Durchführung des WKAbzugs als Vollzug der steuergesetzlichen Rechtsfolgeanordnung ist zwingend die Zuordnung zu einer Einkunftsart vorzunehmen. Die einkunftsartenbezogene Zuordnung ist dabei lediglich das Mittel, um die Gesamtleistungsfähigkeit des Stpfl. zutr. zu erfassen (so zutr. *Drenseck*, StuW 1999, 1 [3]). Bei der praxisbezogenen Rechtsanwendung dürften derartige Differenzierungen allerdings nur in Ausnahmefällen erforderlich werden, da bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Erwerbszusammenhangs von Aufwendungen idR der Einkunftsarten- und Einkunftsquellenbezug mit festgelegt wird. Dies entspricht – soweit ersichtlich – der hM im strechtl. Schrifttum, die teilweise in vorstehendem Sinne Abs. 1 Satz 2 als Zuordnungsvorschrift begreift.

Vgl. *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 2 (7/2007); *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 200 (6/2018); *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 120; *Kreft*, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 40; *Wassermeyer*, StuW 1981, 245 (246).

Bedeutung für den Abzug vorab veranlasster Werbungskosten: Ob man Abs. 1 Satz 2 lediglich als besteuertechnische Folgeanordnung begreift oder die Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart als Grundvoraussetzung für den WKBegriff ansieht (so wohl noch *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 10 [7/2007]: „Die Sätze 1 und 2 des § 9 Abs. 1 hängen inhaltlich eng miteinander zusammen ...“), hat insbes. Bedeutung für die Bestimmung der Voraussetzungen, nach denen ein Abzug als vorab veranlasste WK möglich ist (ausführl. Anm. 162). So wird teilweise aus Abs. 1 Satz 2 geschlossen, dass Aufwendungen erst dann als vorab veranlasste WK zu berücksichtigen sind, wenn im Zeitpunkt der Verausgabung ein hinreichend konkreter Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart zu erkennen ist, innerhalb derer Einnahmen künftig erstrebt werden (so ausdrücklich *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 127 [7/2003]; uE unzutreffend, s. Anm. 162).

211–214 Einstweilen frei.

2. Abzug der Werbungskosten**a) Inhalt der gesetzlichen Regelung**

215

Die Formulierung „sind ... abzuziehen“ bezeichnet die zwingende systemtypische Rechtsfolge von Erwerbsaufwendungen als Ausfluss des Nettoprinzips (vgl. Anm. 6), die nur für Ausnahmefälle durchbrochen wird (wegen nicht abziehbarer WK s. Anm. 216). Bei Vorliegen eines erwerbsbezogenen Veranlassungszusammenhangs und dessen verfahrensrechtl. Nachweis (s. Anm. 54) besteht ein durchsetzbarer Rechtsanspruch auf WKAbzug im entsprechenden VZ; Abzugswahlrechte bestehen nur vereinzelt (etwa § 82b EStDV; s. Anm. 57, 221). Eine Nachholung von WK in einem vom Verausgabungsjahr abweichenden VZ ist im Grundsatz nicht zulässig (s. Anm. 57, 222).

b) Abzugsverbote (nicht abziehbare Werbungskosten)

216

Begriff: Für verschiedene Fallgruppen werden ihrer Natur nach als WK qualifizierte Aufwendungen von Gesetzgebung und Rspr. einer Abzugsbeschränkung oder einem Abzugsverbot unterworfen (zB Abs. 5 und 6, § 3c, § 12 Nr. 3). Die systemtypische Rechtsfolge der Erwerbsaufwendungen, dh. ihr steuermindernder Abzug von den Einnahmen der entsprechenden Überschusseinkunftsart (Abs. 1 Satz 2), wird dadurch ganz oder teilweise negiert (vgl. *Kirchhof* in DStJG 3 [1980], 201 f., der von einer Rechtswidrigkeitsprüfung des Veranlassungstatbestands spricht; uE zu eng, da nicht abziehbare WK verschiedene Ursachen haben können). Man spricht – scheinbar widersprüchlich in sich – von nicht abziehbaren WK (vgl. auch *Kirchhof* in DStJG 3 [1980], 201 f.: „rundes Quadrat“).

Bedeutung: Aus steuersystematischer Sicht ist bedeutsam, dass die Grundqualifikation von Aufwendungen der Beurteilung ihrer Abziehbarkeit zwingend vorangeht (vgl. eingehend Anm. 6 mit der Unterscheidung von Grund-, Höhen- und Zeitqualifikation im Regelungsbereich der WK); bei der praktischen Rechtsanwendung ergeben sich teilweise Überschneidungen. Der WKCharakter einer Aufwendung wird von der Abzugsbeschränkung nicht beeinträchtigt (s.u. „Wirkungen“). Zu dem im Zusammenhang mit dem verbleibenden Anwendungsbereich des Aufteilungs- und Abzugsverbots des § 12 Nr. 1 Satz 2 im Schrifttum diskutierten Frage, ob es sich bei gemischt veranlassten Aufwendungen um nicht abziehbare WK handelt oder ob es ihnen vielmehr dem Grunde nach an der WKEigenschaft mangelt, vgl. eingehend Anm. 29; uE gilt aufgrund des Wesentlichkeitsgrundsatzes Letzteres.

Wirkungen: Der WKCharakter einer Aufwendung geht trotz einer Abzugsbeschränkung oder eines Abzugsverbots nicht verloren; auch nicht abziehbare WK bleiben begrifflich WK. Eine Behandlung des nicht abziehbaren Betrags als SA oder agB ist daher nicht zulässig. Führt der Abzug von WK zu einem stl. Verlust, so stellt sich anschließend die Frage des Verlustausgleichs und Verlustabzugs gem. § 10d; obgleich Verlustverrechnungsbeschränkungen und -verbote im wirtschaftlichen Erg. bezogen auf den VZ die gleiche Wirkung entfalten wie ganz oder teilweise nicht abziehbare WK, sind sie steuersystematisch einer nachgeordneten Stufe der Einkommensermittlung zuzuordnen (vgl. § 2).

Einstweilen frei.

217–219

c) Zeitpunkt des Abzugs

220 aa) Grundsatz des § 11 Abs. 2 Satz 1 (Abflussprinzip)

Der Zeitpunkt der stl. Berücksichtigung von WK ergibt sich aus § 11 Abs. 2 Satz 1 (zum Verhältnis von § 9 zu § 11 s. Anm. 28). Danach sind Erwerbsaufwendungen für das Kj. abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind, dh. im Abfluss- bzw. Verausgabungsjahr, weder früher noch später. Der Stpfl. muss sich zur Bewirkung des Abflusses der Verfügungsmacht über das Geld oder die geldwerten Güter durch eine Leistungshandlung begeben; regelmäßig erfolgt dies durch einen Zahlungsvorgang.

Der Zeitpunkt des Abzugs ist unabhängig davon, ob es sich um laufende, vorab veranlasste oder nachträgliche WK handelt (s. Anm. 160 ff.). Auch Vorauszahlungen und Nachzahlungen von WK werden mit stl. Wirkung anerkannt, soweit kein Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO vorliegt (s. Anm. 222). Zu eventuell auftretenden zeitlichen Zuordnungsproblemen bei Personengemeinschaften, deren Überschusseinkünfte einheitlich und gesondert gem. § 180 AO festgestellt werden, s. Anm. 20 und 50.

221 bb) Ausnahmen von § 11 Abs. 2 Satz 1

Abweichend zur üblichen Rechtsfolge des Verausgabungsprinzips sind bei der zeitlichen Geltendmachung von WK verschiedene durch den Gesetzgeber, die Rspr. und die FinVerw. geschaffene Ausnahmebestimmungen zu beachten:

Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer ertragbringender privater WG (sog. WK im weiteren Sinne) erlangen zeitverteilt über deren ND stl. Geltung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff.; die AfA-Regelung gilt im Rahmen eines Wahlrechts nicht für sog. geringwertige WG iSv. § 6 Abs. 2 und für WG mit weniger als einjähriger planmäßiger ND).

Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben (zB Mieten, Pachten, Zinsen, Renten uÄ), die vom Stpfl. kurze Zeit vor oder nach Beendigung des Kj. geleistet und fällig werden (regelmäßig innerhalb eines Zehntageszeitraums), werden zeitlich nach der wirtschaftlichen Periodenzugehörigkeit unabhängig von der Verausgabungshandlung zugeordnet (s. § 11 Abs. 2 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 2).

Vorauszahlungen von Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren sind insgesamt über den Nutzungszeitraum gleichmäßig zu verteilen (§ 11 Abs. 2 Satz 3).

Größere Erhaltungsaufwendungen an im PV befindlichen Wohnimmobilien: Nach dem seit 1.1.2004 wieder eingeführten § 82b EStDV können größere Erhaltungsaufwendungen abweichend von § 11 Abs. 2 auf zwei bis fünf Jahre verteilt werden. Zur interpersonellen Übertragung des WKAbzugs s. BFH v. 25.9.2017 – IX S 17/17, BFH/NV 2017, 1603, betr. Abzug der von dem Nießbraucher getragenen Erhaltungsaufwendungen iSd. § 82b EStDV nach dessen Tod durch den Eigentümer.

Unplanmäßige Vermögensverluste in der Erwerbssphäre, die als WK zu qualifizieren sind (zB bei vergeblichen Planungskosten eines endgültig nicht errichteten Mietwohnhauses), werden stmindernd abweichend vom Abflussprinzip uU erst dann berücksichtigt, wenn sich die Vermögenseinbuße mit großer Wahrscheinlichkeit herausstellt (s. eingehend Anm. 190–195).

Leistungseinnahmen iSd. § 22 Nr. 3: WK, insbes. vorab veranlasste WK, werden wegen der Verlustverrechnungsbeschränkung (§ 22 Nr. 3 Satz 3) aus Billigkeitsgründen abweichend vom Verausgabungsjahr berücksichtigt, falls diese ansonsten stl. ins Leere laufen würden (vgl. mwN § 22 Anm. 387; BFH v. 3.6.1992 – X R 91/90, BStBl. II 1992, 1017; BFH v. 18.8.2015 – I R 38/12, BFH/NV 2016, 378; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 22 Rz. 143). Sie mindern nach hM die im Zuflusszeitpunkt zu versteuernden Einnahmen für die einmalige Leistung (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 22 Rz. 143). Bei regelmäßigen Leistungen bleibt es bei dem Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 Satz 1 (BFH v. 3.6.1992 – X R 91/90, BStBl. II 1992, 1017).

Unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten erscheint diese Vorgehensweise sachgerecht. Auch nach der Einf. der Verlustvortragsmöglichkeit gem. § 22 Nr. 3 Satz 4 besteht dieses grundsätzliche Problem fort (vgl. BFH v. 27.8.2008 – IX B 207/07, BFH/NV 2008, 2022; WKAbzug bei Zufluss des Veräußerungserlöses). Die nachträgliche Rückzahlung von regelmäßig erhaltenen Bestechungsgeldern soll jedoch nach Auffassung des BFH erst im Zahlungsjahr steuermindernd berücksichtigt werden (BFH v. 26.1.2000 – IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396; BFH v. 31.5.2000 – IX R 73/96, BFH/NV 2001, 25; zust. *Fischer*, FR 2000, 775). Zur Frage des Abzugszeitpunkts von feststehenden, später zu leistenden negativen Einnahmen (Rückzahlungen) und nachträglichen WK s. BFH v. 18.12.1997 – X S 22/96, BFH/NV 1998, 703; BFH v. 4.5.2006 – VI R 33/03, BStBl. II 2006, 911; BFH v. 4.5.2006 – VI R 17/03, BStBl. II 2006, 830; BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929).

Private Veräußerungsgeschäfte iSv. § 22 Nr. 2 iVm. § 23: Werbungskosten, insbes. vorab veranlasste WK, werden abweichend von § 11 Abs. 2 ebenfalls zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen zum Abzug in dem VZ zugelassen, in dem die zu versteuernden Einnahmen zufließen (vgl. BFH v. 17.7.1991 – X R 6/91, BStBl. II 1991, 916).

cc) Vorauszahlung, Nachzahlung und Nachholung von Werbungskosten

222

Vorauszahlung: Die bei der Grundqualifikation von Aufwendungen auftretenden Fragen des Abzugs vorab veranlasster WK sind zu unterscheiden vom Themenbereich sog. vorgezogener WK, der allein die zeitliche Periodenzuordnung der Erwerbenaufwendungen gem. § 11 Abs. 2 betrifft. Bei vorgezogenen WK handelt es sich um vom Stpfl. meist für ein oder mehrere Jahre, unabhängig von ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit und Fälligkeit, im Voraus geleistete Beträge (zB Schuldzinsen, Verwaltergebühren, Nutzungsentgelte). Die Rspr. hat Vorauszahlungen im Überschussermittlungsbereich entsprechend dem Verausgabungsprinzip mit stl. Wirkung anerkannt, soweit nicht ein Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO vorliegt und keine sog. verdeckte Darlehensgewährung erfolgt; ein Gestaltungsmissbrauch insbes. wegen Zusammenballung von Aufwendungen mit der Folge angemessener WKVerteilung ist nur dann zu bejahen, wenn für die Vorauszahlung keinerlei wirtschaftlich vernünftige Erwägungen mit außersteuerlichem Charakter erkennbar sind (sog. willkürliche Vorauszahlungen; vgl. BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643; Grundsätze bestätigt durch BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805, betr. Leasingsonderzahlung als sofort abziehbare WK; s. hierzu aber seit VZ 2004 § 11 Abs. 2 Satz 3).

Nachzahlung: Nachträgliche WK, die zeitlich gesehen nach der Beendigung eines Einnahmezufusses entstehen, sind von den sog. WKNachzahlungen zu unter-

scheiden; bei Letzteren handelt es sich um Beträge, die nach ihrem Fälligkeitszeitpunkt bzw. nach ihrer wirtschaftlichen Entstehung vom Stpfl. verausgabt werden. Die stl. Anerkennung nachgezahlter WK ist im Grundsatz wegen des Abflussprinzips gem. § 11 Abs. 2 unstrittig und wird wegen der Stundungswirkung zugunsten des Fiskus regelmäßig nicht auf Schwierigkeiten stoßen. Für eine im Einzelfall denkbare Missbrauchsmöglichkeit mit der Folge eines steuerwirksamen Vorziehens bzw. einer zeitlichen Verteilung der Nachzahlung bestehen enge Anwendungsvoraussetzungen (zB bei erheblichen Progressionseffekten durch verzögerte WKZahlungen oder einer außersteuerlich motivierten Vermeidung des Unterschreitens bestimmter Grenzwerte); diese liegen uE nur in extrem gelagerten Ausnahmefällen vor, da ausschließliche Steuerersparnismotive nur selten vorliegen dürften (s. auch „Vorauszahlung“).

Nachholung: Die steuermindernde Berücksichtigung von dem Grunde nach anerkannten WK erfolgt gemäß dem Abflussprinzip iSd. § 11 Abs. 2 zu dem Zeitpunkt, in dem sich der Leistende der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Geld oder die geldwerten Güter begibt (s. Anm. 221 mit Hinweisen auf bestehende Ausnahmen). Die Geltendmachung zu einem anderen Zeitpunkt, etwa im Rahmen einer Nachholung irrtümlich oder bewusst nicht angesetzter WK, scheidet aus (vgl. auch *Teller* in *LBP*, § 9 Rz. 124 [8/2017]; insoweit ist eine Nachholung nur mittels der verfahrensrechtl. Berichtigungsvorschrift im Abflussjahr zulässig (vgl. auch Anm. 57)).

223–234 Einstweilen frei.

3. Abzug bei der zugehörigen Einkunftsart

235 a) Inhalt der gesetzlichen Regelung

Der Gesetzestext („bei der Einkunftsart ..., bei der sie erwachsen sind“) ist in mehrfacher Hinsicht unklar und uE verunglückt:

Abzug bei der Einkunftsart meint entsprechend dem Nettoprinzip die steuermindernde Berücksichtigung von WK im Rahmen der Einkünfteermittlung iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, dh. ihr Abzug von den zugehörigen Einnahmen.

Der Begriff „erwachsen“ ist steuergesetzlich nicht definiert und sprachlich undeutlich. Gemeint ist, dass WK nur im Rahmen derjenigen Einkunftsart abgezogen werden können, bei der sie wirtschaftlich entstanden sind, mit der sie in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (vgl. ua. *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 200 [6/2018]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 120; *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 7 [7/2003]).

Der einkunftsarten- und einkunftsquellenspezifische Bezugspunkt der Aufwendungen ergibt sich regelmäßig bereits bei der Prüfung ihrer WKQualifikation; es handelt sich dabei aber nicht um ein gesetzliches Tatbestandserfordernis. Schon auf dieser Beurteilungsstufe wird im Allgemeinen ein wirtschaftlicher Erwerbsbezug für sämtliche Arten von WK im Rahmen des Veranlassungszusammenhangs gefordert, unabhängig davon, ob der steuergesetzliche Wortlaut dies ausdrücklich vorsieht (zB § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; § 50 Abs. 1 Satz 1; s. auch *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. B 7 [7/2003]). Zu auftretenden Qualifikationskonflikten s. Anm. 236.

b) Einkunftsarten- und einkunftsquellenbezogene Qualifikationskonflikte

Bei Zuordnungskonflikten von ihrer Natur nach als WK oder BA anerkannten Aufwendungen kommt es bei der Durchführung des Erwerbsabzugs gem. Abs. 1 Satz 2 auf den mittels einer Wesentlichkeitswertung festzulegenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart oder Einkunftsquelle an (zum Begriff „erwachsen“ s. Anm. 235); ggf. sind schätzungsweise Aufteilungen vorzunehmen. Dies entspricht den im gesamten WKBereich herrschenden Auslegungsgrundsätzen.

Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten: Das EStG enthält keine ausdrückliche Regelung dazu, nach welchen Grundsätzen WK einer Einkunftsart zuzuordnen sind, wenn mehrere Einkunftsarten in Betracht kommen. Hängen WK mit mehreren Einkunftsarten nach Maßgabe der Veranlassungsgrundsätze wirtschaftlich zusammen, so sind sie vorrangig – ggf. im Schätzwege – den einzelnen Einkunftsarten anteilig zuzuordnen (BFH v. 14.9.1999 – III R 39/97, BStBl. II 2000, 69; BFH v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668). Die veranlassungsbezogene Zuordnung zu den verschiedenen Einkunftsarten setzt allerdings einen sachgerechten Aufteilungsmaßstab voraus. Kein geeigneter Schätzungsmaßstab ist das Verhältnis der Einnahmen (vgl. BFH v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937; *Lochte in Frotscher/Geurts*, § 9 Rz. 42a [11/2018]).

Ist hiernach keine Aufteilung möglich, sind die WK nach hM bei der Einkunftsart zu berücksichtigen, zu der sie nach Grund und Wesen die engere Beziehung haben, maW: Erwerbsaufwand ist den Einkünften zuzurechnen, zu denen der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang besteht.

Zum Beispiel BFH v. 26.11.1993 – VI R 3/92, BStBl. II 1994, 242; BFH v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668; BFH v. 25.11.2010 – VI R 34/08, BStBl. II 2012, 24; BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343; Maßgebend ist Einkunftsart, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt; BFH v. 3.9.2015 – VI R 58/13, BStBl. II 2016, 305; BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073; BFH v. 11.12.2018 – VIII R 7/15, BStBl. II 2019, 231, betr. Aufteilung von Finanzierungskosten auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen und auf sonstige Einkünfte; *von Bornhaupt in KSM*, § 9 Rz. B 8 (7/203); *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 120; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 201 (6/2018).

Die gleichen Grundsätze gelten zwischen einer gegenwärtig ausgeübten und einer angestrebten Erwerbstätigkeit (BFH v. 8.7.2015 – VI R 77/14, BStBl. II 2016, 60).

§ 12 Nr. 1 Satz 2 beinhaltet bereits nach seinem Wortlaut insofern kein Aufteilungsverbot (s. Anm. 179). Zu weiteren Einzelheiten mit Beispielen s. *Leu*, DStZ 1990, 589. Ändert sich der Verwendungszweck von Aufwendungen, sodass auf diese Weise nacheinander ein wirtschaftlicher Zusammenhang zu mehreren Einkunftsarten besteht, bedarf es der zeitanteiligen Zuordnung der Aufwendungen zu der jeweiligen Einkunftsart (vgl. BFH v. 4.10.1990 – X R 150/88, BFH/NV 1991, 237).

Zu Zuordnungsproblemen bei den Einkünften aus §§ 19 und 20 s. BFH v. 5.4.2006 – IX R 111/00, BStBl. II 2006, 654; BFH v. 5.4.2006 – IX R 80/01, BFH/NV 2006, 1817, betr. jeweils Schuldzinsen aus der Erwerbsfinanzierung von Anteilen an der ArbG-KapGes; BFH v. 25.11.2010 – VI R 34/08, BStBl. II 2012, 24, betr. WKAbzug für Verzicht auf Darlehensforderung des ArbN gegen ArbG; BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343, betr. Ausgaben zur Tilgung einer Bürgschaftsverpflichtung als WK; BFH v. 3.9.2015 – VI R 58/13, BStBl. II 2016, 305, betr. WK des

ArbN aus Bürgschaftsverlusten; BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073, betr. Aufwendungen zum Erwerb einer Beteiligung am künftigen ArbG; s. auch Anm. 193.

Allein durch die Verwendung von Einnahmen (zB Verwendung von Mieteinnahmen zur Durchführung von Optionsgeschäften) wird im Übrigen kein Zusammenhang zu einer Einkunftsart hergestellt (so zutr. BFH v. 18.9.2007 – IX R 42/05, BStBl. II 2008, 26).

Der gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 geltende Höchstbetrag abziehbarer Aufwendungen iHv. 1250 € (s. Anm. 597) ist bei der Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen mehrerer Einkunftsarten nicht nach den zeitlichen Nutzungsanteilen in Teilhöchstbeträge aufzuteilen. Er kann durch die dem Grunde nach abzugsfähigen Aufwendungen in voller Höhe ausgeschöpft werden (BFH v. 16.7.2014 – X R 49/11, BFH/NV 2015, 177; BFH v. 25.4.2017 – VIII R 52/13, BStBl. II 2017, 949).

Zusammenhang mit mehreren Einkunftsquellen innerhalb einer Einkunftsart:

Es gelten die gleichen Beurteilungsgrundsätze, sodass es bei einem fehlenden praktikablen Aufteilungsmaßstab auf den engeren wirtschaftlichen Bezug der WK ankommt (zB bei der WKZuordnung bei mehreren Arbeitsverhältnissen oder mehreren Vermietungsobjekten; so auch *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 201 [6/2018]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 120).

Die Zuordnungsfrage ist von materieller Bedeutung, falls für einzelne erwerbsbezogene Leistungen innerhalb der Einkunftsart Abzugsverbote oder -beschränkungen bestehen oder es ggf. bei einem einzelnen Leistungsverhältnis an einer steuerrelevanten Überschusserzielungsabsicht mangelt (zB bei langfristig leer stehenden Mietwohnungen).

Ogleich Abs. 1 Satz 2 seinem Wortlaut nach lediglich einen einkunftsartenspezifischen Abzug fordert, ist im Wege teleologischer Rechtsfortbildung – soweit erforderlich – der Abzug nach verschiedenen Einkunftsquellen bzw. Gegenständen der Einkunftserzielung zu differenzieren (ähnlich *von Bornhaupt*, DStR 1983, 11 [13]).

237–239 Einstweilen frei.

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

240 1. Regelungsinhalt

Abs. 1 enthält in Satz 1 eine Definition des allgemeinen WK-Begriffs (s. Anm. 60–202). Satz 2 regelt als Rechtsfolge den Abzug bei der zugehörigen Einkunftsart (s. Anm. 210–236). Satz 3 zählt in Nr. 1 bis 7 beispielhaft – also nicht erschöpfend – spezielle WK auf (s. Anm. 355–616). Eine Reihe wichtiger WK sind jedoch in der Aufzählung der Nr. 1–7 nicht enthalten, zur Beurteilung der Abziehbarkeit muss in diesen Fällen auf Abs. 1 Satz 1 und damit auf die Definition des allgemeinen WK-Begriffs in Satz 1, insbes. auf das Veranlassungsprinzip (Anm. 130–195), zurückgegriffen werden. Dies geschieht in den nachfolgenden Anmerkungen für die wichtigsten in Nr. 1–7 nicht geregelten WK.

Zu beachten ist, dass der Gesetzgeber – vor allem als Reaktion auf missliebige Rspr. des BFH – in jüngster Zeit den Umfang der Spezialregelungen in Abs. 1

Satz 3 Nr. 1 bis 7 deutlich ausgeweitet und damit die Bedeutung der Grundnorm (Abs. 1 Satz 1) zurückgeführt hat. Dies betrifft ua. die Bestimmungen von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a, 5a und 5b. Ebenso sind in diesem Zusammenhang die Abs. 4, 4a und 6 zu erwähnen.

2. Bildungsaufwendungen

a) Bildungsaufwendungen als Werbungskosten

Früher unterschied der BFH – in stRspr. – zwischen den als WK abziehbaren Kosten einer Fortbildung in einem bereits ausgeübten Beruf und den (nur) als SA berücksichtigungsfähigen Kosten einer Ausbildung zu einem künftigen Beruf. Der BFH ist später zu Recht dazu übergegangen, nicht mehr von Ausbildungs- oder Fortbildungskosten, sondern allg. nur noch von „Bildungsaufwendungen“ zu sprechen und die Abziehbarkeit sämtlicher Bildungsaufwendungen als WK zu erweitern (zur Entwicklung der Rechtslage und zur Rspr. s. im Einzelnen BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14, DStR 2020, 93, Rz. 2–22).

Bei den Bildungsaufwendungen kann zwischen verschiedenen Fallgruppen unterschieden werden, insbes. zwischen Fortbildungskosten und (Berufs-)Ausbildungskosten und hier wiederum zwischen den Kosten einer erstmaligen und einer weiteren Ausbildung. Nach jetziger Rechtslage sind Bildungsaufwendungen (ggf. vorab entstandene) abziehbare WK iSd. Abs. 1 Satz 1, wenn sie beruflich veranlasst sind (s. etwa FG Köln v. 15.11.2018 – 1 K 1246/16, EFG 2019, 541, rkr.). Davon ausgenommen sind aber Kosten der Berufsausbildung. Sie sind nur dann abziehbar, wenn der Stpfl. zuvor bereits eine Erstausbildung abgeschlossen hat oder wenn die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet (s. Abs. 6 Satz 1; zum Abzugsverbot für Kosten der Erstausbildung s. Anm. 605 ff.). Im EStG ist im Übrigen von Bildungsaufwendungen ebenso wenig die Rede wie von Fortbildungskosten. Der Begriff der (Berufs-)Ausbildung findet sich dagegen ua. in Abs. 6, § 10 Abs. 1 Nr. 7 und § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a.

b) Bildungsaufwendungen und objektives Nettoprinzip

Die Verschaffung von Berufswissen hat so gut wie nichts mit der privaten Lebensführung iSv. § 12 zu tun, sondern ist auf die Erzielung stpfl. Einnahmen gerichtet und erfüllt damit den WK-Begriff. Was im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit aufgewandt wird, darf nicht dem Steuerzugriff unterliegen. Das gebietet das objektive Nettoprinzip als Ausdruck des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (s. Anm. 6 f.; BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403). Auch die Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und das Erststudium sind in aller Regel auf die Erzielung stpfl. Einnahmen gerichtet (BFH v. 20.7.2006 – VI R 26/05, BStBl. II 2006, 764). Die generelle Zuweisung der Kosten für die Erstausbildung zum Bereich der Lebensführung nach Abs. 6 ist uE deshalb steuersystematisch falsch. Sie unterläuft das objektive Nettoprinzip. Die Berufsausbildung als Teil der privaten Lebensführung anzusehen, mag – historisch betrachtet – gerechtfertigt gewesen sein, ist aber in der heutigen Berufswelt abwegig. Berufsausbildung ist die Grundlage für die Erwerbstätigkeit, die den Stpfl. befähigt, stpfl. Einkünfte zu erzielen (aA BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14, DStR 2020, 93; s. Anm. 608).

Die Grenze zu den Lebensführungskosten besteht dort, wo es um die Vermittlung von Allgemeinwissen ohne jeden beruflichen Bezug geht (BFH v. 27.5.2003 – VI R 85/02, BStBl. II 2005, 202, zum Erwerb einer Privatpilotenlizenz; BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349, zum Seniorenstudium; BFH v. 22.6.2006 – VI R 5/04, BStBl. II 2006, 717, zum Besuch allgemeinbildender Schulen; s. Anm. 610).

243 c) Veranlassungszusammenhang

Bildungsaufwendungen sind WK, wenn sie durch den Beruf bzw. die Erzielung stpfl. Einnahmen veranlasst sind (ausführl. Anm. 115 ff.).

Eine berufliche Veranlassung ist anzunehmen, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (zB BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403). Ein mittelbarer Zusammenhang genügt und ist dann gegeben, wenn die Aufwendungen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit stehen. Das auslösende Moment für die Aufwendungen muss der estl. relevanten Erwerbssphäre zuzuordnen sein bzw. mit der Erwerbstätigkeit oder deren Vorbereitungsphase im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; *Kreft*, FR 2002, 657; zum Veranlassungszusammenhang s. Anm. 130 ff., 145–154).

Liegt ein erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang vor, kommt es für die stl. Berücksichtigung der Aufwendungen nicht darauf an, ob ein neuer, ein anderer oder ein erstmaliger Beruf ausgeübt werden soll (s. aber Abs. 6 und Anm. 244, 605 ff.). Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden. Dabei ist ausreichend, wenn die Ausgaben den Beruf des ArbN im weitesten Sinne fördern. Der erforderliche Veranlassungszusammenhang kann bei jeder berufsbezogenen Bildungsmaßnahme erfüllt sein (s. BFH v. 17.7.2014 – VI R 2/12, BFH/NV 2014, 1954; BFH v. 17.7.2014 – VI R 8/12, BFH/NV 2014, 1970).

Erzielt der Stpfl. noch keine Einnahmen, liegen vorab entstandene WK vor, wenn die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen stehen (BFH v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236). Ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang mit Einnahmen ist nicht erforderlich (BFH v. 22.7.2003 – VI R 137/99, BStBl. II 2004, 868; BFH v. 1.2.2007 – VI R 62/03, BFH/NV 2007, 1291; BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFH/NV 2009, 1875). Es ist nicht erforderlich, dass im Zeitpunkt der Bildungsmaßnahme bereits die spätere Einkommensart feststeht (*Bergkemper*, HFR 2006, 1097). Wird die Bildungsmaßnahme abgebrochen, kommt ein Abzug der Kosten als vergebliche vorab entstandene WK in Betracht (BFH v. 22.7.2003 – VI R 48/02, BFH/NV 2004, 34; s. Anm. 165).

244 Einstweilen frei.

245 d) Nachweis/Feststellungslast

Der Stpfl. trägt für das Vorliegen von Erwerbsaufwendungen, dh. die erwerbsbezogene Veranlassung, die Feststellungslast (BFH v. 19.8.2004 – VI R 103/01, BFH/NV 2005, 48; ausführl. Anm. 54, 55).

Der berufliche Verwendungsbezug bedarf der konkreten Darlegung, die bloße Behauptung genügt nicht (BFH v. 22.7.2003 – VI R 137/99, BStBl. II 2004, 888). Es muss bereits im Zeitpunkt der Verausgabung ein hinreichend konkreter und objektiv feststellbarer Zusammenhang mit stbaren Einnahmen aus der ausgeübten oder angestrebten Tätigkeit nachvollziehbar sein (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403, Umschulung Industriekauffrau zur Fahrlehrerin; BFH v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884, Berufspilot; BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349). Für die Beurteilung der beruflichen Veranlassung sind letztlich die Umstände des Einzelfalls entscheidend (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403, unter II.3.b). Sie obliegt der tatrichterlichen Einschätzung, wobei die Bekundungen des Stpfl. sowohl unter Berücksichtigung der Beweisschwierigkeiten als auch der wirtschaftlichen Gegebenheiten zu würdigen sind (BFH v. 8.6.2004 – VI B 158/03, BFH/NV, 1406; BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349; s. auch Anm. 54, 55).

e) Einzelfälle

246

Berufsausbildung: Kosten, die im Zusammenhang mit einer Berufsausbildung anfallen, können nach den allgemeinen Grundsätzen WK sein. Das gilt auch für die Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung (BFH v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884). Seit VZ 2004 steht bei einer erstmaligen Berufsausbildung (Erstausbildung) der stl. Geltendmachung von WK jedoch das Abzugsverbot des Abs. 6 entgegen (s. Anm. 242 und 605 ff.), es sei denn, die erstmalige Berufsausbildung findet im Rahmen eines Dienstverhältnisses statt (s. Anm. 612; zur Erstausbildung s. Abs. 6 Satz 2 und Anm. 611).

Eine Berufsausbildung im Sinne des StRechts liegt nicht nur vor, wenn der Stpfl. im dualen System oder innerbetriebliche Ausbildungsmaßnahmen durchläuft. Maßgebend ist nur, ob die Ausbildung berufsbezogen ist und eine Voraussetzung für die geplante Berufsausbildung darstellt (BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BStBl. II 2012, 825; BFH v. 9.12.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236). In Berufsausbildung befindet sich auch, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind. Gegenbegriff zur Berufsausbildung ist die Allgemeinbildung, die keine notwendige Voraussetzung für eine geplante Berufsausübung darstellt (BFH v. 28.2.2013 – VI R 6/12, BFH/NV 2013, 1166; s. auch Anm. 611).

Weiterbildung: Aufwendungen für die berufliche Fort- und Weiterbildung in einem ausgeübten Beruf sind nach stRspr. des BFH WK. Hierunter fallen Ausgaben, die ein Stpfl. tätigt, um in dem ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden und so im ausgeübten Beruf besser voran zu kommen (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403). Das kann jede konkret berufsbezogene Fortbildungsmaßnahme, wie Lehrgänge, Tagungen und Seminare, sein, insbes. wenn vom ArbG angeboten bzw. veranlasst. Dies gilt gleichermaßen auch für im Hinblick auf eine konkrete künftige/beabsichtigte berufliche Tätigkeit unternommene Bildungsmaßnahmen (zB BFH v. 15.12.1989 – VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692, Meisterprüfung; BFH v. 6.11.1992 – VI R 12/90, BStBl. II 1993, 108, Steuerberaterprüfung; BFH v. 22.6.2006 – VI R 61/02, BStBl. II 2006, 782, Snowboardkurs eines Lehrers; BFH v. 18.12.2007 – VI R 62/04,

BFH/NV 2008, 358, Tanzleiterausbildung eines Lehrers; BFH v. 28.8.2008 – VI R 35/05, BStBl. II 2009, 109, Supervision; BFH v. 28.8.2008 – VI R 44/04, BStBl. II 2009, 106, NLP-Kurs; BFH v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BFH/NV 2010, 1347, Fortbildung zum Sportmediziner).

Umschulung: Jede berufliche Umschulungsmaßnahme – auch wenn sie die Grundlage dafür bildet, von einer Berufs-/Erwerbsart in eine andere zu wechseln – führt zum WKAbzug (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403, Industriekauffrau zur Fahrlehrerin; BFH v. 17.12.2002 – VI R 42/00, BFH/NV 2003, 474, Verkäuferin zur Arzthelferin; BFH v. 27.5.2003 – VI R 85/02, BStBl. II 2005, 202; BFH v. 22.7.2003 – VI R 190/97, BStBl. II 2004, 886, Krankenschwester zur Lehrerin für Pflegeberufe; BFH v. 4.11.2003 – VI R 1/03, BFH/NV 2003, 483, Gemeinédiakonin zur Sozialpädagogin; BFH v. 30.9.2008 – VI R 4/07, BStBl. II 2009, 111, Zeitsoldat zum Verkehrsflieger; BFH v. 28.2.2013 – VI R 6/12, BFH/NV 2013, 1166, Stewardess zur Pilotin). Entscheidend ist, ob zwischen Bildungsmaßnahme und den beabsichtigten stpfl. Einnahmen ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang besteht (BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349).

Studium: Auch Aufwendungen für ein Hochschulstudium können WK iSd. Abs. 1 Satz 1 sein. Ob das Studium eine Basis für andere Berufsfelder schafft oder einen Berufswechsel vorbereitet, ist unerheblich. Maßgeblich ist allein das Veranlassungsprinzip (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816).

Der Veranlassungszusammenhang fehlt etwa bei einem Hobbystudium (BFH v. 26.1.2005 – VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349; *Bergkemper*, FR 2005, 499).

Allerdings ist für den Zeitraum ab 2004 das Abzugsverbot des Abs. 6 für die Aufwendungen eines sog. Erststudiums zu beachten. Das Abzugsverbot betrifft ein solches Erststudium, das zugleich die erstmalige Berufsausbildung darstellt (Anm. 612). Ist dem Studium eine andere Berufsausbildung bzw. ein Studium vorausgegangen, ist dieses nicht vom Abzugsverbot betroffen (BFH v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796; BFH v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; BFH v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799; BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284).

Studium ist jedes Hochschul- oder Fachhochschulstudium. Nach Erreichen eines Studienabschlusses, der eine Berufstätigkeit ermöglicht, endet das Erststudium. Jedes weitere Studium oder jeder weitere Studienabschnitt ist kein Erststudium mehr (zB *Master of Laws*-Studiengang; s. BMF v. 22.9.2010 – IV C 4 - S 2227/07/10002:002, BStBl. I 2010, 721, Rz. 12 ff.). Zum Studium und zu Prüfungsleistungen an ausländ. Hochschulen s. BMF v. 22.9.2010 – IV C 4 - S 2227/07/10002:002, BStBl. I 2010, 721, Rz. 17.

Promotion: Die Kosten eines Promotionsstudiums können WK sein (BFH v. 4.11.2003 – VI R 96/01, BStBl. II 2004, 891). Die Promotion nach Erststudium wird nicht von Abs. 6 erfasst (BMF v. 22.9.2010 – IV C 4 - S 2227/07/10002:002, BStBl. I 2010, 721, Rz. 16).

Studienreisen: Kosten für eine Studienreise (Lehrgang, Fachkongress) sind als WK abziehbar, wenn ein konkreter Zusammenhang mit der Berufstätigkeit besteht. Ob das zutrifft, ist nach Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ist auch zu bestimmen, ob bei einem Fortbildungslehrgang, der nicht am Wohnort des ArbN stattfindet, neben den reinen Kursgebühren auch die Aufwendungen für die mit dem Lehrgang verbundene

Reise als WK abziehbar sind (BFH v. 28.8.2008 – VI R 44/04, BStBl. II 2009, 106; BFH v. 28.8.2008 – VI R 35/08, BStBl. II 2009, 108; BFH v. 19.1.2012 – VI R 3/11, BStBl. II 2012, 416). Dabei kann die stl. Berücksichtigung der Aufwendungen nicht allein deshalb verneint werden, weil die Bildungsmaßnahme im Ausland stattgefunden hat (BFH v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BStBl. II 2002, 765; BFH v. 22.6.2006 – VI R 61/02, BStBl. II 2006, 782).

Einer beruflichen Veranlassung steht nicht schon entgegen, dass die im beruflichen Interesse gewonnenen Erkenntnisse auch im privaten Bereich angewendet werden können. Die berufliche Veranlassung kann auch nicht mit der Begr. abgesprochen werden, der Beruf erfordere Aufwendungen, die für andere Stpfl. Privat aufwendungen sind (BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687, mwN).

Der vollständige Abzug der Reisekosten setzt voraus, dass die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist. Das ist der Fall, wenn der Reise ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde liegt und die Verfolgung privater Interessen nicht den Schwerpunkt der Reise bildet (BFH v. 27.8.2002 – VI R 22/01, BStBl. II 2003, 369). Gleiches gilt, wenn die berufliche Veranlassung bei Weitem überwiegt und die Befriedigung privater Interessen nicht ins Gewicht fällt und nur von untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 22.1.2007 – VI R 8/05, BStBl. II 2007, 457; BFH v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BStBl. II 2010, 685). Dabei muss feststehen, dass der ArbN an den beruflichen Veranstaltungen teilgenommen hat; eine derartige Feststellung kann auch in anderer Weise als aufgrund von Anwesenheitstestaten getroffen werden (BFH v. 22.7.2008 – VI R 2/07, BFH/NV 2008, 1837). Bei einer Auslandsgruppenreise ist für eine berufliche Veranlassung neben einer fachlichen Organisation vor allem maßgebend, dass das Programm auf die besonderen beruflichen Bedürfnisse der Teilnehmer zugeschnitten und der Teilnehmerkreis im Wesentlichen gleichartig (homogen) ist (BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687; BFH v. 19.1.2012 – VI R 3/11, BStBl. II 2012, 416).

Ist die Studienreise gemischt, also beruflich und privat veranlasst, kommt – bei Trennbarkeit der Kostenanteile – nach den Grundsätzen des Entsch. des Großen Senats des BFH (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) eine Aufteilung der Kosten in einen beruflichen und privaten Anteil in Betracht (BFH v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BStBl. II 2010, 685; BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687; FG München v. 21.4.2015 – 2 K 488/13, juris, rkr., zur fehlenden Trennbarkeit der Veranlassungsbeiträge; s. Anm. 244).

Zur Berücksichtigung von Kosten einer Reise als WK s. im Übrigen § 12 Anm. 85 ff.

Sprachlehrgang: Zum WK Abzug kann es kommen, wenn der Sprachkurs in konkretem Zusammenhang zur Berufstätigkeit steht, was anhand sämtlicher Umstände des Einzelfalls im Rahmen einer Gesamtwürdigung tatrichterlich zu bewerten ist (BFH v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BStBl. II 2003, 765; BFH v. 19.12.2005 – VI R 89/02, BFH/NV 2006, 934; BFH v. 15.3.2007 – VI R 61/04, BFH/NV 2007, 1132; *Greite*, HFR 2006, 568; zum Abzug von Reisekosten s.u.).

Auf die beruflichen Bedürfnisse des Stpfl. ist ein Sprachkurs bereits zugeschnitten, wenn er die für den Beruf erforderlichen Kenntnisse vermittelt; Fachsprache ist nicht zwingende Voraussetzung für die Annahme des konkreten Zusammenhangs. Je konkreter ein beruflicher Zusammenhang erkennbar ist, umso geringer sind die Darlegungsanforderungen an den Stpfl. Ob der gleiche Erfolg auch bei einem Inlandssprachkurs bei geringeren Kosten hätte eintreten können, ist unerheblich

(BFH v. 14.4.2005 – VI R 6/03, BFH/NV 2005, 1544; BFH v. 19.12.2005 – VI R 65/04, BFH/NV 2007, 1075; BFH v. 19.12.2005 – VI R 89/02, BFH/NV 2006, 934; BFH v. 19.12.2005 – VI R 88/02, BFH/NV 2006, 730; BFH v. 24.2.2011 – VI R 12/10, BStBl. II 2011, 796).

Die Kosten für einen Deutschkurs eines in Deutschland lebenden Ausländers sollen nicht beruflich veranlasst sein (BFH v. 15.3.2007 – VI R 14/04, BStBl. II 2007, 814; FG Hamb. v. 16.8.2017 – 2 K 129/16, juris, rkr.).

► *Auslandssprachkurs*: Gleiche Grundsätze galten auch für einen Auslandssprachkurs. Nach früherer Rspr. des BFH konnte zumindest bei einem Auslandssprachkurs in einem EU-Mitgliedsstaat nicht typischerweise unterstellt werden, dass dieser wegen der jeder Auslandsreise innewohnenden touristischen Elemente eher Berührungspunkte zur privaten Lebensführung aufweist als ein Inlandssprachkurs. Ob der gleiche Erfolg auch bei einem Inlandssprachkurs bei geringeren Kosten hätte eintreten können, war unerheblich (BFH v. 14.4.2005 – VI R 122/01, BFH/NV 2005, 1544; BFH v. 19.12.2005 – VI R 65/04, BFH/NV 2006, 1075; BFH v. 19.12.2005 – VI R 88/02, BFH/NV 2006, 730; BFH v. 19.12.2005 – VI R 89/02, BFH/NV 2006, 934; BFH v. 15.3.2007 – VI R 61/04, BFH/NV 2007, 1132). Allerdings war im Rahmen der Gesamtwürdigung die Gegend des besuchten Landes (Feriengebiet), die Jahreszeit (Ferienzeit), Anzahl und Gestaltung der unterrichtsfreien Tage (Samstage und Sonntage waren nicht einzubeziehen) und die Gestaltung des Jahresurlaubs auch der früheren Jahre zu beachten (BFH v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BStBl. II 2003, 765).

Diese Rspr. hat der BFH in Teilen aufgegeben. Er vertritt nunmehr die Meinung, dass die Wahl, einen Sprachkurs „auswärts“ zu besuchen, regelmäßig privat veranlasst ist mit der Folge, dass die Reisekosten in WK und Kosten der privaten Lebensführung aufzuteilen sind (BFH v. 24.2.2011 – VI R 12/10, BStBl. II 2011, 796; *Kanzler*, FR 2011, 679). Danach ist jeder Sprachkurs, der nicht am Wohnort des Stpfl., sondern „auswärts“ stattfindet, privat mitveranlasst. Deshalb kann zwar die Kursgebühr bei einer entsprechenden beruflichen Veranlassung in voller Höhe als WK abgezogen werden, nicht aber die mit der Reise verbundenen Kosten. Das zitierte Urteil betrifft also nicht nur Sprachkurse im Ausland. Die Auffassung des BFH ist in ihrer typisierenden Art unsystematisch, leistet unnötiger Kasuistik Vorschub und deshalb abzulehnen (*Bergkemper*, DB 2011, 1144).

Zur Berücksichtigung von Kosten eines Sprachlehrgangs im Übrigen s. § 12 Anm. 88 ff.

247–252 Einstweilen frei.

253 f) Rechtsfolgen

Abziehbar sind gem. Abs. 1 Satz 1 alle Aufwendungen, die im konkreten wirtschaftlichen Zusammenhang mit der jeweiligen Bildungsmaßnahme anfallen, zum einen die unmittelbaren Kosten, wie Schul-, Lehrgangs-, Kurs-, Studien- und Lehrgangsgebühren, die Aufwendungen für Schreib- und Lehrmaterialien, aber auch die mittelbar durch die Bildungsmaßnahme veranlassten Aufwendungen, wie Reise- und Fahrtkosten.

► *Fahrtkosten*: Die Behandlung dieser Kosten erfolgt idR nach den für eine Auswärtstätigkeit geltenden Reisekostengrundsätzen (s. Anm. 287 ff.). Dies galt bis

VZ 2013 auch im Fall einer über einen längeren Zeitraum regelmäßig aufgesuchten Bildungseinrichtung (zB Hochschule). Eine auch über einen längeren Zeitraum regelmäßig aufgesuchte Bildungseinrichtung war keine regelmäßige Arbeitsstätte iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (BFH v. 9.2.2012 – VI R 44/10, BStBl. II 2013, 234; BFH v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236). Ab VZ 2014 ist dagegen Abs. 4 Satz 8 zu beachten (s. Anm. 562). Danach gilt als erste Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zweck eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird. In diesem Fall sind ab VZ 2014 Kosten für die Wege zu einer solchen Einrichtung nur noch eingeschränkt gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als WK abziehbar. Handelt es sich nicht um ein Vollzeitstudium bzw. eine vollzeitige Bildungsmaßnahme sind auch ab VZ 2014 die Fahrtkosten weiterhin uneingeschränkt gem. Abs. 1 Satz 1 in Abzug zu bringen.

- ▶ **Unterkunftskosten:** Da die Kosten für beruflich veranlasste auswärtige Übernachtungen zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzips abziehbaren beruflichen Aufwendungen gehören, können – wie bei einer Auswärtstätigkeit – grds. auch die durch eine Bildungsmaßnahme veranlassten Unterkunftskosten WK gem. Abs. 1 Satz 1 sein (BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284, betr. Unterkunftskosten im Rahmen eines Studiums). Zu den Besonderheiten bei einem Sprachkurs s. Anm. 246. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 kommt (bis VZ 2013) nicht zur Anwendung. Eine dHf. setzt voraus, dass der ArbN außerhalb des Orts, an dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch wohnt. Das ist typischerweise dann der Fall, wenn sich der ArbN am Ort einer Arbeitsstätte iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 eine Unterkunft nimmt. Beschäftigungsort iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 war bis VZ 2013 der Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte. Unter regelmäßiger Arbeitsstätte versteht der BFH nur eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des ArbG und damit regelmäßig dessen Betrieb. Eine arbeitgeberfremde Bildungseinrichtung, wie eine Universität, ist nicht als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen. Sucht ein Stpfl. eine solche Einrichtung auf, kommt Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 ebenso wenig wie bei der Auswärtstätigkeit eines ArbN in Betracht.

Ab VZ 2014 kann allerdings Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 zur Anwendung kommen, wenn der Stpfl. außerhalb des Studienorts über einen eigenen Hausstand im Sinne der Vorschrift verfügt und am Studienort einem Vollzeitstudium oder einer sonstigen vollzeitigen Bildungsmaßnahme nachgeht. Entsprechend Abs. 4 Satz 8 wird in diesem Fall der Studienort als erste Tätigkeitsstätte fingiert (s. Anm. 562).

Aufteilung und Kürzung: Haben etwa bei Studienreisen nicht nur berufliche Gründe den Stpfl. bewogen, die Reisekosten zu tragen, ist zu prüfen, ob die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge voneinander abzugrenzen sind. Im Fall der Abgrenzbarkeit sind die Reisekosten in WK und Aufwendungen für die private Lebensführung aufzuteilen. Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt vor allem das Verhältnis der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile in Betracht (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687; BFH v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BStBl. II 2010, 685).

Die Erwerbenaufwendungen sind zu kürzen, wenn mit den Berufsausbildungsmaßnahmen die Erzielung nicht stbarer oder stfreier Einnahmen erstrebt wird (zB Auslandstätigkeit, BFH v. 22.7.2003 – VI R 7/01, BFH/NV 2004, 174; BFH v. 11.2.2009 – I R 25/08, BFH/NV 2009, 1318). Werden die Berufsbildungsmaßnahmen

durch öffentliche Zuschüsse gefördert, so sind die Kostenerstattungen auf die geltend gemachten WK anzurechnen (BFH v. 13.10.2003 – VI R 71/02, BStBl. II 2004, 890; FG Köln v. 20.5.2016 – 12 K 562/13, EFG 2016, 1605, rkr., Az. BFH VI R 29/16, zum Abzug von Studienkosten bei Stipendium). Muss der Empfänger eines Ausbildungsdarlehens dieses nebst einem Aufschlag zurückzahlen, so sind die Aufwendungen für den Zuschlag als WK abziehbar; Gleiches gilt für eine Vertragsstrafe, die zu zahlen ist, weil eine Beschäftigungsverpflichtung vom ArbN nicht eingehalten worden ist (BFH v. 22.6.2006 – VI R 5/03, BStBl. II 2007, 4).

254–284 Einstweilen frei.

3. Reisekosten

Schrifttum: *Stahlschmidt*, Neueste Entwicklungen bei Fahrtkosten im Steuerrecht, FR 2005, 1183; *Strohner*, Grundlegend neue BFH-Rechtsprechung zur Einsatzwechselfähigkeit und zur Entfernungspauschale, BB 2005, 2267; *Albert*, Vereinfachung bei Auswärtstätigkeiten durch die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, FR 2006, 302; *Albert*, Neuregelung der Auswärtstätigkeit durch die neue BFH-Rechtsprechung, DB 2006, 522; *Ehehalt*, Rechtsschutz in Steuersachen – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Erhebung der Steuer vom Arbeitslohn (Lohnsteuer), DB 2006, Beilage zu Heft 6, 4; *Fissenewert*, Mehraufwendungen für Verpflegung und Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit nach der neuen Rechtsprechung des BFH, DB 2006, Beilage zu Heft 6, 32.

285 a) Entwicklung des steuerlichen Reisekostenrechts

Der Reisekostenbegriff ist gesetzlich nicht definiert. Ebenso wenig findet sich im EStG eine zusammenhängende Darstellung des stl. Reisekostenrechts. Allerdings wird der Begriff ausdrücklich in § 3 Nr. 16 erwähnt. Im Übrigen sind im Erwerbsszusammenhang anfallende Reisekosten entsprechend dem allgemeinen WKBegriff nach Abs. 1 Satz 1 als Rechtsgrundlage unter Bezugnahme auf das Veranlassungsprinzip zu definieren (BFH v. 13.1.1995 – VI R 82/94, BStBl. II 1995, 324; BFH v. 5.8.2005 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074). Reisekosten sind als WK abziehbar, wenn die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist (BFH v. 19.1.2017 – VI R 37/15, BStBl. II 2017, 526; zu Reisekosten als BA s. § 4 Anm. 950).

Das Reisekostenrecht mit seinen vielfältigen Verästelungen sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenseite war ursprünglich ein stark durch die Fin-Verw. geprägtes Rechtsgebiet. Es hatte insbes. in den auf den ArbN-Bereich ausgegerichteten LStR eine detaillierte Ausgestaltung erfahren (s. R 9.4 ff. LStR). Der BFH hatte dieses Richtlinienrecht viele Jahre gebilligt. Erst mit mehreren Urteilen v. 11.5.2005 hat der BFH grundlegende neue Weichenstellungen zum stl. Reisekostenrecht getroffen (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785; BFH v. 11.5.2005 – VI R 15/04, BStBl. II 2005, 788; BFH v. 11.5.2005 – VI R 16/04, BStBl. II 2005, 789; BFH v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; BFH v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793; vgl. *Bergkemper*, FR 2005, 1113; *Fissenewert*, DB 2006, Beilage zu Heft 6, 32; *Stahlschmidt*, FR 2005, 1183; *Albert*, DB 2006, 522; *Albert*, FR 2006, 302). Die Neuausrichtung unter Beachtung der gesetzlichen Grundlagen hat der BFH mit dem erklärten Willen vorgenommen, das bis dahin geltende Recht zu vereinfachen und zu einer möglichst einheitlichen Behandlung der verschiedenen Formen der Auswärts- bzw. Reisetätigkeiten zu kommen. Dabei hat das auch verfassungsrechtl. be-

deutsame Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. das objektive Nettoprinzip eine zentrale Rolle gespielt (s. im Einzelnen *Bergkemper*, FR 2005, 1113). Der BFH ist der Meinung, dass die Abzugsbeschränkung für Fahrtkosten gem. Satz 3 Nr. 4 nur für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, nicht aber für Auswärtstätigkeit gerechtfertigt ist. Für diesen Fall erweist sie sich typischerweise als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme von dem das EStG prägenden objektiven Nettoprinzip (s. dazu BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234). Nur bei einer auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegten regelmäßigen Arbeitsstätte kann sich der ArbN in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf die Minderung der Wegekosten hinwirken. Reisekosten setzen danach eine Auswärtstätigkeit voraus. Eine solche ist gegeben, wenn der ArbN außerhalb seiner Wohnung (s. BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074) und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird. Maßgeblich für die Unterscheidung von Innen- und Auswärtstätigkeit ist, unter welchen Voraussetzungen der Ort, an dem der ArbN seine Arbeitsleistung erbringt, seine regelmäßige Arbeitsstätte ist (s. Anm. 454). Sämtliche Aufwendungen, die durch eine Auswärtstätigkeit veranlasst sind, gehören zu den erwerbsbezogen veranlassten Reisekosten und sind WK iSd. Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825). Dazu gehören Fahrtkosten, Kosten der Unterkunft, Mehraufwendungen für die Verpflegung und sonstige Reisekosten.

Durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) ist mW ab VZ 2014 das stl. Reisekostenrecht im Rahmen des § 9 näher kodifiziert worden (s. Anm. 545; *Bergkemper*, FR 2013, 1017; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412). Abs. 1 Satz 3 ist um die neuen Nr. 4a (s. Anm. 475 ff.) und 5a (s. Anm. 501a ff.) ergänzt worden (zu Art und Umfang der als WK abziehbaren Reisekosten bis VZ 2013 s. Ablage im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragssteuerrecht.de/hhr_htm, Stand August 2018). Die Vorschriften regeln die Absetzbarkeit von Fahrt- und Übernachtungskosten anlässlich einer Auswärtstätigkeit. Zudem regelt der ebenfalls neue Abs. 4a des § 9 (s. Anm. 563 ff.) den Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Auswärtstätigkeit. Demnach bestimmt sich ab VZ 2014 nach Abs. 1 Satz 1 nur noch die Absetzbarkeit der sonstigen Reisekosten. Eine Bestimmung des Begriffs „Reisekosten“ gibt es nach wie vor nicht.

b) Art und Umfang der als Werbungskosten abziehbaren Reisekosten

aa) Abziehbare Reisekosten

286

Arten abziehbarer Reisekosten: Sämtliche Aufwendungen, die durch eine Auswärtstätigkeit verursacht sind, gehören zu den erwerbsbezogen veranlassten WK iSd. Abs. 1 Satz 1 (s. etwa BFH v. 4.5.1990 – VI R 93/86, BStBl. II 1990, 859; BFH v. 4.5.1990 – VI R 156/86, BStBl. II 1990, 861). In der Regel geht es um Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten (R 9.4 Abs. 1 LStR). Hinsichtlich des Verpflegungsmehraufwands ist Abs. 4a zu beachten (vgl. BFH v. 11.5.2005 – VI R 16/04, BStBl. II 2005, 789, zur früheren Rechtslage). Im Übrigen ist für Auswärtstätigkeiten eine Durchbrechung der Abziehbarkeit beruflich veranlasster Reisekosten sachlich nicht gerechtfertigt.

Fahrttätigkeit: Auswärts tätig ist auch ein ArbN, der über keine Tätigkeitsstätte verfügt, sondern eine Fahrttätigkeit ausübt (*Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 700 „Fahrttätigkeit“ [6/2018]). Dazu gehören Berufskraftfahrer, Busfahrer und Seeleute. Aus-

drückliche Regelungen finden sich insoweit in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 (Anm. 481), Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b (Anm. 501b) und Abs. 4a Satz 4 (Anm. 567).

Steuerfreier Werbungkostensatz: Der ArbG kann dem ArbN Reisekosten nach § 3 Nr. 13 und 16 stfrei ersetzen (zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 13 Anm. 1 ff. und § 3 Nr. 16 Anm. 1 ff.; BFH v. 21.1.2010 – VI R 51/08, BFH/NV 2010, 999). Soweit die StBefreiung nach diesen Vorschriften in Anspruch genommen wird, ist ein Abzug als WK ausgeschlossen (§ 3c; zum zeitlichen Zusammenhang von ArbG-Erstattungen und WK s. BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756). Der ArbN kann jedoch nicht erstattete Aufwendungen nach Abs. 1 Satz 1 als WK geltend machen (s. § 3 Nr. 16 Anm. 1; s. auch H 9.4 LStH). Bei Sammelbeförderung durch den ArbG scheidet allerdings mangels Aufwands ein WKAbzug für diese Fahrten aus (BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785).

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

bb) Fahrtkosten

287 Fahrtkosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Stpfl. durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels im Zusammenhang mit einer erwerbsbedingten Auswärtstätigkeit entstehen. Der Abzug der Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit bestimmt sich nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a (s. im Einzelnen Anm. 475 ff., s. auch R 9.5 LStR und H 9.5 LStH).

288–289 Einstweilen frei.

cc) Mehraufwendungen für die Verpflegung

290 Rechtsgrundlage für den Abzug von Mehraufwendungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit ist Abs. 4a (s. dazu Anm. 563 ff., R 9.6 LStR und H 9.6 LStH).

291–293 Einstweilen frei.

dd) Übernachtungskosten

294 Übernachtungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem ArbN für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung im Zusammenhang mit einer Auswärtstätigkeit entstehen (R 9.7 Abs. 1 Satz 1 LStR). Rechtsgrundlage für den Abzug dieser Kosten als WK ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a (s. Anm. 501a; R 9.7 LStR und 9.7 LStH; zu Übernachtungskosten bei Fahrtätigkeit s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b und Anm. 505b).

295–299 Einstweilen frei.

300 ee) Sonstige Reisekosten

Abziehbar sind Reisenebenkosten, wenn diese so gut wie ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit des ArbN während einer Auswärtstätigkeit veranlasst sind. Sie können nur in tatsächlicher Höhe als WK abgezogen werden; stfrei erstattete Beträge sind zu kürzen (R 9.8 Abs. 3 LStR). Die stl. Behandlung der Reisenebenkosten hat durch die Reform des Reisekostenrechts ab VZ 2014 keine Änderung erfahren (s. Anm. 285). Der WKAbzug bestimmt sich nach Abs. 1 Satz 1.

Zu den Reisenebenkosten zählen insbesondere (s. auch BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 124ff.; H 9.8 LStH)

- ▶ *Kosten der Gepäckbeförderung und -aufbewahrung* einschließlich der Prämien für eine auf die Auswärtstätigkeit beschränkte Reisegepäckversicherung (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519);
- ▶ *berufsbedingte Telefonkosten* (BFH v. 5.7.2012 – VI R 50/10, BStBl. II 2013, 282; bei einer Auswärtstätigkeit von mindestens einer Woche, uE willkürlich) und
- ▶ *Kosten des Schriftverkehrs* mit dem ArbG oder dessen Geschäftspartnern;
- ▶ *Fahrtkosten* (Mietwagen, öffentliche Verkehrsmittel) und Garagenkosten am Zielort;
- ▶ *Straßenbenutzungsgebühren, Parkplatzkosten* (BFH v. 21.10.1986 – IX R 70/81, BFH/NV 1987, 241) und Schadensersatzleistungen infolge eines berufsbezogenen Verkehrsunfalls;
- ▶ *Prämien für Unfallversicherungen*, die ausschließlich Berufsunfälle außerhalb einer ortsbundenen regelmäßigen Arbeitsstätte abdecken (BMF v. 17.2.2000 – IV C 5 - S 2332-67/00, BStBl. I 2000, 1204);
- ▶ *Wertverlust aufgrund eines Schadens* (Diebstahl, Transport- oder Unfallschaden) an mitgeführten Gegenständen, die der ArbN auf seiner Reise verwenden musste, wenn der Schaden auf einer reisespezifischen Gefährdung beruht (BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44; BFH v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256; BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744, auch zur Höhe der abziehbaren WK bei Wertverlust).

Nicht zu den abziehbaren Reisenebenkosten zählt idR der Verlust von Gegenständen, die der begleitende Ehegatte mit sich führt. Etwas anderes gilt nur, wenn der ArbG auch den Ehegatten für dessen Dienstleistung bezahlt (BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744). Nicht zu Reisenebenkosten soll auch der Verlust einer Geldbörse gehören (H 9.8 LStH mit Hinweis auf BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771). Dem kann uE nicht uneingeschränkt zugestimmt werden. Maßgeblich ist die Zweckbestimmung des Geldes. Handelt es sich um vom ArbG zur Verfügung gestelltes Geld (zB Reisekostenvorschuss) oder ist es zur Durchführung der Auswärtstätigkeit erforderlich, ist uE der WKAbzug zulässig. Zu Geldbußen, Ordnungsgeldern und Verwarnungsgeldern vgl. H 9.8 LStH iVm. R 4.13 EStR.

Einstweilen frei.

301–309

4. Umzugskosten

a) Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug

aa) Veranlassungsprinzip als Abgrenzungsmaßstab

(1) Allgemeiner Werbungskostenbegriff und Veranlassungsprinzip

310

Das Bewohnen einer Wohnung am Lebensmittelpunkt des Stpfl. und seiner Familie ist dem privaten Lebensbereich zuzurechnen. Daher sind Aufwendungen für einen Umzug in eine solche Wohnung grds. stl. nicht abziehbare Kosten der allgemeinen Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2). Aufwendungen, die einem ArbN durch einen beruflich veranlassten Wohnungswechsel entstehen, sind dagegen allgemeine WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008,

234; BFH v. 19.4.2012 – VI R 25/10, BStBl. II 2013, 699; BFH v. 7.5.2015 – VI R 73/13, HFR 2015, 1025; R 9.9 Abs. 1 LStR; zu den Fallgruppen s. Anm. 312; zum WKUmfang s. Anm. 315–17). Dies gilt sowohl für Inlands- als auch für Auslands-umzüge, sofern die Einkünfte der inländ. Besteuerung unterliegen (§ 3c; s. auch *Turnbull/Fink*, DB 1989, 1844). Die berufliche Tätigkeit des Stpfl. muss entsprechend objektiven und subjektiven Veranlassungskriterien (eingehend Anm. 145–149) den wesentlichen Grund für den Umzug darstellen. Nach der früheren Rspr. des BFH durften wegen des § 12 Nr. 1 Satz 2 entnommenen Aufteilungs- und Abzugsverbots Umstände der allgemeinen Lebensführung keine bzw. nur eine ganz untergeordnete Rolle spielen (BFH v. 23.3.2001 – VI R 189/97, BStBl. II 2002, 56; BFH v. 21.2.2006 – IX R 79/01, BStBl. II 2006, 598, mwN). An dieser Rspr. konnte nicht mehr uneingeschränkt festgehalten werden, nachdem inzwischen der BFH zu der Auffassung gelangt ist, dass § 12 Nr. 1 Satz 2 kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot normiert (BFH v. 21.9.2006 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672). Auch wenn Aufwendungen gemischt veranlasst sind, ist der berufliche Anteil als WK abziehbar. Notfalls ist dieser Anteil zu schätzen. Diese Grundsätze gelten auch für Umzugskosten (s. aber BFH v. 3.8.2012 – X B 153/11, BFH/NV 2012, 1956). Allerdings muss in jedem Fall ein Aufwand vorliegen. Das ist bei einem in Anlehnung an § 8 Abs. 3 BUKG ermittelten Mietausfall nicht der Fall (BFH v. 19.4.2012 – VI R 25/10, BStBl. II 2013, 699).

Abgrenzung zur doppelten Haushaltsführung: Im Einzelfall können Umzugskosten als notwendige Mehraufwendungen im Rahmen einer dHf. gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 berücksichtigt werden; dies ist in Umzugsfällen stets zu prüfen (s. Anm. 493). Ein Umzug zum Beschäftigungsort bei Beendigung der dHf. ist beruflich veranlasst (BFH v. 21.7.1989 – VI R 129/86, BStBl. II 1989, 917). Aufwendungen für einen Rückumzug aus Anlass der Beendigung einer dHf. können ebenso beruflich veranlasst sein wie die Aufwendungen für den vorangegangenen Bezug der Zweitwohnung am Arbeitsort (BFH v. 29.4.1992 – VI R 146/89, BStBl. II 1992, 667; BFH v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474; zum Rückumzug ins Ausland BFH v. 4.12.1992 – VI R 11/92, BStBl. II 1993, 722; BFH v. 8.11.1996 – VI R 65/94, BStBl. II 1997, 207; FG Köln v. 20.3.2002 – 10 K 1483/99, EFG 2002, 967, rkr., zur Umzugskostenpauschale nach § 10 BUKG).

310a (2) Zeitlicher Zusammenhang

Der zeitliche Zusammenhang zwischen Aufnahme, Beendigung und Unterbrechung der Erwerbstätigkeit und Umzugskosten ist für den Berufsbezug der Aufwendungen lediglich von indizieller, nicht von materieller Bedeutung. Beruflich veranlasste Umzugaufwendungen fallen beim ArbN idR als laufende oder vorab entstandene WK an (zB Umzug vor erstmaligem Dienstantritt; Voraussetzung: klar erkennbarer Einnahmenbezug, s. Anm. 162). Auch nachträglich in Abwicklung eines Arbeitsverhältnisses anfallende Umzugaufwendungen werden als WK anerkannt.

Fehlgeschlagene bzw. vergebliche Umzugskosten können im Einzelfall ebenfalls Erwerbscharakter haben (zB Umzug wegen vereinbarter beruflicher Versetzung, die dann unterbleibt; BFH v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584; vgl. auch betr. Aufwendungen für eine Zwischenwohnung infolge nicht zu vertretender zeitlicher Verzögerungen FG München v. 15.1.1990 – 15 K 3048/89, EFG 1990, 418, rkr.).

(3) Umzugskostenvergütungen

310b

Nach § 3 Nr. 16 sind Vergütungen, die ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem ArbG zur Erstattung von Umzugskosten erhalten, stfrei, soweit sie die nach § 9 als WK abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen (s. im Einzelnen § 3 Nr. 16 Anm. 5). Nach § 3 Nr. 13 sind die aus öffentlichen Kassen an ArbN im öffentlichen Dienst gezahlten Umzugskostenvergütungen stfrei (s. § 3 Nr. 13 Anm. 11). Dabei sind die Erstattungen nur dann stfrei, wenn sie der Abgeltung eines Aufwands dienen, der, hätte ihn der ArbN selbst zu tragen, als WK abziehbar wäre, denn wie bei § 3 Nr. 16 handelt es sich auch bei den nach § 3 Nr. 13 stfrei gestellten ArbG-Leistungen um WKersatz (s. § 3 Nr. 13 Anm. 2; BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405; R 9.9 Abs. 3 LStR).

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

bb) Zusammenhang mit einer Einkunftsart; außergewöhnliche Belastungen 311

Erwerbsbezogene Umzugskosten fallen im Bereich der Überschusseinkünfte idR beim ArbN mit Einkünften nach § 19 an (zu Umzugskosten als BA s. § 4 Anm. 990). Ein WKAbzug kommt im Grundsatz aber auch bei den anderen Überschusseinkünften in Betracht (zB Umzug wegen verbesserter Wahrnehmung von Verwaltungsaufgaben als Vermieter: WK bei § 21). Es können einkunftsartenbezogene Konkurrenzsituationen auftreten; maßgebend ist der engere wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang (ggf. Aufteilung durch Schätzung; zur Konkurrenzsituation zwischen § 19 und §§ 21, 21a aF s. BFH v. 6.11.1986 – VI R 106/85, BStBl. II 1987, 81). Maklergebühren für den Erwerb eines Einfamilienhauses am neuen Arbeitsort sind keine WK. Diese Aufwendungen gehören zu den AK/HK der Immobilie (BFH v. 24.5.2000 – VI R 188/97, BStBl. II 2000, 586 mwN).

Umzugskosten als außergewöhnliche Belastung: Privat veranlasste Umzugskosten sind unabhängig vom Grund ihres Entstehens keine agB, weil sie typische Lebenshaltungskosten darstellen, mit denen jedermann zu rechnen hat. Etwas anderes gilt nur, wenn der Umzug wegen einer Krankheit zwingend erforderlich ist (BFH v. 8.10.2008 – VI B 66/08, BFH/NV 2009, 149; s. § 33 Anm. 300 „Umzugskosten“; zu Umzugskosten als typische Unterhaltsaufwendungen s. § 33a Anm. 155 „Umzugskosten“).

Einstweilen frei.

312

b) Fallgruppen erwerbsbezogener Umzugskosten**aa) Typische Grundfälle**

313

Typische Grundfälle, in denen ein Wohnungswechsel nach allgemeinen Veranlassungskriterien überwiegend aus Berufsgründen erfolgt (vgl. zur Rechtsprechungsentwicklung insbes. BFH v. 15.10.1976 – VI R 162/74, BStBl. II 1977, 117; BFH v. 10.9.1982 – VI R 95/81, BStBl. II 1983, 16; BFH v. 6.11.1986 – VI R 106/85, BStBl. II 1987, 81; s. auch H 9.9 LStH):

Wohnungswechsel wird im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt: Zum Beispiel Bezug oder Räumung einer Dienstwohnung auf Anordnung des ArbG, um dem ArbN bestimmte berufliche Einsatzmöglichkeiten zu gewährleisten, etwa als angestellter Hausmeister (vgl. betr. BA BFH v.

28.4.1988 – IV R 42/86, BStBl. II 1988, 777; H 9.9 LStH; s. aber FG Ba.-Württ. v. 9.9.2005 – 9 K 46/03, EFG 2006, 178, rkr.). Ein Arbeitsplatzwechsel oder eine erhebliche Fahrtzeitverkürzung zur Arbeitsstätte sind bei dieser Fallgestaltung zur Begr. des Erwerbsbezugs nicht erforderlich.

Der Ortswechsel beruht auf einem Berufs-, Arbeitsplatz- oder Stellungswechsel des Arbeitnehmers (BFH v. 21.7.1989 – VI R 129/86, BStBl. II 1989, 917; BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494; BFH v. 16.10.1992 – VI R 132/88, BStBl. II 1993, 610; Nds. FG v. 30.4.2012 – 4 K 6/12, EFG 2012, 1634, rkr., zur Rückkehr eines ArbN aus dem Ausland). Dies gilt auch, wenn der Wohnungswechsel aus Anlass der erstmaligen Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit durchgeführt wird. Grundsätzlich ist es unter Veranlassungsgesichtspunkten unerheblich, ob der Arbeitsplatzwechsel durch den ArbG oder den ArbN veranlasst ist. Bei einer Versetzung auf Wunsch des ArbN müssen private Gründe für den Wohnungswechsel allerdings ausgeschlossen werden können bzw. in den Hintergrund treten. Das ist der Fall, wenn sich der ArbN durch die Versetzung ein besseres berufliches Fortkommen oder eine Verbesserung seiner bisherigen Lebensstellung (s. BFH v. 18.10.1974 – VI R 71/72, BStBl. II 1975, 327) verspricht.

Der Umzug muss nicht notwendigerweise in einen anderen Ort erfolgen, auch wenn der Umzug innerhalb eines Orts (dh. eines großstädtischen Einzugsbereichs) in besonderer Weise privat mitveranlasst sein kann. Nach BFH sind jedenfalls Aufwendungen für einen Umzug als WK bei solchen ArbN anzuerkennen, die innerhalb einer Großstadt ihren ArbG und damit ihren Arbeitsplatz gewechselt haben oder deren ArbG durch Änderung des Geschäftssitzes Arbeitsplätze in einen anderen Stadtteil derselben Großstadt verlegt haben, wenn sich durch den Umzug der Zeitaufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erheblich verkürzt (BFH v. 15.10.1976 – VI R 162/74, BStBl. II 1977, 117; BFH v. 23.3.2001 – VI R 189/97, BStBl. II 2002, 56).

► *Private Mitveranlassung*: Bei einem einem Arbeitsplatzwechsel nachfolgenden Umzug lässt der BFH private Motive für die Auswahl der Wohnung idR unbeachtlich (BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494; krit. dazu *Rössler*, DStZ 1993, 124).

Wohnungswechsel ohne Arbeitsplatzwechsel oder sonstige berufliche Veränderungen: Auch ohne einen Arbeitsplatzwechsel erachtet die Rspr. die berufliche Veranlassung für einen Umzug als gegeben, wenn der Umzug zu einer wesentlichen Verbesserung der Arbeitsbedingungen für den ArbN führt. Als wesentliche Verbesserung der Arbeitsbedingungen gilt grds. der Umstand, dass der Umzug zu einer Fahrtzeitersparnis von täglich mindestens einer Stunde führt (BFH v. 23.3.2001 – VI R 175/99, BStBl. II 2001, 585; BFH v. 21.2.2006 – IX R 79/01, BStBl. II 2006, 598; BFH v. 23.5.2006 – VI R 56/02, BFH/NV 2006, 1650). Der beruflich veranlasste Umzug kann dabei auch in ein zuvor erworbenes Eigenheim erfolgen (BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494; BFH v. 16.10.1992 – VI R 132/88, BStBl. II 1993, 610; *Fröschl*, HFR 2001, 965). Bei einer mindestens einstündigen Fahrtzeitverkürzung ist nämlich auf die Motive des ArbN für den Umzug in eine bestimmte Wohnung nicht mehr abzustellen (BFH v. 23.3.2001 – VI R 189/97, BStBl. II 2002, 56; BFH v. 12.11.2008 – VI B 85/08, BFH/NV 2009, 171; BFH v. 15.10.2012 – VI B 22/12, BFH/NV 2013, 198). Die durch die Zeitersparnis unmittelbar auftretende Freizeitverlängerung unterbricht aus Wesentlichkeitgesichtspunkten die berufliche Veranlassungskette nicht. Allerdings dürfen bei beiderseits berufstätigen Ehegatten die sich jeweils ergebenden Fahrtzeitersparnisse nicht zu-

sammengerechnet und saldiert werden (BFH v. 27.7.1995 – VI R 17/95, BStBl. II 1995, 728; BFH v. 21.2.2006 – IX R 79/01, BStBl. II 2006, 598; BFH v. 23.5.2006 – VI R 56/02, BFH/NV 2006, 1650; aA von *Bornhaupt*, BB 1995, 2042; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 700 „Umzugskosten“ [6/2018]). Erreicht also bei beiderseits berufstätigen Ehegatten einer die notwendige Fahrzeitverkürzung, ist der gesamte Umzug beruflich veranlasst. Ob die notwendige Fahrzeitverkürzung erreicht wird, soll sich in ausreichender Weise durch Routenplaner feststellen lassen (FG Hamb. v. 9.10.2008 – 5 K 33/08, EFG 2009, 244, rkr.; uE zweifelhaft).

- ▶ *Wegezeitverkürzung nur Indiz*: Die Wegezeitverkürzung von mindestens einer Stunde gilt nicht ausnahmslos, sondern ist lediglich als ein Indiz für die berufliche Veranlassung eines Umzugs zu werten. Maßgeblich ist, ob dem ArbN nach dem Umzug nur mehr eine solche Wegezeit verbleibt, wie sie im Berufsverkehr als normal angesehen wird. Es kommt auf die Gesamtbewertung der ursprünglichen Fahrtzeit an (BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494; FG Rhld.-Pf. v. 14.5.1997 – 1 K 1169/96, EFG 1997, 1427, rkr.). Bei einer solchen Gesamtbewertung (s. BFH v. 15.10.2012 – VI B 22/12, BFH/NV 2013, 198) kann uE auch eine Verkürzung der Fahrtzeit um weniger als eine Stunde beruflich veranlasst sein, wenn etwa der Umzug zu einer sonstigen erheblichen Verbesserung der Arbeitsbedingungen führt. Andererseits kann, wenn der Stpfl. seinen Arbeitsplatz eher selten aufsucht, nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass die durch den Umzug entstandene Zeitersparnis den maßgeblichen Gesichtspunkt für die Wahl des Wohnorts darstellt (BFH v. 7.5.2015 – VI R 73/13, HFR 2015, 1025).
- ▶ *Einzelfälle*:
 - BFH v. 10.9.1982 – VI R 85/81, BStBl. II 1983, 16: Verkürzung der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte um 9 km begründet zumindest dann die berufliche Veranlassung des Umzugs, wenn die Wegstrecke mehrmals täglich zurückgelegt werden muss;
 - BFH v. 6.11.1986 – VI R 34/84, BFH/NV 1987, 236: Umzugskosten in eine zuvor erworbene ETWohnung, wenn sich eine tägliche Fahrtzeitersparnis von mindestens einer Stunde ergibt;
 - BFH v. 28.4.1988 – IV R 42/86, BStBl. II 1988, 777: Umzugskosten eines frei praktizierenden Arztes bei Umzug in die Nähe eines Krankenhauses sind betrieblich veranlasst, wenn dadurch die Betreuung von stationär aufgenommenen Patienten erleichtert wird;
 - BFH v. 16.10.1992 – VI R 132/88, BStBl. II 1993, 610: Fahrtzeitverkürzung von 20 Minuten und die Möglichkeit, in der neuen Wohnung ein Arbeitszimmer einzurichten, reicht nicht aus;
 - FG Ba-Württ. v. 29.4.1993 – 6 K 154/91, EFG 1993, 715, rkr.: Bei Fahrtzeitersparnis von wenigstens einer Stunde ist der Wechsel des Beförderungsmittels nach Umzug unerheblich;
 - FG Rhld.-Pf. v. 25.1.1995 – 1 K 2214/94, EFG 1995, 515, rkr.: Fahrtzeitersparnis von wenigstens einer Stunde und wesentliche Erleichterung der Wegstrecke reichen aus;
 - FG Rhld.-Pf. v. 21.6.1995 – 6 K 324/90, EFG 1995, 715, rkr.: Ausschlaggebend ist die Erreichbarkeit der Arbeitsstätte zu Fuß in weniger als zehn Minuten, Fahrtzeitersparnis um nur 37 Minuten ist unschädlich.

314 **bb) Einzelfragen**

Umzug in ein Eigenheim bzw. eine Eigentumswohnung kann nach den Umständen des Einzelfalls bei Anwendung der allgemeinen Kriterien beruflich veranlasst sein. Die Abgrenzung zur Privatsphäre ist mitunter schwierig. Der Berufsbezug wird dadurch indiziert, dass der Stpfl. den Umzug in dieselbe oder in eine nach Lage und Ausstattung ähnliche Wohnung auch ohne Eigentumserwerb vorgenommen hätte.

Sind die für die berufliche Veranlassung eines Umzugs entscheidenden objektiven Kriterien wie Auszug aus einer oder Einzug in eine Dienstwohnung, wesentliche Fahrtzeitverkürzung von mindestens einer Stunde oder sonstige allgemeine Verbesserungen der Arbeitsbedingungen gegeben, so steht der Anerkennung der Umzugskosten als WK nicht entgegen, dass der Umzug in ein zu Eigentum erworbenes Objekt erfolgt (BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494). Zieht dagegen ein ArbN aus beruflichen Gründen zunächst in eine Mietwohnung um, sind die Aufwendungen für einen zeitnahen zweiten Umzug am Ort in das eigene Einfamilienhaus nicht mehr beruflich veranlasst (BFH v. 21.9.2000 – IV R 78/99, BStBl. II 2001, 70).

Bei Wegverlegung des Wohnsitzes vom Arbeitsort soll der Umzug privat veranlasst sein, auch wenn der Stpfl. infolge der Wegverlegung des Wohnsitzes am neuen Wohnort eine Arbeitsstelle annimmt (BFH v. 21.2.2006 – IX R 108/00, BFH/NV 2006, 1273; BFH v. 9.1.2008 – VI B 79/07, nv.; uE fraglich im Hinblick auf die geänderte Rspr. des BFH zu den Wegverlegungsfällen im Bereich der dHf.: BFH v. 5.3.2009 – VI R 23/07, BStBl. II 2009, 1016; BFH v. 5.3.2009 – VI R 58/06, BStBl. II 2009, 1012).

Privat veranlasster Umzug und berufliche Umzugsmehraufwendungen: Für die Mitnahme einer Arbeitszimmereinrichtung anfallende Umzugsmehraufwendungen können bei einem privat veranlassten Umzug nicht als WK berücksichtigt werden; § 12 Nr. 1 Satz 2 steht dem Abzug entgegen, da der Arbeitsmitteltransport aus privaten Gründen erfolgt (so BFH v. 21.7.1989 – VI R 102/88, BStBl. II 1989, 972; BFH v. 16.10.1992 – VI R 132/88, BStBl. II 1993, 610, uE unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten bedenklich).

Rückumzug: Die Kosten eines Rückumzugs teilen idR das Schicksal der ursprünglichen Wegzugaufwendungen und sind daher nach privat veranlasstem Wegzug nicht abziehbar (s. *Seitrich*, FR 1984, 36; FG Düss. v. 26.11.1987 – VIII 79/83 E, EFG 1988, 114, rkr.). Wird dagegen eine vom ArbG vorgesehene Versetzung rückgängig gemacht, können die durch die Aufgabe der Umzugsabsicht entstehenden vergeblichen Aufwendungen als WK abgezogen werden (BFH v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584; BFH v. 23.3.2001 – VI R 139/00, BFH/NV 2001, 1379, zur Rückgängigmachung eines Auslandseinsatzes).

Die Rückzugskosten eines auf begrenzte Zeit vom Ausland in das Inland abgeordneten ausländ. ArbN sind WK (BFH v. 4.12.1992 – VI R 11/92, BStBl. II 1993, 722; zum Umzug ins Ausland wegen Arbeitsaufnahme s. BFH v. 20.9.2006 – I R 59/06, BStBl. II 2007, 756; Nds. FG v. 30.4.2012 – 4 K 6/12, EFG 2012, 1634, rkr.). Das soll nicht gelten, wenn der ArbN unbefristet im Inland arbeitet und der Rückumzug erst nach Erreichen des Pensionsalters durchgeführt wird (BFH v. 8.11.1996 – VI R 65/94, BStBl. II 1997, 207; BFH v. 22.7.1999 – XI B 42/98, BFH/NV 2000, 37, betr. Politiker).

Umzug aus Anlass der Beendigung einer doppelten Haushaltsführung: Aufwendungen für einen Umzug von der Zweitwohnung am Arbeitsort in die Familienwohnung, durch den eine aus beruflichem Anlass begründete dHf. beendet wird, sind WK. Das trifft auch zu, wenn ein Arbeitsplatzwechsel nicht vorliegt und private Motive zur Aufgabe des zweiten Hausstands am Arbeitsort geführt haben (BFH v. 29.4.1992 – VI R 146/89, BStBl. II 1992, 667). Zur Beendigung einer dHf. durch Umzug der Familie des ArbN erst Jahre später an dessen Beschäftigungsort s. BFH v. 21.7.1989 – VI R 129/86, BStBl. II 1989, 917.

c) Rechtsfolgen: Höhe der Werbungskosten

aa) Grundsätze

315

Sofern die berufliche Veranlassung des Umzugs nachgewiesen ist, sind für die Höhe des WKAbzugs die anfallenden Aufwendungen im Einzelnen hinsichtlich ihres WKCharakters sowie der Reichweite des Veranlassungsprinzips nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen.

Beamtenrechtliche Umzugskostengrundsätze als Leitlinie: Nach R 9.9 Abs. 2 Satz 1 LStR können allerdings bei einem beruflich veranlassten Wohnungswechsel die tatsächlichen Umzugskosten ohne weitere Prüfung bis zur Höhe der Beträge als WK abgezogen werden, die nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) und der Auslandsumzugskostenverordnung (AUV) in der jeweils geltenden Fassung als Umzugskostenvergütung gezahlt werden können. Die Prüfung, ob die einzelnen Aufwendungen WK sind, soll sich in diesem Fall erübrigen (R 9.9 Abs. 2 Satz 2 LStR). Nur wenn höhere Umzugskosten im Einzelnen nachgewiesen werden, ist zu prüfen, ob und inwieweit die Aufwendungen WK oder nicht abziehbare Kosten der Lebensführung sind (R 9.9 Abs. 2 Satz 3 LStR).

Die Richtlinienbestimmung geht auf die Rspr. des RFH zurück, wonach eine angemessene Grenze für den Abzug beruflich veranlasster Umzugskosten durch die Beträge gezogen werden könne, „die einem Beamten oder Angestellten öffentlicher Körperschaften im Fall dienstlichen Umzugs als Umzugskostenvergütung ... gezahlt werden“ (RFH v. 11.11.1936 – VIA 579/36, RStBl. 1937, 264). Der BFH hat diese Verwaltungsanweisung in ihrer jeweiligen Form unter Schätzungsgesichtspunkten insbes. hinsichtlich der beamtenrechtl. Umzugskostenpauschalen (allgemeine Erfahrungswerte) grds. gebilligt (BFH v. 30.3.1982 – VI R 162/78, BStBl. II 1982, 595, zur Berücksichtigung von Pauschalen; BFH v. 30.3.1982 – VI R 162/78, BStBl. II 1982, 595; BFH v. 6.11.1986 – VI R 135/85, BStBl. II 1987, 188).

► **Stellungnahme:** Die beamtenrechtl. Erstattungsregelungen, insbes. Pauschalierungen, können uE für die Besteuerung nur als Leitlinie und Schätzungsmaßstab dienen (BFH v. 13.7.2011 – VI R 2/11, BStBl. II 2012, 104, Indiz); sie unterliegen keiner zwangsläufigen Anwendung. Die Pauschalierung der Höhe nach macht den Grundnachweis für das Entstehen der Aufwendungen nicht durchweg entbehrlich.

Berufliche Veranlassung erforderlich: Die Verweisung auf die beamtenrechtl. Erstattungsregelungen ist dort nicht zu beachten, wo diese Regelungen mit dem allgemeinen WKBegriff des Abs. 1 Satz 1 nicht vereinbar sind (BFH v. 19.4.2012 – VI R 25/10, BStBl. II 2013, 699). Deshalb findet die Verweisung in R 9.9 Abs. 2 LStR dort ihre Grenze, wo diese Regelungen mit dem allgemeinen WKBegriff in Abs. 1 Satz 1 nicht vereinbar sind (BFH v. 7.9.1990 – VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445;

BFH v. 17.12.2002 – VI R 188/98, BStBl. II 2003, 314, zu Kosten für die Ausstattung der neuen Wohnung bei einem beruflich veranlassten Umzug; BFH v. 13.7.2011 – VI R 2/11, BStBl. II 2012, 104; H 9.9 LStH). Das Umzugskostenrecht des öffentlichen Dienstes bildet einen Teil des öffentlichen Dienstrechts und ist deshalb in nicht unwesentlichem Maße durch fürsorgerechtl. Gesichtspunkte beeinflusst, die bei der Frage nach der Abziehbarkeit von Aufwendungen keine Rolle spielen (FG Köln v. 20.11.2008 – 10 K 4922/05, EFG 2009, 460, rkr.). Deshalb ist für jede Ausgabenposition zu prüfen, ob sie – für sich betrachtet – nahezu ausschließlich beruflich veranlasst ist und zwar auch, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Die Anerkennung von WK wegen eines beruflich veranlassten Umzugs gilt nämlich nicht für alle damit verbundenen Aufwendungen (BFH v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474, Veräußerungsverlust beim Verkauf eines Eigenheims; BFH v. 30.1.2007 – XI B 83/06, BFH/NV 2007, 896; s. aber BFH v. 1.6.2004 – IX R 35/01, BStBl. II 2005, 26, Abzug im Rahmen des § 23; BFH v. 24.5.2000 – VI R 888/97, BStBl. II 2000, 586, Maklerkosten beim Erwerb eines Eigenheims; BFH v. 21.9.2000 – IV R 78/99, BStBl. II 2001, 70, Einlagerung von Möbeln; BFH v. 23.11.2000 – VI R 38/97, BStBl. II 2001, 132; Schulgeldzahlungen an eine fremdsprachige Schule im Inland; BFH v. 1.6.2004 – IX R 35/01, BStBl. II 2005, 26, zum Abzug im Rahmen des § 23; BFH v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536, Aufwendungen für umzugsbedingte Neuanschaffung von bürgerlicher Kleidung; BFH v. 19.4.2012 – VI R 25/10, BStBl. II 2013, 699, Mietentschädigung gem. § 8 Abs. 3 BUKG; s. dagegen BFH v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584: vergebliche Aufwendungen als WK).

Die Auffassung der FinVerw., dass nur bei Einzelnachweis insoweit eine Prüfung erforderlich sei (s. R 9.9 Abs. 2 Sätze 2, 3 EStR), ist uE nicht haltbar.

Steuerfreier Werbungkostenersatz: Beruflich veranlasste Umzugskosten können nur insoweit vom Stpfl. einkunftsmindernd geltend gemacht werden, als sie ihm nicht stfrei vom ArbG (oder einem sonstigen Dritten) ersetzt werden (§ 3 Nr. 13 und 16; zu Einzelheiten s. dort). Der Verzicht auf stfreien Kostenersatz gegenüber dem ArbG beeinträchtigt den WKAbzug nicht. Bei nur teilweise stfreier Kostenerstattung bilden die überschießenden Spitzenbeträge Erwerbsaufwendungen (s. auch Anm. 310).

316 bb) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Inlandsumzügen

Die FinVerw. orientiert sich bei der Bestimmung des Umfangs der abziehbaren Umzugskosten an den beamtenrechtl. Erstattungsregelungen (s. Anm. 315). Maßgebend ist für Inlandsumzüge das BUKG v. 11.12.1990 (BGBl. I 1991, 2682, s. Anh. 29 I LStR; s. auch § 3 Nr. 13 Anm. 11). Ein Einzelnachweis höherer Aufwendungen außerhalb des BUKG idR als sonstige Umzugsaufwendungen bleibt dem Stpfl. unbenommen (R 9.9 Abs. 2 Satz 3 LStR). Nicht zu beachten sind die Pauschalen nach §§ 19, 21 AUV und die Auslagen für die Anschaffung einer eigenen Wohnung nach § 9 BUKG (R 9.9 Abs. 2 Satz 1 LStR).

Katalog der abziehbaren Umzugskosten bei Inlandsumzügen nach dem BUKG: Nach § 5 Abs. 1 BUKG umfasst die Umzugskostenvergütung die Beförderungsauslagen (§ 6 BUKG), Reisekosten (§ 7 BUKG), Mietentschädigung (§ 8 BUKG), andere Auslagen (§ 9 BUKG), Pauschvergütung für sonstige Umzugsauslagen (§ 10 BUKG) und Auslagen nach § 11 BUKG.

- ▶ *Notwendige Aufwendungen zur Beförderung des Umzugsguts nach § 6 BUKG* (zu Einzelheiten s. dort).
- ▶ *Reisekosten des Umziehenden sowie der zur häuslichen Gemeinschaft gehörenden Personen nach § 7 BUKG*: Die Höhe der Kosten richtet sich nach Dienstreisegrundsätzen, sodass als Tagegeld die Pauschbeträge für Mehraufwendungen für die Verpflegung nach Abs. 4a zu beachten sind (R 9.9 Abs. 2 Satz 1 LStR). Im Übrigen sind verschiedene Restriktionen zu beachten (zB Reisekosten für höchstens zwei Tage zum Suchen und Besichtigen einer neuen Wohnung, § 7 Abs. 2 BUKG; s. dazu FG Köln v. 22.7.1986 – II K 63/86, EFG 1987, 169, rkr.). Abziehbar sind auch Fahraufwendungen des Ehepartners zum Arbeitsort des Stpfl. im Zusammenhang mit der Wohnung (BFH v. 21.8.1974 – VI R 201/72, BStBl. II 1975, 64).
- ▶ *Umzugsbedingte doppelte Mietzahlungen für Alt- und Neuwohnung einschließlich Garten und Garage nach § 8 Abs. 1, 2 BUKG*: Für die Doppelzahlungen gelten zeitliche Begrenzungen (sechs Monate für Altwohnung, drei Monate für Neuwohnung; s. dazu BFH v. 13.7.2011 – VI R 2/11, BStBl. II 2012, 104). Entgegen § 8 Abs. 3 BUKG kann bei selbstgenutztem Wohnungseigentum der Mietwert nicht als WK abgezogen werden (BFH v. 19.4.2012 – VI R 25/10, BStBl. II 2013, 699). Zur Mietausfallentschädigung s. BFH v. 1.12.1993 – I R 61/93, BStBl. II 1994, 323.
- ▶ *Notwendige ortsübliche Maklergebühren für die Vermittlung einer Mietwohnung nach § 9 Abs. 1 BUKG*: Dies gilt auch bei erfolgloser Wohnungssuche (FG Düss. v. 24.3.1994 – 14 K 4905/92 E, EFG 1994, 652, rkr.). Die bei einem Grundstückskauf angefallenen Maklerkosten sind dagegen nicht als WK abziehbar; es handelt sich um ANK (BFH v. 24.8.1995 – IV R 27/94, BStBl. II 1995, 895; BFH v. 24.5.2000 – VI R 188/97, BStBl. II 2000, 586; s. Anm. 315).
- ▶ *Auslagen für einen durch den Umzug bedingten Zusatzunterricht der Kinder des ArbN bis zu einem Höchstbetrag nach § 9 Abs. 2 BUKG*; zu den Höchstbeträgen ab 2016/2017 s. BMF v. 18.10.2016 – IV C 5 – S 2353/16/10005, BStBl. I 2016, 1147.
- ▶ *Pauschvergütung für sonstige Umzugsauslagen nach § 10 BUKG*: Die Vorschrift sieht zur Abgeltung der sonstigen Umzugskosten wegen ihrer nur schwer schätzbaren Höhe Pauschbeträge vor, die nach Familienstand gestaffelt und von der Rspr. anerkannt werden (zu den Beträgen ab 2018 – 2020 s. BMF v. 21.9.2018 – IV C 5 – S 2353/16/10005, BStBl. I 2018, 1027; zu den Beträgen 2016/2017 s. BMF v. 18.10.2016 – IV C 5 – S 2353/16/10005, BStBl. I 2016, 1147).

Nicht abziehbar sind Auslagen für Kochherde, Öfen und andere Heizgeräte nach § 9 Abs. 3 BUKG. Entsprechendes gilt wegen des idR privaten Bezugs auch für sonstige Einrichtungsgegenstände und die Renovierung der neuen Wohnung (BFH v. 7.9.1990 – VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445, mwN; BFH v. 17.12.2002 – VI R 188/98, BStBl. II 2003, 314; BFH v. 3.8.2012 – X B 153/11, BFH/NV 2012, 1956: Eine Aufteilung der Kosten nicht möglich, uE zu pauschal; H 9.9. LStH).

Anstelle der Pauschalen nach § 10 BUKG kann der Stpfl. sonstige Umzugsaufwendungen durch Einzelnachweis in angemessenem Umfang geltend machen, sofern es sich nicht um nicht abziehbare Kosten der Lebensführung handelt (s. Anm. 315).

317 **cc) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Auslandsumzügen**

Für die Bestimmung des WKUmfangs bei beruflich veranlassten Auslandsumzügen gelten Besonderheiten; Grund dafür sind die unterschiedlichen faktischen Verhältnisse gegenüber Inlandsumzügen. Maßgebend ist insoweit die auf § 14 BUKG beruhende AUV v. 26.11.2012 (BGBl. I 2012, 2349, s. Anh. 29 III LStR). Auch hier gilt, dass diese beamtenrechtl. Erstattungsregelungen für Besteuerungszwecke lediglich als Leitlinie dienen können; sie unterliegen keiner zwangsläufigen Anwendung (s. Anm. 315). Im Übrigen bleibt dem Stpfl. auch beim Auslandsumzug die Möglichkeit zum Einzelnachweis. Die AUV regelt die bei Auslandsumzügen erforderlichen Abweichungen von den allgemeinen geltenden Vorschriften über die Umzugskostenersatzung. Auslandsumzüge sind Umzüge zwischen Inland und Ausland sowie im Ausland selbst (§ 13 Abs. 1 BUKG).

Nicht abziehbar sind die Aufwendungen für die Anschaffung klimabedingter Kleidung iSd. § 11 AUV aF (BFH v. 20.3.1992 – VI R 55/89, BStBl. II 1993, 192; BFH v. 27.4.1994 – VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17; BFH v. 29.12.1994, BStBl. I 1995, 53; BFH v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536), der Wohnungsausstattung iSd. § 12 AUV aF (BFH v. 6.11.1986 – VI R 135/85, BStBl. II 1987, 188; BFH v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536) und auch der Einrichtung iSd. § 13 AUV aF. Insoweit handelt es sich um typische Lebenshaltungskosten iSv. § 12 Nr. 1 Satz 2. Siehe auch Anm. 316.

5. Weitere Anwendungsfälle

318 **a) Beteiligungen**

Grundsatz ist, dass die Kosten zum Erwerb und der Verlust einer GmbH-Beteiligung nicht zu WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit eines Gesellschafters/Geschäftsführers führt (BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198; *Bergkemper*, FR 2010, 242; BFH v. 22.2.2007 – VI B 99/06, BFH/NV 2007, 1297). Hiervon gilt auch dann keine Ausnahme, wenn eine Beteiligung in geringer Höhe für die Anstellung zwingende Voraussetzung war und die Chance einer (stfreien) Wertsteigerung nicht ernsthaft bestand. Die Grundsätze, die für den WKAbzug von verlorenen Darlehen oder Bürgschaften bei Gesellschaftern/Geschäftsführern gelten, können nicht auf den Verlust von Stammkapital übertragen werden (BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073). Siehe auch „Arbeitsplatzsichernde Aufwendungen“ in Anm. 614 und H 9.1 LStH.

Anders ist die Rechtslage, wenn ein Gesellschafter/Geschäftsführer der GmbH verlorene Zuschüsse gewährt oder Verluste übernimmt. Regelmäßig ist auch hier davon auszugehen, dass die Zahlungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Ausnahmsweise kann jedoch eine Veranlassung durch den Dienstvertrag zu bejahen sein, wenn besondere Umstände vorliegen. Erforderlich ist eine Abwägung aller Umstände des Einzelfalls, wobei die Höhe der Beteiligung eine gewichtige Indiz ist (vgl. BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073; s. auch H 9.1 „Beteiligung an Arbeitgeberunternehmen“ LStH).

319 **b) Betriebliche Veranstaltungen, Feiern, Bewirtungen**

Betriebsveranstaltungen, Verbandsveranstaltungen: Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Betriebsausflüge, Weihnachts-

feiern, Jubiläumsfeiern, Betriebssport, vgl. R 72 Abs. 2 LStR 2002) sind regelmäßig privat mitveranlasst, sodass die Aufwendungen unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 fallen. Dies gilt auch für gesellschaftliche Veranstaltungen von Berufsverbänden (R 36 LStR 2002). Werbungskosten 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 – VIII 352/86, NJW 1988, 1936, rkr.: Unfallkosten sind WK, wenn der ArbG von einem leitenden Angestellten die Teilnahme an einer Betriebsfeier verlangt; FG München v. 10.2.1984 – V 137/83 E, EFG 1984, 451, rkr.: Unfallkosten eines Soldaten auf der Fahrt zum Regimentsball sind WK). Anderes gilt nach dem FG Berlin v. 19.3.1987 – I 113/85, EFG 1987, 400, rkr., bei Fahrten zum Betriebssport. Hier führen Unfälle nicht zu WK.
- ▶ *Betriebssport*: Aufwendungen für Heilbehandlungen und der Rücktritt von einer Urlaubsreise infolge einer Verletzung beim Fußballspiel können WK sein, wenn das Spiel fester Programmpunkt einer vom ArbG ausgerichteten Fortbildungs- und Schulungsveranstaltung war (FG Rhld.-Pf. v. 24.10.1989 – 2 K 98/87, EFG 1990, 226, rkr.). Aufwendungen eines Polizeibeamten für Tennis können WK sein, wenn die Tennisstunden als Arbeitszeit angerechnet werden (FG Saarl. v. 19.3.1991 – 1 K 55/91, EFG 1991, 377, rkr.; vgl. hierzu *Rössler*, DStZ 1991, 568; *Richter*, DStZ 1991, 1519). Dagegen hat das FG Münster Tennisaufwendungen eines Polizisten nicht anerkannt (FG Münster v. 5.10.1993 – 11 K 2242/91 E, EFG 1994, 238, rkr.).
- ▶ *Betriebsausflüge*: Die Aufwendungen anlässlich eines Betriebsausflugs sind privat veranlasst (FG Köln v. 13.2.1985, NJW 1987, 2544, rkr.; FG Düss. v. 12.1.2004 – 10 K 2335/00 E, EFG 2004, 645, rkr., zu Fahrtkosten anlässlich eines Lehrerkollegiumsausflugs). Werbungskosten liegen dagegen bei den ArbN vor, die für die Organisation des Betriebsausflugs verantwortlich sind (FG Köln v. 26.10.1988 – 1 K 259/86, EFG 1989, 171, rkr.).

Feiern: Dem Abzug von Bewirtungskosten darf § 12 nicht entgegenstehen. Aufwendungen aus gesellschaftlichen Gründen sind auch dann keine WK, wenn sie in mittelbarem Zusammenhang mit dem Beruf stehen. Der BFH lässt die Kosten für die Abschiedsfeier aus dem aktiven Beruf zum WKAbzug zu (BFH v. 11.1.2007 – VI R 52/03, BStBl. II 2007, 317). Gleiches gilt für Jubiläumsfeiern mit Mitarbeitern (BFH v. 1.2.2007 – VI R 25/03, BStBl. II 2007, 459; Gartenfest mit 300 Mitarbeitern), Weihnachtsfeiern (BFH v. 6.3.2008 – VI R 68/06, BFH/NV 2008, 1316) und Betriebsfeste mit Mitarbeitern (BFH v. 10.7.2008 – VI R 26/07, BFH/NV 2008, 1831; Betriebsfest und Empfang im Anschluss an eine Antrittsvorlesung). Derartige Bewirtungen haben regelmäßig beruflichen Charakter (Dank an Mitarbeiter für geleistete Arbeit, Motivationsförderung, betrieblicher Zusammenhalt). Der Anlass der Feier und die Erfolgsabhängigkeit der Bezüge sind lediglich Indizien für eine berufliche Veranlassung (BFH v. 24.5.2007 – VI R 78/04, BStBl. II 2007, 721;

BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BFH/NV 2008, 1922; BFH v. 8.7.2015 – VI R 46/14, BStBl. II 2015, 1013; BFH v. 10.11.2016 – VI R 7/16, BStBl. II 2017, 409, betr. jeweils Geburtstagsfeier; s. auch BFH v. 20.1.2016 – VI R 24/15, BStBl. II 2016, 744, betr. Dienstjubiläum; BFH v. 18.8.2016 – VI R 52/15, BFH/NV 2017, 151, betr. Habilitationsfeier; s. § 12 Anm. 90).

Bewirtungen: Kosten für die Bewirtung von Geschäftsfreunden des ArbG unterliegen der Abzugsbeschränkung des Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116; BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11). Dabei sind die Aufzeichnungspflichten gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3 zu beachten. Der persönliche Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ist nur eröffnet, wenn der ArbN und nicht der ArbG Bewirtender ist (BFH v. 24.5.2007 – VI R 78/04, BStBl. II 2007, 721; BFH v. 19.6.2008 – VI R 48/07, BStBl. II 2008, 870). Die Bewirtung von Arbeitskollegen (sog. ArbN-Bewirtung) unterliegt der Abzugsbeschränkung nicht (BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/08, BStBl. II 2009, 11). Siehe auch § 12 Anm. 90, Anm. 593 und „Amtseinführung“ in Anm. 614.

320 c) Bürgschaftsverluste

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

Ausgaben zur Tilgung einer Bürgschaftsverpflichtung können WK sein, wenn die Übernahme der Bürgschaftsverpflichtung beruflich veranlasst war (BFH v. 29.2.1980 – VI R 165/78, BStBl. II 1980, 395; BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343; H 9.1 LStH).

Ist der Stpfl. nicht nur ArbN einer Gesellschaft, sondern auch deren Gesellschafter, kann die Übernahme einer Bürgschaft auch durch seine Gesellschafterstellung veranlasst sein. Stehen Aufwendungen mit mehreren Einkunftsarten in einem objektiven Zusammenhang, sind sie bei der Einkunftsart zu berücksichtigen, zu der sie nach Art und Weise die engere Beziehung haben. Dabei ist nicht ausgeschlossen, dass auch im Fall einer gegenwärtig ausgeübten Erwerbstätigkeit ein Erwerbserwerb wirtschaftlich vorrangig durch eine zunächst nur angestrebte Erwerbstätigkeit veranlasst und dementsprechend dieser zuzurechnen ist (BFH v. 2.3.2005 – VI R 36/01, BFH/NV 2006, 33; Zahlung aufgrund eines Schuldanerkenntnisses; BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343; BFH v. 8.7.2015 – VI R 77/14, BStBl. II 2016, 60; BFH v. 3.9.2015 – VI R 58/13, BStBl. II 2016, 305). Allerdings geht die Rspr. davon aus, dass die Übernahme einer Bürgschaft durch einen GesGf. mit nicht unwesentlicher Beteiligung am Stammkapital der Gesellschaft regelmäßig weniger durch die berufliche Tätigkeit, sondern eher durch die Gesellschafterstellung veranlasst ist. Dabei ist jedoch Voraussetzung, dass ein steuermindernder Abzug der Aufwendungen aus einer Anwendung des § 17 möglich ist (BFH v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343; BFH v. 3.9.2015 – VI R 58/13, BStBl. II 2016, 305).

d) Forderungsverlust

321

Entscheidend für den WKAbzug ist die Abgrenzung zu Verlusten im privaten Vermögensbereich.

Nur-Arbeitnehmer: Gewährt ein ArbN seinem ArbG ein Darlehen, so führt der Verlust des Darlehens zu WK, wenn der ArbN das Verlustrisiko bewusst aus beruflichen Gründen eingegangen ist, zB zur Sicherung des konkursbedrohten Arbeitsplatzes. Eine solche berufliche Veranlassung kann regelmäßig angenommen werden, wenn ein fremder Dritter – insbes. eine Bank – einen vergleichbaren Kredit nicht mehr gewährt hätte („Fremdvergleich“; vgl. BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48). Da Darlehensverluste und Bürgschaftsverluste auf vergleichbaren wirtschaftlichen Sachverhalten beruhen, sind sie beim WKAbzug gleich zu behandeln (s. Anm. 320). Entscheidend für die Zuordnung zur Privatsphäre oder zu den WK ist jeweils die Abwägung aller Umstände des Einzelfalls (BFH v. 7.5.2015 – VI R 55/14, BFH/NV 2015, 1556). 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). Un-erheblich ist, ob das Darlehen unverzinst, niedrig verzinst oder marktüblich verzinst wird. Der Abzug der WK muss in dem VZ erfolgen, in dem der ArbN die Wertlosigkeit seiner Forderung erkennt (BFH v. 13.1.1989 – VI R 51/85, BStBl. II 1989, 382, aE).

Gesellschafter/Geschäftsführer: Andere Grundsätze gelten, wenn der ArbN oder ein Angehöriger Gesellschafter des ArbG ist. Im Regelfall wird dann eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung der Darlehenshingabe vorliegen, im Einzelfall kann diese aber auch aus im Arbeitsverhältnis liegenden Gründen gewährt werden (BFH v. 7.5.2015 – VI R 55/14, BFH/NV 2015, 1556, mwN).

e) Haftung

322

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. 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 vGA beruht und deshalb seine eigenen Kapitaleinkünfte betrifft, verbietet § 12 Nr. 3 den WKAbzug (FG Münster v. 21.1.1999 – 11 K 3207/99, EFG 2000, 481, rkr.). Nach diesem Grundsatz sollten uE WK auch dann abgelehnt werden, wenn der Geschäftsführer für LSt auf sein eigenes Gehalt haftet (aA Hess. FG v. 19.11.2019 – 6 K 360/18, EFG 2020, 346, Az. BFH VI R 19/20; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 700 „Haftungsschuldner“ [8/2020]; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 19 Rz. 110 „Haftung“; FG Köln v. 20.10.1992 – 8 K 4449/88, EFG 1993, 509, rkr.; Nds. FG v. 18.3.1993 – XI 264/88, EFG 1993, 713, rkr.). Zahlungen aufgrund einer Haftung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung Dritter können bei einem GmbH-Geschäftsführer zu Erwerbsaufwendungen führen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641).

323 f) Prozess- und Beratungskosten

Prozess- und Beratungskosten teilen grds. die estl. Qualifikation des Gegenstands des Prozesses oder der Beratung. Ausschlaggebend ist, ob der Anknüpfungspunkt für die Bestimmung dieses Gegenstands des Prozesses oder der Beratung beruflich veranlasst ist (BFH v. 25.6.2009 – IX R 47/08, BFH/NV 2010, 396; BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038; BFH v. 9.2.2012 – VI R 23/10, BStBl. II 2012, 829; § 4 Anm. 874). Wird also um WK gestritten, sind auch Prozesskosten (und außergerichtliche Kosten) sofort abziehbare WK (§ 12 Anm. 136). Geht es dagegen um AHK, sind sie ebenfalls als AHK zu behandeln, die sich allenfalls über die AfA auswirken (§ 21 Anm. 300 „Prozesskosten“). Ist Gegenstand des Rechtsstreits eine Frage privater Natur, scheidet der WKAbzug gänzlich aus. Sind Prozesskosten keine WK, so kommt uU unter den Voraussetzungen des § 33 Abs. 2 Satz 4 eine Berücksichtigung als agB in Betracht (§ 33 Anm. 209 und 110; BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015, zur früheren Rechtslage). Im Erg. ist damit das stl. Schicksal der Hauptsache in vollem Umfang für den Abzug von Rechtsverfolgungskosten entscheidend. Auf den Erfolg eines Rechtsstreits kommt es insoweit nicht an, als auch vergebliche Aufwendungen WK sein können. Allerdings kann der Ausgang eines Prozesses die estl. Qualifizierung von Aufwendungen beeinflussen.

Gemischt veranlasste Aufwendungen: Sind Rechtsverfolgungskosten sowohl privat als auch beruflich veranlasst, kommt nach den allgemeinen Grundsätzen eine Aufteilung der Kosten in WK und privat veranlasste (ggf. agB) in Betracht.

Nachträgliche Erstattung von Prozesskosten durch eine Rechtsschutzversicherung oder nach Prozessgewinn durch den Gegner ändert am WKCharakter 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).

Beispiele aus der Praxis (s. auch § 4 Anm. 874):

- ▶ **Berufsbedingte Kosten:** Bei berufsbedingten bürgerlich-rechtl. oder arbeitsrechtl. Streitigkeiten, bei Steuerprozessen, soweit der Streit die Höhe des Arbeitslohns oder der WK betrifft, oder bei Dienststrafverfahren sind die Prozesskosten WK (BFH v. 9.12.2012 – VI R 23/10, BStBl. II 2012, 829, dazu *Kanzler*, FR 2012, 1163; BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038).
- ▶ **Erbschaftsstreitigkeiten:** Da der Erbfall als privater Vorgang angesehen wird (s. „Erbauseinandersetzung und Erbfolge“ in Anm. 385) sind auch alle damit zusammenhängenden Streitigkeiten privater Natur (s. im Einzelnen § 4 Anm. 874).

Strafverteidigungskosten: Werbungskosten kommen in Betracht, wenn die Straftat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen wurde (BFH v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223, dazu *Bergkemper*, FR 2008, 235; BFH v. 17.8.2011 – VI R 75/10, BFH/NV 2011, 2040). Die Straftat und der durch sie entstandene Schaden darf aber nicht nur „bei Gelegenheit“ der Berufsausübung verursacht worden sein.

324 g) Versicherungskosten

Versicherungskosten führen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 zu WK, soweit sich die Ausgaben auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Stpfl. zur Einnahme-

erzielung dienen (zu Einzelheiten s. Anm. 420 ff.). Die ausdrückliche gesetzliche Regelung ist – als Anwendungsfall des allgemeinen WK-Begriffs für einen besonders wichtigen Teilbereich – rein deklaratorischer Natur und nicht abschließend. Auch nicht vom Wortlaut der Spezialregelung erfasste Versicherungsbeiträge können daher WK sein, wenn die allgemeinen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 115 ff.) erfüllt sind. Die Problematik liegt in der Abgrenzung zu Versicherungsbeiträgen für private Risiken. Werden sowohl berufliche als auch private Risiken versichert, kommt bei Aufteilbarkeit der Prämien ein WK-Abzug in Betracht (s. Anm. 240). Siehe im Einzelnen auch § 4 Anm. 1020, § 12 Anm. 200 und § 21 Anm. 300.

Sind Versicherungsbeiträge nicht als WK anzuerkennen, kommt der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 oder 3a in Betracht (s. ABC zu § 10 Anm. 500).

Wichtige Beispielfälle:

- ▶ *Arbeitslosenversicherung*: Sonderausgaben; s. § 10 Anm. 500 „Arbeitslosenversicherung“.
- ▶ *Bauwesenversicherungsbeiträge* sind WK.
- ▶ *Berufsunfähigkeitsversicherung*: Beiträge sind idR SA (BFH v. 15.10.2013 – VI B 20/13, BFH/NV 2014, 327; mE fraglich).
- ▶ *Haftpflichtversicherungen*: Beiträge sind WK, soweit berufliche Risiken versichert werden (zB Berufshaftpflichtversicherungen von Anwälten, Ärzten, Steuerberatern). Ansonsten liegen SA vor (vgl. § 10 Anm. 500 „Haftpflichtversicherungen“).
- ▶ *Hausratversicherungen* für den privaten Haushalt sind typische Kosten der privaten Lebensführung (s. § 10 Anm. 500 „Hausratversicherungen“).
- ▶ *Krankenversicherung, Krankentagegeldversicherung*: In der Regel keine WK, da die Gefahr der Erkrankung zu den privaten Risiken der Lebensführung zählt (stRspr.; zB BFH v. 16.4.1999 – VI R 66/97, BStBl. II 2000, 408, unter II.2.c; s. ferner § 10 Anm. 155 ff.). Bei einer Versicherung nur gegen Berufskrankheiten können ausnahmsweise WK vorliegen (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101).
- ▶ *Pflegeversicherung*: Keine WK, da es sich um typische Lebensführungskosten handelt (s. § 10 Anm. 156, 172).
- ▶ *Rechtsschutzversicherungen*: Siehe „Rechtsschutzversicherungsbeiträge“ in Anm. 614.
- ▶ *Reisegepäckversicherung*: Ist der Versicherungsschutz auf Dienstreisen beschränkt, liegen Reisenebenkosten vor (s. Anm. 300). Sind auch Privatreisen mitversichert, kann die Prämie in einen beruflichen und privaten Teil zerlegt werden, wenn der Versicherer seine entsprechende Kalkulation bescheinigt (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519).
- ▶ *Rentenversicherung*: Siehe „Arbeitnehmerbeiträge“ in Anm. 614. Auch Zahlungen an die BfA zur Begr. eines Rentenversicherungsanspruchs der geschiedenen Ehefrau sind keine WK (BFH v. 19.6.2000 – VI B 30/00, BFH/NV 2000, 1467).
- ▶ *Risikolebensversicherungen*: Siehe „Risikolebensversicherungsbeiträge“ in Anm. 614.
- ▶ *Sachversicherungen* führen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 zu WK, soweit sie sich auf Gebäude und Gegenstände beziehen, die dem Stpfl. zur Einnahmeerzielung die-

nen (zB Feuer-, Wasser-, Sturm-, Glas- und sonstige Gebäudeversicherungen; Haftpflichtversicherungen für Arbeitsmittel gegen Diebstahl ua.). Zu Einzelheiten s. Anm. 420 ff.

- *Unfallversicherungen*: Siehe § 10 Anm. 175. Werden ausschließlich berufliche Unfallrisiken (Berufsunfälle, einschließlich des Risikos der Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte) versichert, liegen WK vor (vgl. BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101, mwN; BFH 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 VU ist zulässig. Darüber hinaus lässt die Verwaltung auch die Aufteilung durch Schätzung zu (BMF v. 28.10.2009 – IV C 5 - S 2332/09/10004, BStBl. I 2009, 1275, Rz. 1.1; s. auch BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385).

325–354 Einstweilen frei.

IV. Im Gesetz genannte Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7)

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

a) Einordnung der Nr. 1 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

355 aa) Überblick zu Nr. 1

Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 regelt in Ergänzung zum Grundtatbestand des Abs. 1 Satz 1 den WKAbzug für drei Aufwendungsarten:

- Schuldzinsen,
- Renten und
- dauernde Lasten,

wobei die beiden Letzteren auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen müssen. Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzung für den WKAnsatz dem Grunde nach ist der wirtschaftliche Zusammenhang mit einer Überschusseinkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7.

Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 begrenzt betragsmäßig den WKAbzug für Leibrenten als besondere Rentenform auf den steuergesetzlich in Tabellen festgeschriebenen Ertragsanteil (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG; § 55 EStDV).

356 bb) Rechtsentwicklung der Nr. 1

Vorläuferregelungen, allerdings mit stärkerem Bezug zum SABereich, enthielten insbes. § 13 Nr. 2 EStG 1920 und § 15 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 EStG 1925 (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47 [49] mwN).

Seit dem EStG 1934 werden Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten als WK gesondert erwähnt; § 9 Nr. 1 EStG 1934 stimmt wörtlich mit der heutigen Fassung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 überein.

Durch das StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) wurde im Rahmen der Neuregelung der Rentenbesteuerung der Abzug von Leibrenten der Bestimmung des § 22 angepasst (ausführl. *Welter*, Wiederkehrende Leistungen im

Zivilrecht und im Steuerrecht, 1984, 231 ff.): Abzug ab 1.1.1955 nur noch mit dem Ertragsanteil.

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Satz 2 wurde neu gefasst und dabei sprachlich verkürzt. Der Verweis auf § 22 wurde an die dortigen Änderungen durch das AltEinkG angepasst.

cc) Bedeutung der Nr. 1

357

Steuersystematische Bedeutung: Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 ist als *lex specialis* ein steuer-gesetzlich kodifizierter Anwendungsfall der vom Veranlassungsprinzip geprägten allgemeinen WKNorm des Abs. 1 Satz 1; wegen des fehlenden direkten Einnahmebezugs handelt es sich um typische mittelbare Erwerbsaufwendungen (zB BFH v. 5.3.1991 – VIII R 6/88, BStBl. II 1991, 744; s. allg. Anm. 152).

Das Tatbestandsmerkmal des wirtschaftlichen Einkunftsartenzusammenhangs ist uE deckungsgleich mit dem der objektiven und subjektiven Veranlassung durch eine stbare Erwerbstätigkeit. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 mit seiner aufwendungsspezifischen Grundaussage hat daher gegenüber Abs. 1 Satz 1 ausschließlich erläutern-den, konkretisierenden Charakter (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]; BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47 [49]). Entsprechend dem allgemeinen WKBegriff gilt Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 inhaltsgleich für sämtliche Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7.

Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 ist im Verhältnis zu Nr. 1 Satz 1 und damit auch zu Abs. 1 Satz 2 insoweit konstitutiv, als er die Anwendung einer bestimmten, gesetzlich pauschalierten Berechnungsform des in erwerbsbezogenen Leibrenten enthaltenen Zinsanteils vorschreibt (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339 [341]; *Schmitz*, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 118 ff.).

Praktische Bedeutung: Der wirtschaftliche Schwerpunkt der Regelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 liegt bei den erwerbsbezogenen Schuldzinsen, und zwar vor allem bei den Einkunftsarten VuV sowie Kapitalvermögen. Die Erlangung des Schuldzinsenabzugs ist für den Stplf. von beachtlichem ökonomischem Interesse. Die Abzugsvorschrift des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 über Renten und dauernde Lasten kommt im Wesentlichen nur bei privaten Erwerbsvorgängen betreffend ertragbringende WG in Betracht.

dd) Geltungsbereich der Nr. 1

358

Der Schuldzinsenabzug kommt in verschiedenen Ausprägungen für sämtliche Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 in Betracht, wobei der Schwerpunkt wegen des üblicherweise höheren Kreditmittelbedarfs bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und aus VuV liegt. Seit VZ 2009 ist aber nach § 20 Abs. 9 Satz 1 mit Einf. der Abgeltungsteuer der Abzug aller Aufwendungen als WK nicht mehr zulässig (§ 20 Anm. 35). Bei § 19 sind vor allem kreditfinanzierte Arbeitsmittel und Arbeitszimmer betroffen; denkbar ist zB aber auch die Finanzierung kosten-trächtiger beruflicher Fortbildungsmaßnahmen.

Der Abzug von Renten und dauernden Lasten als WK kommt im Grundsatz ebenfalls für alle Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 in Betracht. Wiederkehrende Leistungen, die als Gegenleistung für die Anschaffung von Erwerbsvermögen vereinbart werden, finden sich jedoch wegen des Investitionsvolumens

meist nur im Zusammenhang mit den Einkünften aus VuV sowie aus Kapitalvermögen.

Auslandsbeziehungen: Bei unbeschränkt Stpfl. unterliegen Schuldzinsen und wiederkehrende Leistungen dem Abzugsverbot des § 3c, wenn die Einnahmen eines im Ausland befindlichen WG aufgrund eines DBA nicht der inländ. ESt unterliegen (BFH v. 29.5.1996 – I R 15/94, BStBl. II 1997, 57; s. auch § 3c Anm. 85 „Finanzierungsaufwendungen“). Bei beschränkter StPfl. (§ 1 Abs. 4 iVm. § 49) sind nur diejenigen Schuldzinsen als WK abziehbar, die mit inländ. Einkünften wirtschaftlich zusammenhängen (§ 50 Abs. 1 Satz 1; zum WKAbzug bei beschränkter StPfl. allg. s. Anm. 15).

359 ee) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 10 Abs. 1a: Eine subsidiäre Regelung zur Abziehbarkeit wiederkehrender Leistungen stellt § 10 Abs. 1a dar, sofern es an einem wirtschaftlichen Erwerbsbezug der Aufwendungen fehlt. Nr. 1 und § 10 Abs. 1a kommen nicht zur Anwendung, soweit das vorrangige Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 greift (s. § 12 Anm. 100 ff.).

Verhältnis zu Nr. 7: Im Fall der Anschaffung von Erwerbsvermögens gegen dauernde Last schließt nach Auffassung des BFH die insoweit vorrangige Norm des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 den vollen Abzug der Zahlungen im Zeitpunkt des Abflusses aus und schreibt dafür eine Verteilung des Barwerts der dauernden Last im Wege der AfA nach § 7 vor (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; str., s. Anm. 396).

Verhältnis von Nr. 1 (Schuldzinsen) zu § 4 Abs. 4a: Die Vorschrift gilt nicht für den Abzug von Schuldzinsen als WK im Rahmen der Überschusseinkünfte (§ 9 Abs. 5, s. Anm. 590; § 4 Anm. 1040, 1043).

Verhältnis zu § 20: Schuldzinsen sind WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, soweit sie mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Gemäß § 20 Abs. 9 Satz 1 können die WK ab VZ 2009 jedoch grds. nicht (mehr) abgezogen werden. Abgezogen werden kann lediglich eine Sparer-Pauschbetrag (s. dazu BFH v. 27.8.2014 – VIII R 60/13, BStBl. II 2015, 255; zum Abzug als nachträgliche WK BFH v. 1.7.2014 – VIII R 53/12, BStBl. II 2014, 975).

b) Schuldzinsen als Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1)

aa) Begriff und Abgrenzung der einkommensteuerlichen Schuldzinsen

360 (1) Begriff der Schuldzinsen

Wirtschaftlicher Zinsbegriff: Eine steuergesetzliche Definition des Begriffs der Schuldzinsen fehlt. Die Rspr. legt den Begriff weit aus. Nach stRspr. sind Schuldzinsen alle Leistungen in Geld oder Geldeswert, die ein Schuldner für die Überlassung (Nutzung) von Kapital an den Gläubiger zu erbringen hat und darüber hinaus alle Aufwendungen zur Erlangung oder Sicherung eines Kredits, dh. Kosten, die bei wirtschaftlicher Betrachtung des Vorgangs als Vergütung für die Überlassung von Kapital angesetzt werden können (§ 4 Anm. 1050; s. im Einzelnen Anm. 385). Zu den Schuldzinsen gehören daher auch die Nebenkosten der Darlehensaufnahme und sonstige Kreditkosten (BFH v. 22.9.2005 – IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279, mwN; s. Anm. 38). Der Begriff „Schuldzinsen“ umfasst auch eine

zur vorzeitigen Ablösung eines Darlehens gezahlte Vorfälligkeitsentschädigung, denn diese ist Nutzungsentgelt für das auf die verkürzte Laufzeit in Anspruch genommene Fremdkapital (BFH v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633; s. aber Anm. 385 „Vorfälligkeitsentschädigungen“).

Auf die formale Bezeichnung des Kapitalnutzungsentgelts zwischen den Parteien kommt es nicht an. Entscheidend ist vielmehr der konkrete wirtschaftliche Leistungsgehalt (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47, mwN; BFH v. 27.7.2004 – IX R 32/01, BStBl. II 2004, 1002), zu dessen Bestimmung jedoch auch die getroffenen und durchgeführten vertraglichen Vereinbarungen herangezogen werden.

► *Nicht zu den Schuldzinsen gehören* nach stRspr. des BFH Zahlungen, mit denen Fremdwährungsdarlehen ausgeglichen werden. Sie sind demgemäß nicht als WK etwa bei den Einkünften aus VuV abziehbar. Entsprechendes gilt für Schuldzinsen zur Finanzierung dieses Verlustes (BFH v. 12.3.2019 – IX R 36/17, BStBl. II 2019, 606, mwN). Unseres Erachtens begegnet die Rspr. Bedenken. Sie ist mit dem weiten Schuldzinsbegriff nicht vereinbar. Die Zahlungen zum Ausgleich eines Kursverlustes sind wie Zinsen und Nebenkosten (zusätzlich vertragsgemäßes Entgelt für die Kapitalnutzung. Sie sind von der Tilgung zu unterscheiden und dienen deshalb nicht der Tilgung eines Darlehens. Nicht zu den Schuldzinsen gehören ferner Aufwendungen für den Verkauf eines WG zur Finanzierung eines anderen WG, Zahlungen wegen einer schenkweise abgetretenen Eigentümergrundschuld (BFH v. 18.10.1974 – VI R 175/72, BStBl. II 1975, 502). Ein Abzug als WK kommt ebenfalls nicht in Betracht, wenn die Kosten als AK zu beurteilen sind. Diese sind dann nur in Form von AfA gem. Nr. 7 auf die ND zu verteilen (BFH v. 27.7.2004 – IX R 32/01, BStBl. II 2004, 1002).

► *Zu Tilgungsleistungen* s. Anm. 361.

Werden Darlehensmittel nur teilweise zur Einkünfteerzielung verwandt, so sind die für den Kredit entrichteten Zinsen auch nur anteilig als WK abziehbar (BFH v. 9.7.2002 – IX R 65/00, BStBl. II 2003, 389).

Bedeutung von Rückgriffsansprüchen: Da es sich bei Schuldzinsen um finanzierungsbezogene Aufwendungen handelt, muss nach allgemeinen Grundsätzen eine endgültige wirtschaftliche Belastung des Stpfl. nicht vorliegen (s. eingehend Anm. 65). Ein Rückgriffsanspruch des Stpfl. wegen von ihm bezahlter Zinsen (zB als voll in Anspruch genommener Gesamtschuldner gegen die Mitschuldner, als Bürge gegen den Hauptschuldner) steht dem Abzug von WK daher nicht entgegen. Die Erstattung ist dann als Einnahme der entsprechenden Einkunftsart im Jahr des Zuflusses zu behandeln. Zu den Sonderfällen darlehensähnlicher Gestaltungen und durchlaufender Posten s. Anm. 78.

(2) Abgrenzung zur Kapitalrückzahlung

361

Zur Tilgung einer Schuld gezahlte Beträge (Tilgungsleistungen) sind begrifflich und inhaltlich keine Schuldzinsen (BFH v. 29.10.1985 – IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143). Werden Schuldzinsen und Tilgungsbeträge einheitlich geleistet, was insbes. bei Annuitäts- und Ratenkrediten der Fall ist, muss der nicht abziehbare Tilgungsanteil ausgesondert werden (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47). Fehlt eine vertragliche Vereinbarung über die Aufteilung, erfolgt die rechnerische

Ermittlung des Zinsanteils idR nach der Zinsstaffelmethode (vgl. BFH v. 26.9.1979 – VI R 82/76, BFHE 128, 539, betr. Teilzahlungskredit).

Tilgungsreihenfolge: Ist zweifelhaft, ob eine die Gesamtschuld nicht abdeckende Zahlung als Zins oder Schuldentilgung anzusehen ist, gilt regelmäßig die Anrechnungsreihenfolge des § 367 BGB (1. Kosten, 2. Zinsen, 3. Hauptleistung; BFH v. 1.7.1975 – VII B 15/74, BStBl. II 1975, 846; BFH v. 14.6.2005 – VIII R 47/03, BFH/NV 2005, 2181). Sie ist auch anzuwenden, wenn der Schuldner aufgrund seiner schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse – im Zeitpunkt der Zahlung – nicht in der Lage ist, das gesamte Kapital zurückzuzahlen (BFH v. 23.1.1964 – IV 448/60, HFR 1964, 393).

361a (3) Abgrenzung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten

Schuldzinsen und sonstige Kreditkosten gehören im Regelfall wegen des wirtschaftlich geprägten Veranlassungsprinzips nicht zu den AK (oder ANK) des kreditfinanzierten WG (BFH v. 2.8.1977 – VIII R 104774, BStBl. II 1987, 143; BFH v. 25.7.1995 – IX R 38/93, BStBl. II 1995, 835; BFH v. 25.5.1999 – VIII R 59/97, BStBl. II 2001, 226). Entsprechendes trifft auf die Herstellung eines WG zu (zu Bauzeitzinsen s. aber BFH v. 23.5.2012 – IX R 2/12, BStBl. II 2012, 674). Ein Wahlrecht des Stpfl., Schuldzinsen zu den HK oder den sofort abziehbaren WK zu rechnen, besteht bei den Überschusseinkünften nicht (BFH v. 9.11.1989 – IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460).

bb) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart

362 (1) Voraussetzungen und Rechtsfolgen

Schuldzinsen sind gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 nur WK, soweit sie mit einer der in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 angegebenen Einkunftsarten in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für erwerbsbezogene Schuldzinsen ist § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 *lex specialis* gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 (eingehender s. Anm. 357). Der Abzug von Schuldzinsen ist vor allem bei den Einkünften aus VuV von Bedeutung.

Voraussetzungen:

- ▶ *Ein wirtschaftlicher Zusammenhang* ist erforderlich, dh. ein wirtschaftlich bestimmter Veranlassungszusammenhang (s. Anm. 363); entscheidend ist hierbei vor allem der Zweck der Kreditaufnahme (s. Anm. 370).
- ▶ *Ein rechtlicher Zusammenhang* zwischen der zinsauslösenden Darlehensaufnahme und einem ertragbringenden WG, etwa durch die dingliche Belastung eines vermieteten Grundstücks mit einer Grundschuld, reicht bei abweichender wirtschaftlicher Darlehensverwendung zur Begr. des WKAbzugs nicht aus. Auch kann der wirtschaftliche Zusammenhang nicht allein durch einen bloßen Willensakt des Stpfl. begründet werden (stRspr., vgl. BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25; BFH v. 25.9.2009 – IX R 62/07, BStBl. II 2009, 459; BFH v. 24.10.2012 – IX R 35/11, BFH/NV 2013, 522; BFH v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633; BFH v. 28.2.2018 – VIII R 53/14, BStBl. II 2018, 687; BFH v. 12.3.2019 – IX R 2/18, BFH/NV 2019, 1073).

Dies entspricht den allgemeinen wirtschaftlich geprägten Grundsätzen des Veranlassungsprinzips (s. eingehend Anm. 145–149). Ebenfalls unbeachtlich für die

WKQualifikation ist ein örtlicher, zeitlicher oder sonstiger zufallsbedingter Erwerbszusammenhang (vgl. Anm. 154). Erforderlich ist aber eine Einkünfteerzielungsabsicht (BFH v. 19.1.2010 – X R 2/07, BFH/NV 2010, 1251; BFH v. 21.1.2014 – IX R 37/12, BStBl. II 2015, 631).

Rechtsfolge: Bei bestehendem wirtschaftlichen Erwerbszusammenhang sind die Schuldzinsen nach zeitlicher Maßgabe des Abflussprinzips bei der entsprechenden Einkunftsart in Abzug zu bringen (Abs. 1 Satz 2). Im Einzelfall sind allerdings die verschiedenen steuergesetzlich festgelegten Abzugsverbote und -beschränkungen zu beachten (s. als Überblick Anm. 216, 217). Allerdings muss der Stpfl. die Kosten selbst getragen haben (zur Abziehbarkeit von Schuldzinsen aus gemeinsamer Ehegatten-Finanzierung s. BFH v. 20.6.2012 – IX R 29/11, BFH/NV 2012, 1952; s. Anm. 382; § 21 Anm. 300 „Schuldzinsen“).

(2) Erwerbsbezogenes Veranlassungsprinzip und Nachweisgebot

363

Entsprechend seiner steuersystematischen Bedeutung als gesetzlich kodifizierter Anwendungsfall des allgemeinen Veranlassungsprinzips (s. Anm. 357) bedeutet der in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 verlangte wirtschaftliche Zusammenhang mit einer Einkunftsart Folgendes:

Wirtschaftliche Veranlassung: Die Schuldzinsen müssen durch eine auf stbare und stpfl. Einkünfte ausgerichtete Erwerbstätigkeit objektiv und idR auch subjektiv wirtschaftlich veranlasst sein (BFH v. 7.6.2016 – VIII R 32/13, BStBl. II 2016, 769; s. allg. zum Veranlassungszusammenhang bei WK Anm. 145 ff.). So ist ein strechtl. anzuerkennender wirtschaftlicher Zusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften aus VuV gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der Überlassung eines Vermietungsobjekts zur Nutzung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Nutzungsüberlassung gemacht werden (BFH v. 16.9.2015 – IX R 40/14, BStBl. II 2016, 78; BFH v. 6.9.2016 – IX R 19/15, BFH/NV 2017, 211). Mit der Verwendung der Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjekts wird die Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck unterstellt (BFH v. 11.10.2017 – IX R 10/17, BFH/NV 2018, 331; BFH v. 12.3.2019 – IX R 36/17, BStBl. II 2019, 606; s. Anm. 370). Maßgeblich dafür, ob ein wirtschaftlicher Erwerbszusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments, zum anderen die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrunds zur estrechtl. relevanten Erwerbssphäre (BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787, mwN; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 60/13, BStBl. II 2015, 255; BFH v. 7.6.2016 – VIII R 32/13, BStBl. II 2016, 769; BFH v. 28.2.2018 – VIII R 53/14, BStBl. II 2018, 687). Schuldzinsen sind WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, wenn der aufgenommene Kredit zum Erwerb oder zur Schaffung einer Kapitalanlage verwendet wird und der Zweck der Schuldaufnahme in der Erwerbssphäre liegt (BFH v. 27.8.2014 – VIII R 60/13, BStBl. II 2015, 255; s. Anm. 371).

Schuldzinsen sind durch eine Erwerbstätigkeit immer nur mittelbar veranlasst (s. Anm. 357); die unmittelbare Veranlassung liegt in der Begr. einer verzinslichen Verpflichtung. Die hierdurch bedingte Nähe zum Vermögensbereich hindert den WKAbzug nicht (Grundsatz der Finanzierungsfreiheit, zB BFH v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398). Eine Notwendigkeit zur Kreditaufnahme zB wegen Fehlens von Eigenmitteln muss nicht bestehen, sodass auf den Schuldzinsenabzug gestaltend Einfluss genommen werden kann (grundlegend BFH v. 8.12.1997 –

GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193, mwN; BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25; BFH v. 25.5.2011 – IX R 22/10, BFH/NV 2012, 14). Für Schuldzinsen aus privater Darlehensforderung ist kein WKAbzug zulässig (BFH v. 24.10.2012 – IX R 35/11, BFH/NV 2013, 522). Zwischen dem nach Maßgabe des § 4 Abs. 4a Satz 3 zu ermittelnden Hinzurechnungsbetrag und den Einkünften aus VuV besteht kein Veranlassungszusammenhang (BFH v. 12.7.2016 – IX R 29/15, BFH/NV 2016, 1698).

Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart: Der wirtschaftliche Zusammenhang besteht regelmäßig zu einer bestimmten Einkunftsart und – ohne gesetzliche Nennung – zu einer Einkunftsquelle (zB einem bestimmten Immobilienprojekt, einem Wertpapier; zu § 19 s. FG München v. 28.3.2017 – 2 K 1783/14, juris, rkr.), bei der die Schuldzinsen vollständig oder beschränkt in Abzug zu bringen sind. Mit der erstmaligen (dh. tatsächlichen) Verwendung einer Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjekts wird die maßgebliche Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck unterstellt (BFH v. 16.9.2015 – IX R 40/14, BStBl. II 2016, 78).

Vor allem bei vorbereitenden Schuldzinsen reicht jedoch eine klar erkennbare erwerbsbezogene Veranlassung aus, ohne dass die konkret betroffene Einkunftsart von vornherein feststeht (so auch BFH v. 5.5.1993 – X R 128/90, BStBl. II 1993, 867; grundlegend BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817). Allerdings ist der wirtschaftliche Zusammenhang nur gegeben, wenn die Darlehensmittel zu einem bestimmten Zweck aufgenommen und tatsächlich dafür auch verwendet werden. Eine bloße gedankliche Zuordnung des Stpfl. reicht nicht aus. Maßgeblich ist die tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel (BFH v. 25.5.2011 – IX R 22/10, BFH/NV 2012, 14; BFH v. 16.9.2015 – IX R 40/14, BStBl. II 2016, 78).

Zeitlicher Zusammenhang: Ein zeitlicher Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit ist für den WKAbzug nicht erforderlich (s. Anm. 154). Bei Schuldzinsen iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 kann es sich um vorbereitende, laufende oder nachträgliche Schuldzinsen handeln. Vor allem für nachträgliche Schuldzinsen hat der BFH jedoch wegen der Nähe zur steuerneutralen Vermögenssphäre den wirtschaftlichen Erwerbzusammenhang eng begrenzt (s. Anm. 372). Auch bei einem Fehlschlag der beabsichtigten Einkunftserzielung (zB Ausfall der refinanzierten Darlehensforderung oder Insolvenz der GmbH als kreditfinanziertes Beteiligungsengagement) können Schuldzinsen entsprechend den allgemeinen Grundsätzen des Veranlassungsprinzips zumindest bis zur gesicherten Kenntnis des Stpfl. von dem Fehlschlag WK darstellen (BFH v. 10.12.1992 – VIII R 98/90, BFH/NV 1993, 468, Konkurs; BFH v. 30.3.1999 – VIII R 30/96, BFH/NV 1999, 1321, Zahlungsunfähigkeit).

Nachweiserfordernisse: Der wirtschaftliche Erwerbsbezug der Schuldzinsen muss vom Stpfl. in substantiiert Form dargelegt und nachgewiesen werden; es gelten die allgemeinen Nachweiserfordernisse. Er trägt die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit einer Einkunftsart als Voraussetzung für den steuermindernden Abzug der geltend gemachten Aufwendungen (BFH v. 25.5.2011 – IX R 22/10, BFH/NV 2012, 14; BFH v. 24.10.2012 – IX R 35/11, BFH/NV 2013, 522). Die Intensität der dem Stpfl. obliegenden Darlegungs- und Nachweispflichten hängt von der Üblichkeit des begehrten Schuldzinsenabzugs ab (BFH v. 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510).

► **Nahestehende Personen:** Wegen des oftmals fehlenden Interessengegensatzes gelten besondere Nachweiserfordernisse bei Darlehensverträgen zwischen nahestehenden Personen, insbes. Angehörigen iSd. § 15 AO (BFH v. 22.2.2007 – IX R 45/06, BFH/NV 2007, 1400, mwN; BFH v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BFH/

NV 2009, 1326; BFH v. 12.5.2009 – X R 46/08, BStBl. II 2011, 24; BFH v. 24.10.2012 – IX R 35/11, BFH/NV 2013, 522; BFH v. 4.12.2018 – IX R 14/18, BFH/NV 2019, 262; FG Hamb. v. 3.11.2017 – 6 K 20/17, juris, rkr., zur Anerkennung eines Verwandtendarlehens; s. allg. § 2 Anm. 170 ff.).

Einstweilen frei.

364–369

(3) Zweck der Schuldaufnahme als Kriterium erwerbsbezogener Veranlassung

370

Nach der BFH-Rspr. ist für die Bestimmung des wirtschaftlichen Erwerbszusammenhangs der Zinsaufwendungen der alleinige oder überwiegende Zweck der Schuldaufnahme bei deckungsgleicher zweckentsprechender Verwendung maßgeblich (grundlegend BFH v. 21.11.1989 – IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213; BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]; BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275; BFH v. 12.3.2019 – IX R 36/17, BStBl. II 2019, 606; zum Sonderfall der Schuldzinsen als Fehlaufwendungen s. Anm. 371). Mit der erstmaligen Verwendung einer Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjekts wird die maßgebliche Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck unterstellt (s. Anm. 363 mwN).

Kritik: Bei der Konkretisierung des wirtschaftlichen Einkunftsartenzusammenhangs stellt die Rspr. Finalitätsaspekte in den Vordergrund und nimmt Rückgriff auf das – steuergematisch bereits überwundene – Unmittelbarkeitserfordernis. Gerade bei Schuldzinsen als typisch mittelbaren WK (s. Anm. 357) ist uE zur Grundqualifikation der Aufwendungen eine wirtschaftliche Veranlassungsanalyse entsprechend den allgemeinen Kriterien ausreichend (s. allg. zum Veranlassungszusammenhang Anm. 145 ff.); bezogen auf Schuldzinsen werden die Schwächen der Rspr. besonders deutlich bei nur mittelbar mit der Erwerbssphäre zusammenhängenden Zinsaufwendungen nach vorweggenommener Erbfolge und Erbauseinandersetzung (s. Anm. 385 „Erbauseinandersetzung und Erbfolge“).

Von der Rechtsprechung anerkannte Erwerbszwecke: Der Erwerbszweck der Schuldaufnahme ist insbes. dann zu bejahen (keine abschließende Aufzählung; s. zB BFH v. 5.5.1993 – X R 128/90, BStBl. II 1993, 867, betr. Schuldzinsenabzug zur Finanzierung des anlässlich einer Ehescheidung nach § 1587o BGB vereinbarten Versorgungsausgleichs), wenn die Kreditmittel nachweisbar zur Finanzierung folgender Vorgänge verwendet werden, und zwar unabhängig von der betroffenen Überschusseinkunftsart:

- ▶ *Zur Anschaffung oder Herstellung von ertragbringenden Wirtschaftsgütern* (zB dividendenberechtigte Wertpapiere, GmbH-Anteile (s. zB BFH v. 24.10.2017 – VIII R 19/16, BStBl. II 2019, 34 BFH v. 27.3.2018 – VIII R 1/15, BStBl. II 2019, 56); Rentenstammrechte, verpachtete Grundstücke, vermietete Gebäude) oder Erwerbsmitteln; die Abnutzbarkeit der WG und damit die stl. Berücksichtigung AHK selbst ist unerheblich; zum Sonderfall der Einbeziehung von Finanzierungsaufwendungen in die AHK s. Anm. 375. Es kann sich auch um die Finanzierung nachträglicher AHK handeln.
- ▶ *Zur Durchführung von Erhaltungsmaßnahmen* an abnutzbaren ertragbringenden WG.
- ▶ *Zur Durchführung oder Inanspruchnahme von Erwerbsleistungen*, die selbst WK darstellen (zB Grundsteuerzahlungen, Hausmeisterentgelt).

Für die Beurteilung des Erwerbszwecks maßgebender Zeitpunkt: Aus der auf die tatsächliche Verwendung fixierten Rspr. ergibt sich, dass der Erwerbszweck der Schuldaufnahme zur Begr. des WKAbzugs zum Zeitpunkt der Investitionsdurchführung vorliegen muss. Dies ist bei der Finanzierung sofort abziehbarer WK unproblematisch, da im Verwendungszeitpunkt die endgültige Rechtslage eintritt. Anderes gilt für wirtschaftsgutbezogene Kreditfinanzierungen. Eine spätere Darlehensaufnahme, bspw. zum Austausch einer ursprünglichen Eigenkapitalfinanzierung, führt bei bereits angeschafften oder hergestellten ertragbringenden WG nicht zum Schuldzinsenabzug (s. BFH v. 25.5.2011 – IX R 22/10, BFH/NV 2012, 14, mwN).

Dies ist uE als allgemeiner Grundsatz unter wirtschaftlichen Veranlassungsgesichtspunkten zu eng, falls die spätere Kreditaufnahme nicht auf rein privaten oder im sonstigen steuernutralen Bereich liegenden Erwägungen beruht, sondern finanzierungsbezogene Gründe (zB Renditeaspekte) im Vordergrund stehen (zum Wechsel des Veranlassungszusammenhangs s. Anm. 380).

Wirtschaftsgutbezogene Nachfinanzierungen sind dagegen uE möglich und steuerunschädlich. Generell kommt bei Dauerschuldverhältnissen auch ein Wechsel des steuerrelevanten Veranlassungszusammenhangs in Betracht (s. Anm. 380).

371 (4) Schuldzinsen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Schuldzinsen sind WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, soweit sie mit dieser Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Das ist der Fall, wenn der aufgenommene Kredit zum Erwerb oder zur Schaffung einer Kapitalanlage verwendet wird und der Zweck der Schuldaufnahme in der Erwerbssphäre liegt (FG München v. 27.5.2014 – 15 K 352/11, juris, rkr.). Hat der Stpfl. neben der Absicht, auf Dauer gesehen einen Überschuss zu erzielen, auch die Erwartung oder Hoffnung, mit der Kapitalanlage stfreie Vermögensvorteile zu realisieren, so steht dies dem Abzug der Schuldzinsen als WK nicht entgegen, sofern die Absicht, stfreie Wertsteigerungen zu realisieren, nur mitursächlich für die Anschaffung der Kapitalanlage ist (BFH v. 8.7.2003 – VIII R 43/01, BStBl. II 2003, 937, mwN; s. auch Anm. 185 ff.).

Allerdings können Schuldzinsen als WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ab VZ 2009 grds. nicht mehr in Abzug gebracht werden (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 60/13, BStBl. II 2015, 255, mwN; BFH v. 24.10.2017 – VIII R 19/16, BStBl. II 2019, 34; § 20 Anm. 684; zum Abzug nachträglicher WK s. Anm. 372).

371a (5) Vorab entstandene/vergebliche Schuldzinsen

Vorab entstandene (= vorbereitende) Schuldzinsen bilden unabhängig von der konkreten Zeitspanne bis zur voraussichtlichen Einnahmeerzielung bei einem ausreichend bestimmten wirtschaftlichen Erwerbzzusammenhang WK im Rahmen der Überschusseinkünfte. Der wirtschaftliche Zusammenhang ist ausreichend bestimmt, wenn der Stpfl. anhand objektiver Umstände nachweisen kann, dass er endgültig den Entschluss gefasst hat, mittels des finanzierten Objekts Einkünfte zu erzielen (stRspr., zB BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610, mwN; BFH v. 1.12.2015 – IX R 9/15, BStBl. II 2016, 335, zur Feststellung der Bebauungs- und Vermietungsabsicht; BFH v. 6.9.2016 – IX R 19/15, BFH/NV 2017, 19). Der Ent-

schluss muss sich uE nicht auf eine bestimmte Einkunftsart beziehen (s. ausführl. Anm. 162).

Typische vorab entstandene Schuldzinsen sind Bauzeitzinsen, Bereitstellungszinsen, Damnum (s. jeweils Anm. 385 unter dem entsprechenden Stichwort), Abschlussgebühren/Auffüllungszinsen für einen Bausparvertrag (s. Anm. 385 „Bauspardarlehen“), Finanzierungskosten zum Bauplatzerwerb (s. Anm. 385 „Grundstück, unbebaut“), Finanzierungskosten zur Ablösung eines Nießbrauchs (s. Anm. 385 „Nießbrauch“), Finanzierung des Einmalbeitrags einer privaten Kapital- oder Rentenversicherung, fremdfinanzierte Nachentrichtung freiwilliger Beiträge zur Angestelltenversicherung, Schuldzinsen und andere Finanzierungskosten des anlässlich einer Ehescheidung nach § 1587o BGB vereinbarten Versorgungsausgleichs (s. jeweils Anm. 385 „Versicherungsbeiträge“).

Keine vorab entstandenen Schuldzinsen sind Zinsaufwand des Eigentümers bei vorbehaltenem Wohnungsrecht/Nießbrauch (BFH v. 19.2.2019 – IX R 20/17, BFH/NV 2019, 540; anders bei ernst gemeinter Übertragungszusage (BFH v. 31.5.2000 – IX R 6/96, BFH/NV 2001, 24).

Vergebliche Schuldzinsen: Wird der nachgewiesene Erwerbszweck der Kreditaufnahme endgültig nicht erreicht, ändert dies nichts am WKAbzug der bereits entstandenen Schuldzinsen (stRspr., zB BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610, mwN; BFH v. 6.9.2016 – IX R 19/15, BFH/NV 2017, 19, zu vorab entstandenen WK bei gescheiterter Sanierung). Es gelten die allgemeinen Grundsätze zu vergeblichen WK (vgl. Anm. 165, 166). Eine Aktivierung der vom Stpfl. für eigene Finanzierungszwecke vergeblich aufgewendeten Schuldzinsen bei einem ähnlichen Investitionsobjekt kommt uE nicht in Betracht.

(6) Nachträgliche Schuldzinsen

372

Bei Wegfall des wirtschaftlichen Zusammenhangs scheidet ein weiterer Abzug von Schuldzinsen als WK aus. Ein Wegfall ist zB anzunehmen, wenn der Stpfl. das vermietete Objekt veräußert oder ausschließlich privat nutzt oder die Einkunftszielungsabsicht entfällt (BFH v. 21.1.2014 – IX R 37/12, BStBl. II 2015, 631, betr. langfristiger Leerstand; BFH v. 11.10.2017 – IX R 10/17, BFH/NV 2018, 331, betr. Veräußerung einer Immobilie vor 1999; s. *Schmitz-Herscheidt*, FR 2014, 625; zu Schuldzinsen für Darlehen, mit denen sofort abziehbare WK finanziert wurden, s. aber BFH v. 16.9.1999 – IX R 42/97, BStBl. II 2001, 528; BFH v. 12.10.2005 – IX R 28/04, BStBl. II 2006, 407). Ebenso sind Schuldzinsen für Darlehen, die zur Finanzierung von Kosten der Veräußerung aufgenommen wurden, nicht als WK abziehbar, wenn die Veräußerung nicht stbar ist (BFH v. 24.1.2012 – IX R 16/11, BFH/NV 2012, 1108).

Schuldzinsen, die erst nach Aufgabe der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit anfallen (sog. nachträgliche Schuldzinsen) können aber als WK abgezogen werden, wenn sie noch in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der früheren Einnahmeerzielung stehen (zum allgemeinen Begriff nachträglicher WK s. Anm. 170, 172).

Nachträgliche Schuldzinsen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung:

- ▶ *Rückständige Schuldzinsen* werden vom BFH als nachträgliche WK anerkannt, soweit sie auf die Zeit der einnahmeerzielungsbezogenen Nutzung des kreditfinanzierten Erwerbsvermögens entfallen, aber erst nach Ablauf der Zeit bezahlt werden (zB BFH v. 12.11.1991 – IX R 15/90, BStBl. II 1992, 289, betr. VuV; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 700 „Zinsen“ [6/2018]).

- *Schuldzinsen eines Kredits zur Finanzierung von Anschaffungskosten oder Herstellungskosten eines Gebäudes nach dessen Veräußerung*: Ein strechtl. anzuerkennender wirtschaftlicher Zusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften aus VuV ist gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der Überlassung eines Vermietungsobjekts zur Nutzung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Nutzungsüberlassung gemacht werden. Mit der erstmaligen (dh. tatsächlichen) Verwendung einer Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjekts wird die maßgebliche Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck unterstellt. Schuldzinsen, die auf Verbindlichkeiten entfallen, die der Finanzierung von AK eines zur Erzielung von Einkünften aus VuV genutzten Wohngrundstücks dienen und somit durch diese Einkünfte veranlasst sind, können nach neuerer Rspr. auch nach einer Veräußerung der Immobilie grds. weiter als nachträgliche WK abgezogen werden, wenn und soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können. Dabei ist es unmaßgeblich, ob die Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist erfolgt und gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 stbar ist oder nicht (BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635, unter Hinweis auf die sog. Surrogationstheorie; *Schmitz-Herscheidt*, FR 2014, 625; s. zur Surrogationstheorie Anm. 381). Der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang zwischen dem Darlehen und den Einkünften aus VuV setzt sich – unabhängig von der Veräußerung und mithin auch unabhängig von der Frage ihrer Steuerbarkeit – am Veräußerungspreis fort.

Die Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen steht allerdings unter dem Vorbehalt der vorrangigen Schuldentilgung (sog. Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung); denn ein Veranlassungszusammenhang von nachträglichen Schuldzinsen mit Einkünften aus VuV ist zu verneinen, wenn die Schuldzinsen auf Verbindlichkeiten entfallen, die durch den Erlös aus der Veräußerung des Immobilienobjekts hätten getilgt werden können (BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275; BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635; BFH v. 1.12.2015 – IX R 42/14, BStBl. II 2016, 332; BFH v. 11.10.2017 – IX R 10/17, BFH/NV 2018, 331; BFH v. 6.12.2017 – IX R 4/17, BStBl. II 2018, 268; BFH v. 12.9.2019 – IX B 41/19, juris; FG Münster v. 20.2.2019 – 7 K 1746/16 F, EFG 2019, 703, rkr.; s. auch zusammenfassend BMF v. 27.7.2015 – IV C 1 - S 2211/11/10001, BStBl. I 2015, 581; § 21 Anm. 98; zur früheren BFH-Rspr. s. Voraufgabe – Stand 8/2014, Lfg. 265 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Ein fortdauernder Veranlassungszusammenhang von nachträglichen Schuldzinsen mit früheren Einkünften iSd. § 21 ist zudem nicht anzunehmen, wenn der Stpfl. zwar ursprünglich mit Einkünfterzielungsabsicht gehandelt hat, seine Absicht zu einer (weiteren) Einkünfterzielung jedoch bereits vor der Veräußerung des Mietobjekts aus anderen Gründen weggefallen ist (BFH v. 21.1.2014 – IX R 37/12, BStBl. II 2015, 631; zu Vorfälligkeitsentschädigungen s. BFH v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633; BFH v. 7.6.2016 – VIII R 32/13, BStBl. II 2016, 769, zum Abzug von Swapkosten als nachträgliche Beteiligungsaufwendungen, s. Anm. 385 „Swapkosten“).

Zu dem aus einer Veräußerung erzielten „Erlös“ zählt grds. auch eine vom Stpfl. vereinnahmte Versicherungssumme aus einer Kapitallebensversicherung, wenn diese in die Finanzierung der AK einer fremdvermieteten Immobilie einbezogen und damit wesentlicher Bestandteil der Darlehensvereinbarung gewor-

den ist. Der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung verpflichtet den Stpfl. nicht, die Beendigung des Versicherungsvertrags von sich aus herbeizuführen, wenn die Versicherung weiterhin die Rückführung des verbleibenden Darlehensbetrags absichert (BFH v. 16.9.2015 – IX R 40/14, BStBl. II 2016, 78).

Schuldzinsen für Darlehen, die zur Finanzierung von Kosten der Veräußerung aufgenommen worden sind, sind nicht als WK abziehbar, wenn die Veräußerung nicht stbar ist (BFH v. 24.1.2012 – IX R 16/11, BFH/NV 2012, 1108; *Schmitz-Herscheidt*, FR 2014, 625).

▷ *Schuldzinsen für fremdfinanzierte laufende sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) nach Veräußerung des Mietobjekts*: Die genannten Grundsätze, insbes. der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung, kommen auch insoweit zur Anwendung. Voraussetzung für den nachträglichen WKAbzug von Schuldzinsen bei fremdfinanzierten sofort abziehbaren WK (Erhaltungsaufwendungen) ist danach, dass der Erlös aus der Veräußerung des Mietobjekts nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen. Bei einem rechtswirksamen Abschluss des Veräußerungsgeschäfts vor dem 1.1.2014 soll allerdings nach BMF der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung aus Gründen des Vertrauensschutzes unbeachtet bleiben, da der durch die tatsächliche Verwendung des Darlehens geschaffene Zusammenhang auch nach Aufgabe der Einkünfteerzielung für bestehen bleibend erachtet werde (BMF v. 27.7.2015 – IV C 1 - S 2211/11/10001, BStBl. I 2015, 581, Rz. 4.2).

▷ *Zu Schuldzinsen gem. § 23 Abs. 3 Satz 1 s. § 23 Anm. 289.*

Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen: Nach der geänderten Rspr. des BFH sind Schuldzinsen für die Anschaffung einer im PV gehaltenen wesentlichen Beteiligung, die auf Zeiträume nach der Veräußerung der Beteiligung oder Auflösung der Gesellschaft entfallen, nachträgliche WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787; BFH v. 29.10.2013 – VIII R 13/11, BStBl. II 2014, 251; BFH v. 5.2.2014 – X R 5/11, BFH/NV 2014, 1018). Allerdings gilt für den Zeitraum ab VZ 2009 das umfassende Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2. Danach können WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ab VZ 2009 grds. nicht (mehr) in Abzug gebracht werden (BFH v. 1.7.2014 – VIII R 53/12, BStBl. II 2014, 975).

Einstweilen frei.

373

(7) Aufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken

374

Schuldzinsen sind nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 als WK abziehbar, soweit sie mit einer bestimmten Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dient ein Gebäude nicht nur dem Erzielen von Einkünften aus VuV, sondern auch der (nicht stbaren) Selbstnutzung, und werden die Darlehensmittel lediglich teilweise zur Einkünfteerzielung verwandt, so sind auch die Darlehenszinsen nur anteilig als WK abziehbar. Der Stpfl. kann allerdings ein Darlehen mit strechtl. Wirkung gezielt einem bestimmten, der Einkünfteerzielung dienenden Gebäudeteil zuordnen (vgl. im Einzelnen BFH v. 1.4.2009 – IX R 35/08, BStBl. II 2009, 663, mwN; FG Hamb. v. 25.9.2014 – 2 K 28/14, juris, rkr.; *Heuermann*, DB 2009, 1558; *Schallmoser*, DStR 2009, 1685; § 21 Anm. 98). Eine gesonderte Zurechnung von Darlehen zu den AK eines fremdvermieteten Teils eines erworbenen und im Übrigen eigen-

genutzten Gebäudes scheidet aber aus, wenn der gesamte Kaufpreis von einem Girokonto an die Veräußerer des erworbenen Gebäudes überwiesen wird und sich auf diesem Konto Eigen- und Fremdmittel vermischt haben (BFH v. 12.3.2019 – IX R 2/18, BFH/NV 2019, 1073).

375–378 Einstweilen frei.

379 (8) Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten/-quellen

Wird ein Kredit für mehrere erwerbsbezogene Zwecke aufgenommen und verwendet, und zwar

- für mehrere Einkunftsgegenstände (Einkunftsquellen) innerhalb einer Einkunftsart (zB mehrere Immobilien),
- für Gegenstände mehrerer Einkunftsarten innerhalb der Überschusseinkünfte (zB Arbeitsmittel, Immobilien und Wertpapiere) oder
- sowohl für Überschuss- als auch für Gewinneinkünfte,

so sind die anfallenden Schuldzinsen, soweit kein dominanter Beziehungszusammenhang besteht, aufzuteilen und zuzuordnen. Die Aufteilung muss notfalls durch Schätzung (§ 162 AO) vorgenommen werden.

380 (9) Umwidmung von Darlehen (sog. Surrogationsrechtsprechung)

Für den notwendigen Veranlassungszusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften kommt es zunächst auf den ursprünglichen Zweck der Schuldaufnahme an (s. Anm. 370). Fällt dieser ursprüngliche Veranlassungszusammenhang ersatzlos weg, ist uU ein Abzug der Schuldzinsen als nachträgliche WK möglich (s. Anm. 372).

Wird dagegen der Veräußerungserlös zum Zweck der Einkunftserzielung eingesetzt und damit ein neuer Erwerbszusammenhang begründet, können nach der von der Rspr. vertretenen Surrogationsbetrachtung die für das zurückbehaltene bzw. aufrechterhaltene Darlehen gezahlten Schuldzinsen als WK bei der neuen Einkunftsquelle berücksichtigt werden (BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635; BFH v. 6.12.2017 – IX R 4/17, BStBl. II 2018, 268; *Schmitz-Herscheidt*, FR 2014, 625; § 21 Anm. 98). Der weitere Abzug der bislang auf das veräußerte WG (idR Grundstück) entfallenden Schuldzinsen als WK setzt nach der Surrogationsbetrachtung voraus, dass der Veräußerer das Surrogat, den Veräußerungserlös, zum Zweck der Einkunftserzielung – etwa durch Erwerb einer anderweitigen Quelle von Überschusseinkünften – verwendet (s. auch BFH v. 1.10.1996 – VIII R 68/94, BStBl. II 1997, 454, mwN; BFH v. 8.4.2003 – IX R 36/00, BStBl. II 2003, 706; BFH v. 17.8.2005 – IX R 23/03, BStBl. II 2006, 248; BFH v. 27.3.2007 – VIII R 28/04, BStBl. II 2007, 699; BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642; BFH v. 18.10.2011 – IX R 15/11, BStBl. II 2012, 205, betr. Schuldnerwechsel).

Zwei Fallgruppen der „Umwidmung“ des ursprünglichen Darlehenszwecks sind denkbar. Zum einen kann der Stpfl. den Erlös aus der Veräußerung eines ertragbringenden WG aufgrund einer neuen Anlageentscheidung zum Erwerb einer anderen Einkunftsquelle einsetzen. Unter diese Fallgruppe ist auch der Sachverhalt zu subsumieren, dass der Stpfl. eine empfangene Tilgungsleistung für ein von ihm gewährtes Darlehen nicht zur Tilgung seines Refinanzierungsdarlehens, sondern zur Begleichung fälliger Schuldzinsen und Kreditkosten verwendet (BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, DStR 2001, 14). Zur zweiten Gruppe zählen Fälle, in denen

ein kreditfinanziertes WG im Rahmen einer anderen Einkunftsart verwendet wird (FG Düss. v. 10.7.2018 – 10 K 1911/17 F, EFG 2018, 1541, rkr.).

Voraussetzung für eine steuerrechtlich anzuerkennende Umwidmung ist, dass

- die durch die erstmalige tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel eingetretene Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsquelle oder ggf. zur privaten Vermögenssphäre (zB durch Veräußerung oder Nutzungsänderung) eindeutig beendet worden ist,
- der Stpfl. eine neue, gleichfalls kreditfinanzierte Anlageentscheidung trifft, durch die das Objekt des Kreditbedarfs ausgewechselt wird,
- diese Änderung in der Zweckbestimmung nach außen hin, an objektiven Be-weisanzeichen feststellbar, in Erscheinung tritt (BFH v. 27.3.2007 – VIII R 28/04, BStBl. II 2007, 699).

Aufgrund dieser Voraussetzungen kann der einmal entstandene wirtschaftliche Zusammenhang der Schuldzinsen mit einer bestimmten Einkunftsart nicht durch bloße Willensentscheidung des Stpfl. hergestellt oder geändert werden (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 48/95, BFH/NV 1998, 20; BFH v. 7.7.1998 – VIII R 57/96, BFH/NV 1999, 594, mwN; BFH v. 1.9.1998 – VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599; BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642; BFH v. 18.5.2010 – X R 49/08, BFH/NV 2010, 2225). Umgekehrt setzt die Umwidmung nicht zwingend voraus, dass der Darlehensgläubiger der Änderung des Darlehenszwecks zustimmt; es handelt sich hierbei lediglich um ein gewichtiges Indiz, dessen Vorliegen jedoch entbehrlich ist, wenn die Änderung der Zweckbestimmung anderweitig nachgewiesen wird (BFH v. 7.3.1995 – VIII R 9/94, BStBl. II 1995, 697; BFH v. 1.10.1996 – VIII R 68/94, BStBl. II 1997, 454; BFH v. 27.3.2007 – VIII R 28/04, BStBl. II 2007, 699).

Verwendet der Stpfl. den Veräußerungserlös nicht vollständig wieder zur Einkunftserzielung, sondern teilweise auch privat, so können die Schuldzinsen nur noch im entsprechenden Verhältnis als WK/BA abgezogen werden (BFH v. 24.4.1997 – VIII R 53/95, BStBl. II 1997, 682; BFH v. 8.4.2003 – IX R 36/00, BStBl. II 2003, 706; BFH v. 25.2.2009 – IX R 52/07, BFH/NV 2009, 1255).

Einstweilen frei.

381

cc) Abzugsberechtigung

382

Aus dem Grundsatz der persönlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich, dass der Stpfl. die Zinsaufwendungen selbst getragen haben muss (grundlegend BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; s. allg. Anm. 40 ff.; § 21 Anm. 98). Nehmen Ehegatten gemeinsam ein gesamtschuldnerisches Darlehen zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes auf, das einem von ihnen gehört, sind die Schuldzinsen in vollem Umfang als WK bei den Einkünften aus VuV des Eigentümerehegatten abziehbar; nimmt ein Ehegatte dagegen allein ein Darlehen zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes auf, das dem anderen Ehegatten gehört, sind die Schuldzinsen nicht abziehbar, es sei denn, der Eigentümerehegatte hat sie aus eigenen Mitteln bezahlt (BFH v. 2.12.1999 – IX R 45/95, BStBl. II 2000, 310; BFH v. 20.6.2012 – IX R 29/11, BFH/NV 2012, 1852). Sind Darlehen für eine Immobilie eines Ehegatten teils von den Eheleuten gemeinschaftlich, teils allein vom Nichteigentümer-Ehegatten aufgenommen worden und wird der Zahlungsverkehr für die Immobilie insgesamt über das Konto des Nichteigentümer-Ehegatten abgewickelt, so werden aus den vom Eigentümer-Ehegatten auf dieses Konto geleiteten eigenen

Mitteln (zB Mieteinnahmen) vorrangig Schuldzinsen für die gemeinschaftlich aufgenommenen Darlehen abgedeckt (BFH v. 4.9.2000 – IX R 22/97, BStBl. II 2001, 785). Unbeachtlich ist, ob der Eigentümer-Ehegatte für das Darlehen eine selbstschuldnerische Bürgschaft übernommen oder auf dem Grundstück lastende Grundpfandrechte als Sicherheit eingesetzt hat (BFH v. 2.12.1999 – IX R 21/96, BStBl. II 2000, 312). Da es sich bei Darlehen nicht um Geschäfte des täglichen Lebens handelt, sind die Grundsätze zur Abkürzung des Vertragswegs nicht anwendbar (BFH v. 24.2.2000 – IV R 75/98, BStBl. II 2000, 314).

Soweit einem Nießbraucher die Erträge als Einkünfte zuzurechnen sind, kann der Nießbrauchsbelastete die Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb des Vermögensstamms stehen, nicht bei seinen Einkünften als WK abziehen (BFH v. 29.5.2001 – VIII R 11/00, BFH/NV 2001, 1393).

383 dd) Zeitpunkt des Abzugs

Nach den allgemeinen Grundsätzen zur zeitlichen Berücksichtigung von WK sind erwerbsbezogene Schuldzinsen in dem VZ abzusetzen, in dem sie vom Stpfl. geleistet worden sind (vgl. etwa BFH v. 25.11.1986 – IX R 51/82, BFH/NV 1987, 159; eingehend Anm. 220). Es gilt das Abfluss- bzw. Verausgabungsprinzip gem. § 11 Abs. 2, wonach sich der Stpfl. der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Schuldzinsen durch eine Leistungshandlung entledigt haben muss (s. § 11 Anm. 114; zum Abfluss im Fall der sog. Novation von Zinsen vgl. BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825). Rein formale Kontenbewegungen sind dagegen nicht ausreichend. Die tatsächliche Durchführung des vertraglich vereinbarten Schuldzinsenabzugs wird von der FinVerw. regelmäßig besonders eingehend bei Beziehungen zwischen nahestehenden Personen geprüft (s. Anm. 363).

Ob es sich um vorab entstandene, laufende oder nachträgliche Schuldzinsen handelt und sich ggf. eine Verlustsituation einstellt, ist für die zeitliche Berücksichtigung im Abflussjahr unerheblich (s. zur Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen BFH v. 16.9.2015 – IX R 40/14, BStBl. II 2016, 78; zu vorab entstandenen Schuldzinsen s. BFH v. 1.12.2015 – IX R 9/15, BStBl. II 2016, 335). Gleiches gilt für den konkreten Charakter der Schuldzinsen, bspw., ob eine laufende oder einmalige Kapitalnutzungsvergütung vorliegt (s. insbes. zum Damnum Anm. 385 „Damnum/Disagio“).

Schuldzinsenvorauszahlungen und -nachzahlungen, die ggf. zu einer progressionsbedingt gebündelten Entlastungswirkung beim Stpfl. führen, sind im Verausgabungsjahr zu berücksichtigen,

- soweit kein Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO vorliegt (s. insbes. Anm. 385 „Damnum/Disagio“ und § 11 Anm. 9) oder
- soweit keine sog. verdeckte Darlehensgewährung erfolgt (s. Anm. 221, 222).

384 Einstweilen frei.

385 ee) Anwendungsfälle

Aktien: Schuldzinsen zum Erwerb von Aktien können WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sein (zum Erwerb von GmbH-Stammeinlagen s. BFH v. 24.10.2017 – VIII R 19/16, BStBl. II 2019, 34).

Räumt ein ArbG einem ArbN Aktienoptionen als Ertrag der Arbeit ein, so sind damit zusammenhängende Aufwendungen des ArbN im Jahr der Verschaffung der verbilligten Aktien als WK zu berücksichtigen (BFH v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647, mwN). Dazu zählen Schuldzinsen. § 20 Abs. 9 ist zu beachten.

Arbeitsmittel: Werden Arbeitsmittel (zB Fachliteratur, Arbeitskleidung) vom Stpfl. unter Aufnahme eines Darlehens angeschafft oder hergestellt, so sind die Schuldzinsen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 als WK der entsprechenden Einkunftsart (insbes. § 19) zu berücksichtigen (BFH v. 21.10.1988 – VI R 18/86, BStBl. II 1989, 356; s. Anm. 519).

Arbeitszimmer: Die auf ein Arbeitszimmer im eigenen Haus anteilig entfallenden Schuldzinsen im Zusammenhang mit Krediten zur Anschaffung, Herstellung oder Renovierung der Immobilie (Gebäude sowie Grund und Boden) bilden WK, und zwar regelmäßig bei der Einkunftsart nichtselbständige Arbeit (§ 4 Anm. 1520). Ist der ArbN nicht Eigentümer des Gebäudes und übernimmt er teilweise dessen Finanzierung, so gelten die von ihm aufgewendeten Schuldzinsen bis zur Höhe der auf das Arbeitszimmer anteilig entfallenden AHK vorrangig als auf das Arbeitszimmer aufgewendet (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778; BFH v. 12.5.2000 – VI R 78/95, BFH/NV 2000, 1202; zur Ehegattenfinanzierung allg. s. Anm. 382).

Aussetzungszinsen iSd. § 237 Abs. 1 Satz 1 AO sind nach Nr. 1 als Schuldzinsen zu berücksichtigen, wenn der von der Vollziehung ausgesetzte StBescheid Steuern betrifft, die zu den AHK eines der Erzielung von Vermietungseinkünften dienenden WG gehören (BFH v. 25.7.1995 – IX R 38/93, BStBl. II 1995, 835, zur GrEst).

Bargebotszinsen, die gem. § 49 Abs. 2 ZVG bei der Zwangsversteigerung eines Grundstücks bis zum Verteilungstermin anfallen, sind aus der Sicht des Ersteigerebers nutzungsbezogene Aufwendungen und bilden daher WK bei den Einkünften aus VuV (BFH v. 29.4.1992 – XI R 3/85, BStBl. II 1992, 727).

Bauspardarlehen:

- ▶ **Abschlussgebühren** für einen Bausparvertrag bilden als zinsähnliche Geldbeschaffungskosten vorbereitende WK, falls der erforderliche ausreichend bestimmte wirtschaftliche Erwerbzusammenhang vom Stpfl. anhand objektiver Umstände nachgewiesen werden kann (BFH v. 23.2.2000 – VIII R 40/98, DStR 2000, 2037; BFH v. 1.10.2002 – IX R 12/00, BStBl. II 2003, 398; s. allg. zu vorbereitenden WK Anm. 371). Ist Zweck des Vertragsabschlusses die Erlangung eines Baudarlehens und dessen Verwendung zu immobilienbezogenen Einkunftszielungszwecken, liegen WK bei den Einkünften aus VuV vor (BFH v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355; § 21 Anm. 300 „Bausparvertrag“). Gleiches gilt für Zuteilungsgebühren und Bereitstellungsprovisionen. Die Zinserträge aus der Bauspareinlage sind entsprechend zu behandeln.
- ▶ **Schuldzinsen zur Zwischenfinanzierung** eines noch nicht zuteilungsreifen Bauspardarlehens stellen unter den gleichen Voraussetzungen wie Abschlussgebühren WK bei der Einkunftsart VuV dar. Da Zwischen- und Vorfinanzierungskredite – anders als sog. Auffüllungskredite (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 45/85, BStBl. II 1990, 975) – nicht zum Erwerb der verzinslichen Bausparforderung dienen, kommt ansonsten kein WKAbzug bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Betracht (BFH v. 18.2.1992 – VIII R 94/90, BStBl. II 1992, 1005).

Bauzeitzinsen gehören grds. zu den originären Finanzierungsaufwendungen des Herstellers eines WG (meist Gebäudes) und bilden – soweit eine Nutzung zu Zwe-

cken der Einkunftserzielung erfolgt – vorweggenommene WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 (BFH v. 7.11.1989 – IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460; BFH v. 27.7.2004 – IX R 32/01, BStBl. II 2004, 1002). Sie sind keine HK (s. aber BFH v. 23.5.2012 – IX R 2712, BStBl. II 2012, 674).

Bearbeitungsgebühren als einmalig zu leistende Nebenkosten im Zusammenhang mit der Kreditgewährung gehören zu den Schuldzinsen iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, falls das Kapital erwerbsbezogen verwendet wird.

Bereitstellungszinsen haben den Charakter von Kapitalnutzungsvergütungen und sind daher Schuldzinsen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 nach Maßgabe der allgemeinen Grundsätze (vgl. BFH v. 7.11.1989 – IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460); zur Vorauszahlungsproblematik s. „Damnum/Disagio“.

Bürgschafts- bzw. Avalgebühren: Provisionen, die vom Hauptschuldner eines Kredits für die Übernahme einer Bürgschaft gezahlt werden, haben wegen ihrer finanzierungsbezogenen Sicherungsfunktion wirtschaftlich Zinscharakter. Sie gehören daher dem Grunde nach als Geldbeschaffungskosten zu den WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1.

Cash-Pool: Wer einen als Darlehen empfangenen Geldbetrag nicht dazu nutzt, Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Vermietungstätigkeit zu begleichen, sondern ihn in einen Cash-Pool einbringt, aus dem heraus er später seine Kosten bestreitet, kann Schuldzinsen aus diesem Darlehen nicht als WK abziehen (BFH v. 29.3.2007 – IX R 10/06, BStBl. II 2007, 645).

Damnum/Disagio: Wegen seines wirtschaftlichen Charakters als Kapitalnutzungsvergütung gehört das Damnum zu den Schuldzinsen iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, sodass der erwerbsbezogene Veranlassungszusammenhang für den WKAbzug entscheidend ist (BFH v. 29.11.2006 – I R 46/05, BStBl. II 2009, 955; BFH v. 7.11.1989 – IX R 190/85, BStBl. II 1990, 439, mwN). Es kann sich in Abhängigkeit von der Sachverhaltsgestaltung um vorab entstandene oder laufende WK handeln (s. Anm. 371a).

Besonderheiten gelten für Zinsen und Disagio, die der Veräußerer eines WG dem Erwerber in Rechnung stellt. Sie können je nach Gestaltung der Geschäftsbeziehungen beim Erwerber AK des Gebäudes oder – als eigene Finanzierungskosten – sofort abziehbare WK darstellen (BFH v. 27.7.2004 – IX R 32/01, BStBl. II 2004, 1002; BFH v. 12.5.2009 – IX R 40/08, BFH/NV 2009, 1629).

► **Zeitliche Berücksichtigung:** Aufgrund von § 11 Abs. 2 Satz 3 ist, sofern die Marktüblichkeit gegeben ist (dazu BFH v. 8.3.2016 – IX R 38/14, BStBl. II 2016, 646), das ein vermietetes Objekt betreffende Damnum immer nur im Zeitpunkt seiner Zahlung als WK abziehbar. Auswirkungen ergeben sich in den Fällen eines Nutzungswechsels innerhalb des Zinsbindungszeitraums. Hat der Stpfl. das Damnum im Zeitpunkt der Zahlung in voller Höhe als WK abgezogen, ist mit Ausscheiden des finanzierten Objekts aus der Erwerbssphäre der WKAbzug im Jahr der Zahlung rückgängig zu machen (es gelten hier die allgemeinen Grundsätze zu nachträglichen Schuldzinsen, s. Anm. 372). Umgekehrt kann der Stpfl. bei einem Nutzungswechsel hin zur Erwerbssphäre den auf die Zeit der Vermietung entfallenden Teil des Damnums als vorab entstandene WK (s. Anm. 371a) im Jahr der Zahlung abziehen.

Der Stpfl. entrichtet das Damnum idR bei Einbehaltung durch das Kreditinstitut (Zeitpunkt der Belastungsbuchung) anlässlich der Gesamtauszahlung des Darlehens bzw. der ersten Darlehensrate; in Betracht kommt auch ein Einbehalt bei Valutierung der jeweiligen Darlehensrate, sodass der Abfluss zeitlich gestreckt erfolgt.

Im Fall der Vereinbarung eines Zusatzdarlehens zur Begleichung des Damnums (sog. Tilgungsstreckungsdarlehen) können bei rechtl. und wirtschaftlicher Einheit der beiden Darlehen nur die Zinsen und die zur Tilgung des Zusatzdarlehens geleisteten Teilbeträge gleich einem Damnum als WK abgesetzt werden (BFH v. 15.11.1994 – IX R 11/92, BFH/NV 1995, 669). Diese Grundsätze gelten auch, wenn das Tilgungsstreckungsdarlehen erst anlässlich einer Kreditverlängerung vereinbart wird (BFH v. 13.9.1994 – IX R 20/90, BFH/NV 1995, 293). Erstattet der Gläubiger Damnumbeträge (zB bei Verkauf des finanzierten WG), ändert dies nichts am bereits vorgenommenen WKAbzug; insoweit handelt es sich im Zeitpunkt der Erstattung um Einnahmen aus der entsprechenden Einkunftsart (BFH v. 28.3.1995 – IX R 41/93, BStBl. II 1995, 704).

Erbaueinandersetzung und Erbfolge:

- ▶ *Geerbte Schuldzinsenverpflichtung:* Rückständige Schuldzinsen des Erblassers, die bei diesem WK gebildet hätten, können vom Erben bei Zahlung ebenfalls einkunfts-mindernd berücksichtigt werden, da er als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt. Dies gilt generell bei von Rechtsvorgängern übernommenen erwerbsbezogenen Verbindlichkeiten, sodass auch der einkunftsbezogene Charakter einer Schuld des Erblassers auf den Erben übergeht (zutr. FG Hamb. v. 5.2.1987 – V 405/85, EFG 1987, 401, rkr.).
- ▶ *Kreditfinanzierte Gleichstellung von Miterben:* Die bei der Finanzierung von Ausgleichs- und Abfindungszahlungen anlässlich einer Erbaueinandersetzung vom übernehmenden Miterben zu zahlenden Schuldzinsen sind WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, falls das ins Alleineigentum übernommene WG zu Erwerbszwecken genutzt wird (zB BFH v. 26.6.1991 – XI R 5/85, BFH/NV 1992, 24). Hierbei ist es ohne Bedeutung, ob der Erbe die Gleichstellungszahlung ganz oder teilweise auch aus seinem übrigen Anteil am Nachlass hätte aufbringen können (BFH v. 9.7.1985 – IX R 49/83, BStBl. II 1985, 722). Die im Rahmen der Erbaueinandersetzung geleistete Abfindungszahlung ist stets als entgeltlicher Vorgang im Rahmen eines Leistungsaustauschs zu werten, der beim erwerbenden Miterben zu AK, beim weichenden Erben zu einem (ggf. stpfl.) Veräußerungsgeschäft führt (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837). Auf den zeitlichen Abstand zwischen Erbfall und Erbaueinandersetzung kommt es hierbei nicht an.

Die gleichen Grundsätze gelten, wenn im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge der Empfänger eines WG kreditfinanzierte Ausgleichszahlungen an potenzielle Miterben leistet.

- ▶ *Kreditfinanzierte Erbfallschulden:* Schuldzinsen im Zusammenhang mit kreditfinanzierten Pflichtteils-, Vermächtnis- und Erbersatzverpflichtungen können nach der Rspr. des BFH nicht zum Abzug als BA bzw. WK zugelassen werden. Die wirtschaftliche Belastung des Nachlasses soll für die erwerbsbezogene Veranlassung des Schuldzinsenabzugs nicht ausreichen, da der Anspruch in Bezug auf das Erwerbsvermögen nicht gegenständlich konkretisiert ist (BFH v. 2.3.1993 – VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619; BFH v. 25.11.1993 – IV R 66/93, BStBl. II 1994, 623, zum höferechtl. Abfindungsanspruch; BFH v. 13.9.1994 – IX R 104/90, BFH/NV 1995, 384, zum Pflichtteilsanspruch; zu AK bei Erbaueinandersetzung s. § 7 Anm. 153).

Geldbeschaffungskosten sind die mit der Aufnahme eines Kredits verbundenen Aufwendungen. Aufgrund des im StRecht geltenden wirtschaftlichen Zinsbegriffs

(s. Anm. 360) sind sie bei Erwerbsbezug des finanzierten Objekts als WK abziehbar (BFH v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl. II 1968, 574). Der Übergang zu den ebenfalls unter Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 fallenden Kreditnebenkosten ist fließend. Erfasst werden zB Bereitstellungs- und Zuteilungsgebühren für die Bank sowie Abschlussgebühren bei Bausparkassen. Es ist unerheblich, ob die Geldbeschaffungskosten an den Gläubiger oder einen Dritten geleistet werden, sodass auch Kreditmaklerprovisionen, Hypothekenbestellungs-, Notariats- und Reisekosten zur Kreditbesorgung nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 abziehbar sind (BFH v. 4.3.1966 – VI 258/65, BStBl. III 1966, 451).

Grundstück, unbebaut: Soweit nachweisbar ein wirtschaftlicher Einkunftsartenzusammenhang besteht (zu den allgemeinen Voraussetzungen s. Anm. 371a), was insbes. bei späterer Bebauung und Vermietung der Fall sein kann, sind die durch den Erwerb eines unbebauten Grundstücks anfallenden Schuldzinsen vorab entstandene WK. Entsprechendes gilt hinsichtlich Zinsen für fremdfinanzierte/rückständige Nebenkosten (zB Erschließungskosten).

Kontokorrent: Die durch einen einheitlichen Kontokorrentkredit veranlassten Schuldzinsen können nach Aufteilung als WK berücksichtigt werden, soweit sie erwerbsbezogen sind. Technisch kann die Aufteilung mit Hilfe der Zinsstaffelermethode, ggf. auf Basis eines anderweitigen Schätzungsverfahrens erfolgen (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193).

Kraftfahrzeug: Aufwendungen des ArbN für ein Kfz., das dieser im Rahmen einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit nutzt, sind in tatsächlicher Höhe abziehbare WK (s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1). Zu diesen Kosten zählen auch Zinsen für die Anschaffung bzw. Unterhaltung des Kfz. (s. Anm. 476). Soweit der ArbN anstelle der tatsächlichen Kosten einen pauschalen Kilometersatz für jeden gefahrenen Kilometer als WK in Ansatz bringt (s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2; Anm. 479), kommt eine zusätzliche Berücksichtigung von Schuldzinsen nicht in Betracht.

Soweit das Kfz. für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte eingesetzt wird, haben die hierauf entfallenden anteiligen Schuldzinsen zwar auch WKCharakter, sind jedoch durch die Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 abgegolten (s. Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 539).

Kursverluste: Siehe Anm. 360.

Makler- und Schätzungsgebühren gehören zu den Geldbeschaffungskosten, die durch die Aufnahme eines Darlehens für den Bau eines Hauses entstehen (BFH v. 4.3.1966 – VI 258/65, BStBl. III 1966, 451; BFH v. 19.8.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212).

Nießbrauch: Der Eigentümer kann Aufwendungen für sein mit einem lebenslanglichen Nutzungsrecht eines Dritten belastetes Grundstücks regelmäßig nicht als vorab entstandene WK bei den Einkünften aus VuV abziehen (BFH v. 19.2.2019 – IX R 20/17, BFH/NV 2019, 540).

Notargebühren zur Besicherung eines Darlehens sind Schuldzinsen iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 (BFH v. 1.10.2002 – IX R 72/99, BStBl. II 2003, 399).

Prozesskosten, die entstehen, um die Rückzahlung von bereits entrichteten, als WK abziehbaren Darlehenszinsen zu erreichen, sind ihrerseits als WK abziehbar (BFH v. 25.6.2009 – IX R 47/08, BFH/NV 2010, 396).

Prozesszinsen können WK sein (BFH v. 31.3.1987 – IX R 53/87, BFH/NV 1987, 645).

Refinanzierungskosten: Siehe „Umschuldungskosten“.

Reisekosten, die im Zusammenhang mit der Geldbeschaffung stehen, sind abziehbare WK (BFH v. 4.3.1966 – VI 258/65, BStBl. III 1966, 451).

Spekulationsgeschäft: Auch bei einem Spekulationsgeschäft sind Schuldzinsen grds. als WK abziehbar (§ 23 Abs. 3; s. § 23 Anm. 288 mwN).

Steuerliche Nebenleistungen:

- ▶ **Zinsen:** Gemäß § 12 Nr. 3 Halbs. 2 sind Nachforderungszinsen (§ 233a AO) als stl. Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) nicht abziehbar (BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25; § 12 Anm. 136). Die WKEigenschaft von Aussetzungszinsen (§ 237 AO) richtet sich nach der stl. Qualifikation der Hauptsteuerforderung. Damit sind sie nur als WK berücksichtigungsfähig, wenn die Hauptsteuerforderung zu sofort (zB GrSt) oder im Wege der Abschreibung (zB GrESt) abziehbaren WK führt (BFH v. 25.7.1995 – IX R 38/93, BStBl. II 1995, 835; BFH v. 30.1.1996 – IX R 83/90, BFH/NV 1996, 542). Stundungszinsen sind als WK abziehbar, wenn sie mit einer Einkunftsart in ausreichendem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (BFH v. 8.12.1992 – IX R 96/92, juris).

Dem Abzug von Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) steht Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a entgegen.

- ▶ **Zuschläge:** Säumniszuschläge (§ 240 AO) und Verspätungszuschläge (§ 152 AO) sind unabhängig von der zugrunde liegenden Hauptsteuerforderung niemals WK in Form von Schuldzinsen. Sie stellen zwar auch stl. Nebenleistungen dar, sind als besonders ausgestaltete steuergesetzliche Druckmittel aber kein laufzeitabhängiges Entgelt für eine Kapitalnutzung (BFH v. 14.1.1992 – IX R 226/87, BStBl. II 1992, 464).

Steuerzahlungskredite:

- ▶ **Erbschaft- und Schenkungsteuer:** Schuldzinsen für einen Kredit zur Finanzierung der beim unentgeltlichen Erwerb eines ertragbringenden WG anfallenden Erbschaft- und Schenkungsteuer sind nach Auffassung des BFH keine WK der entsprechenden Einkunftsart (zB BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27).
- ▶ **Einkommensteuer:** Da Aufwendungen im Zusammenhang mit der Finanzierung estl. nicht abziehbarer Steuern ebenfalls dem Abzugsverbot der § 12 Nr. 3 unterliegen, führen kreditfinanzierte EStZahlungen, selbst wenn die StBelastung auf klar erkennbaren Einkunftsgrundlagen und -quellen beruht, nicht zum WKAbzug hinsichtlich der als Folgekosten anfallenden Schuldzinsen (BFH v. 28.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342). Umgekehrt gilt bei Finanzierungskosten für abziehbare Steuern (zB GrSt) bzw. für stl. Nebenleistungen hierzu (zB Säumniszuschlag zu GrESt).

Swapkosten: Je nach Vertragsgestaltung ist der Abzug als Finanzierungskosten für den Erwerb der Beteiligung als WK nach Abs. 1 Satz 1 oder als Schuldzinsen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 möglich (BFH v. 7.6.2016 – VIII R 32/13, BStBl. II 2016, 769; FG Köln v. 30.1.2019 – 7 K 2736/17, juris, rkr.; FG Münster v. 20.2.2019 – 7 K 1746/16 F, EFG 2019, 703, rkr., zum Abzug von Swapzinsen als nachträgliche WK nach Veräußerung eines Mietobjekts).

Umschuldungskosten zur Erlangung eines günstigeren Kredits oder zur Ablösung eines Kredits sind grds. WK (BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642; BFH v. 12.3.2019 – IX R 36/17, BStBl. II 2019, 606, mwN).

Vermittlungsgebühr: Zu den WK können auch die Kosten der Vermittlung eines Kredits gehören (BFH v. 30.6.1999 – IX R 68/96, BStBl. II 1999, 718).

Versicherungsbeiträge:

- ▶ *Rentenversicherungen, gesetzlich:* Schuldzinsen für eine kreditfinanzierte Nachentrichtung freiwilliger Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung stellen in vollem Umfang vorweggenommene WK (s. allg. Anm. 371a) bei den sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a dar (§ 22 Anm. 85). Dies gilt unabhängig vom zeitlichen Zusammenhang mit den Rentenzahlungen und der Frage, ob der Versicherungsfall tatsächlich eintritt; die Überschusserzielungsabsicht des Stpfl. wird unterstellt. Trotz der Beschränkung der Einnahmebesteuerung auf den Ertragsanteil kommt § 3c nicht zur Anwendung, da der Zweck der Kreditaufnahme nicht in der Finanzierung der Kapitalrückzahlung, sondern des Anspruchs auf Rentenzahlung besteht.

BFH v. 21.7.1981 – VIII R 32/80, BStBl. II 1982, 41; BFH v. 5.5.1993 – X R 128/90, BStBl. II 1993, 867; BFH v. 25.6.2008 – X R 36/05, BFH/NV 2008, 2093, zum abgekürzten Vertragsweg.

- ▶ *Rentenversicherungen, privat:* Während Rspr. und FinVerw. bei der Refinanzierung der gesetzlichen Rentenversicherung die Überschusserzielungsabsicht unterstellen, muss der Stpfl. im Fall einer privaten Rentenversicherung stets seine Absicht nachweisen, auf die voraussichtliche Dauer der Versicherung einen Totalüberschuss zu erzielen. Nach der insoweit zutreffenden Rspr. genügt hierbei ein „bescheidener“ Überschuss (zB BFH v. 15.12.1999 – X R 23/95, BStBl. II 2000, 267, mwN; BFH v. 9.5.2000 – VIII R 77/97, BStBl. II 2000, 660; BFH v. 16.9.2004 – X R 25/01, BStBl. II 2006, 228; BFH v. 19.1.2010 – X R 2/07, BFH/NV 2010, 1251).

- ▶ *Kapitallebensversicherungen:* Sind die außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus einer Kapitallebensversicherung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 stpfl., gilt hinsichtlich der Finanzierungskosten das Gleiche wie für private Rentenversicherungen; entscheidendes Kriterium ist die Absicht des Stpfl., einen Totalüberschusses zu erzielen (zB BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825); s. aber ab VZ 2009 § 20 Abs. 9. Sind die Erträge aus der Kapitallebensversicherung dagegen stfrei, ist ein WKAbzug der Finanzierungskosten ausgeschlossen (zB BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698).

Dient eine Kapitallebensversicherung der Rückzahlung von Darlehen, die zum Erwerb von Mietgrundstücken aufgenommen worden sind, so sind die Zinsen für ein zur Finanzierung der Versicherungsbeiträge aufgenommenes Darlehen als WK bei den Einkünften aus VuV abziehbar. Schließt der Erwerber eines Grundstücks zur Sicherung des Kaufpreises eine Risikolebensversicherung ab, so führen allerdings die Prämien nicht zu WK (BFH v. 25.2.2009 – IX R 62/07, BStBl. II 2009, 459; BFH v. 13.10.2015 – IX R 35/14, BStBl. II 2016, 210).

- ▶ *Sonstige Versicherungen:* Bei den übrigen Sach- und Personenversicherungen (Gebäudeversicherung, Pkw-Haftpflichtversicherung, Unfallversicherung usw.) richtet sich die Beurteilung der Schuldzinsen nach dem WKCharakter der kreditfinanzierten Versicherungsbeiträge (s. auch Anm. 420).

Versorgungsausgleich: Ausgleichszahlungen, die ein zum Versorgungsausgleich Verpflichteter aufgrund einer Vereinbarung gem. § 1408 Abs. 2 BGB an seinen Ehegatten leistet, sind als WK abziehbar. Wird die Abfindungszahlung fremdfinanziert, kann der Stpfl. die dadurch entstehenden Schuldzinsen als WK bei den

Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit absetzen (BFH v. 8.3.2006 – IX R 78/01, BStBl. II 2006, 448).

Verzugszinsen sind trotz der vom Schuldner erzwungenen Kapitalüberlassung in vollem Umfang als Entgelt für eine Kapitalüberlassung auf Zeit und damit als Zinsen anzusehen (zB BFH v. 30.1.1996 – IX R 83/90, BFH/NV 1996, 542, mwN). Sie sind als WK abziehbar, wenn sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (BFH v. 14.4.1992 – VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275). Das ist nach der uE angreifbaren Auffassung der Rspr. grds. nicht der Fall, wenn die Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Prozess zur Abwehr von Gefahren für das der Einkunftserzielung dienende Vermögen entstanden sind (BFH v. 10.10.1995 – VIII R 56/91, BFH/NV 1996, 304, mwN).

Vorfälligkeitsentschädigungen, die dem Schuldner für die vorzeitige Kündigung eines zu Erwerbszwecken eingesetzten Darlehens seitens des Kreditinstituts in Rechnung gestellt werden, fallen als Kreditnebenkosten unter den stl. Schuldzinsenbegriff (BFH v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633). Ihre Abziehbarkeit als WK richtet sich danach, aus welchem Grund der Stpfl. das Darlehen vorzeitig gekündigt hat. Beabsichtigt er, dasselbe Erwerbsvermögen weiterhin zur Einkunftserzielung einzusetzen, handelt es sich bei der Vorfälligkeitsentschädigung um abziehbare Umschuldungskosten (BFH v. 6.12.2005 – VIII R 34/04, BStBl. II 2006, 265).

Soll das Vermögen dagegen veräußert oder sonst außerhalb der Erwerbssphäre genutzt werden, kommt allerdings ein WKAbzug nicht in Betracht. Nach Auffassung des BFH wird in einem solchen Fall der wirtschaftliche Zusammenhang mit einer bisherigen Vermietungstätigkeit überlagert bzw. ersetzt von einem neuen, durch die Veräußerung ausgelösten Veranlassungszusammenhang (s. im Einzelnen BFH v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633, mwN; FG Bremen v. 15.11.2017 – 1 K 105/17, juris, rkr.; FG München v. 27.2.2018 – 2 K 1724/16, juris, rkr.). Auch soweit Vorfälligkeitsentschädigungen als Finanzierungskosten eines neu erworbenen Mietobjekts geltend gemacht werden, scheidet nach geänderter Rspr. des BFH ein WKAbzug aus (BFH v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633).

Wertpapiere, Beteiligungen und andere Kapitalvermögenswerte: Zinsaufwendungen für Darlehen zum Erwerb von GmbH-Beteiligungen, Aktien, festverzinslichen Wertpapieren uÄ bilden unabhängig von den kalenderjährlichen Einnahmen entsprechend dem Veranlassungsprinzip WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 regelmäßig bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (zur Ausnahme s. „Aktien“), falls längerfristig („auf Dauer gesehen“; unbestimmter Rechtsbegriff) ein steuerrelevanter Überschuss erzielt werden kann; die Absicht zur Realisierung nicht stbarer Wertsteigerungen in der Vermögensebene darf nur nicht im Vordergrund des Engagements stehen. Auch wenn das Verhältnis zwischen stpfl. Ertrag und nicht stbarer Wertsteigerung feststeht, sind die Zinsen gänzlich entweder der Vermögenssphäre oder der Kapitalnutzung zuzuordnen. Die gleichen Beurteilungsgrundsätze gelten bei der Finanzierung anderer Kapitalvermögenswerte (zB typische stille Beteiligung – s. dazu FG München v. 27.5.2014 – 15 K 352/11, juris, rkr. – Investmentanteile oÄ). Ab VZ 2009 ist § 20 Abs. 9 zu beachten.

Werden in einem einheitlichen Erwerbsvorgang Wertpapiere teils mit Kredit, teils mit Eigenmitteln angeschafft, ist die Kapitalanlage nicht in einen eigen- und einen fremdfinanzierten Anteil aufzuteilen (BFH v. 8.7.2003 – VIII R 43/01, BStBl. II 2003, 937).

Bei der Prüfung der Überschusserzielungsabsicht stellt die Rspr. grds. auf das einzelne Wertpapier ab (zB BFH v. 24.3.1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18). Erwirbt der Stpfl. verschiedene Wertpapiere bei einheitlicher Finanzierung, müssen die Zinsen auf die einzelnen Wertpapiere aufgeteilt werden (zB durch Verhältnisrechnung, Zinsstaffelmethode, Schätzung). Eine Aufteilung ist dagegen nicht erforderlich, wenn gleichartige Wertpapiere teils mit Eigenmitteln und teils mit Kreditmitteln finanziert werden.

Zinsbegrenzungsprämien bei variabel verzinslichen Darlehen gehören – ebenso wie das Damnum – zu den laufzeitbezogenen zinsähnlichen Aufwendungen (BFH v. 24.11.1999 – X R 144/96, BStBl. II 2000, 263). Aufgrund des Abflussprinzips (§ 11 Abs. 2) ist die Prämie grds. in voller Höhe im Zeitpunkt ihrer Zahlung als WK abziehbar (BMF v. 19.4.2000 – IV C 3 - S 2225a - 26/00, BStBl. I 2000, 484).

Zugewinnausgleich: Der Eigentümer eines Mietwohngrundstücks kann Schuldzinsen für ein Darlehen, das er zur Erfüllung seiner auf dem Wert des Grundstücks beruhenden Verpflichtung zum Zugewinnausgleich aufgenommen hat, nicht als WK bei VuV abziehen (BFH v. 8.12.1992 – IX R 68/89, BStBl. II 1993, 434; BFH v. 11.5.1993 – IX R 25/89, BStBl. II 1993, 751, jeweils betr. VuV).

386–389 Einstweilen frei.

c) Renten und dauernde Lasten als Werbungskosten

(Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1)

390 aa) Einordnung

Zu den WK iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 gehören neben Schuldzinsen auch auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (BFH v. 18.5.2010 – X R 3233/01, BStBl. II 2011, 675).

Bedeutung: Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 regelt die Grundqualifikation bestimmter wiederkehrender Leistungen als Erwerbsaufwendungen bei den Überschusseinkünften. Gegenüber Abs. 1 Satz 1 hat Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 ausschließlich deklaratorischen Inhalt, sodass die allgemeinen Grunderfordernisse und Abgrenzungen des Veranlassungsprinzips gelten. Zur Abgrenzungsfunktion des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 betr. Leibrenten als spezieller Rentenform s. Anm. 400.

Geltungsbereich: Wegen des erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhangs mit einer Einkunftsart scheiden Unterhalts- und Versorgungsleistungen (s. § 10 Anm. 240 ff.) für den WKAbzug aus. Dagegen bilden vor allem solche wiederkehrenden Leistungen Erwerbsaufwendungen, die als teil- oder vollentgeltliche Gegenleistungen für den Erwerb von zu Einkunftserzielungszwecken eingesetzten WG (zB Mietwohngrundstücken) oder zur Ablösung von solche WG betreffenden Nutzungsrechten (zB Nießbrauch) vereinbart worden sind. In der Praxis handelt es sich insbes. um Veräußerungsleibrenten oder veräußerungsbedingte dauernde Lasten; Veräußerungszeitrenten werden von der Rspr. dagegen regelmäßig als Raten aufgefasst und behandelt (s. Anm. 391). Darüber hinaus kommen als WK auch durch die Einkunftserzielung veranlasste wiederkehrende Schadensersatzleistungen in Betracht. Renten und dauernde Lasten, die keine WK sind, können uU als SA gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a oder als agB iSd. § 33 geltend gemacht werden.

Abzugsberechtigung: Der Stpfl. kann als WK nur solche wiederkehrenden Leistungen abziehen, die er als Schuldner bzw. als dessen Rechtsnachfolger aus beson-

deren Verpflichtungsgründen geleistet hat; zur Problematik von Drittaufwendungen vgl. allg. Anm. 43.

bb) Begriff und Abgrenzung der auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten

(1) Begriff der Renten und dauernden Lasten

391

Renten iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 sind auf Lebenszeit (sog. Leibrenten) oder für eine gewisse Dauer (sog. Zeitrenten; s. dazu § 24 Anm. 81) regelmäßig wiederkehrende, gleichmäßige, nach Zahl oder Wert bestimmte Leistungen (Aufwendungen), die in Geld oder vertretbaren Sachen bestehen und auf einem einheitlichen Rechtsgrund oder Entschluss beruhen (BFH v. 19.8.2008 – IX R 56/07, BStBl. II 2010, 24, zur Leibrente). Durch die Loslösung des Rentenbegriffs vom Zivilrecht hat das einschränkende zivilrechtl. Merkmal des Rentenstammrechts strechtl. keine Bedeutung mehr (vgl. zu den einzelnen Begriffsmerkmalen und Ausprägungsformen § 22 Anm. 262 ff.). Eine einheitliche Rente ist nicht in eine Zeitrente und in eine durch den Ablauf der Mindestlaufzeit aufschiebend bedingte Leibrente aufzuspalten (BFH v. 19.8.2008 – IX R 56/07, BStBl. II 2010, 24).

Zeitrenten sind von Raten (Kaufpreisraten) abzugrenzen (zu Kaufpreisraten s. § 24 Anm. 81; s. auch BFH v. 29.10.1974 – VIII R 131/70, BStBl. II 1975, 173; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 215 [Stand 5/2016]).

Dauernde Lasten: Eine dauernde Last ist ebenso wie die Rente durch eine regelmäßige Wiederkehr gekennzeichnet, unterscheidet sich von der Rente aber dadurch, dass die einzelnen Leistungen nicht in gleichmäßiger Höhe anfallen (s. § 10 Anm. 271).

Bedeutung der Abgrenzung: Während Leibrenten gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 mit dem tabellenmäßig festgelegten Zinsanteil (Ertragsanteil) einkunftsmindernd berücksichtigt werden können (s. Anm. 400), muss bei Zeitrenten und dauernden Lasten der allein abziehbare Zinsanteil pro rata temporis bestimmt werden; der Wortlaut des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1, der bei Zeitrenten und dauernden Lasten für eine volle Abziehbarkeit spricht, ist insoweit einschränkend auszulegen (s. Anm. 396).

Der Barwert der Rente ist dagegen AK, auf die beim Erwerb eines der Einkünfteerzielung dienenden WG AfA als WK Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 geltend gemacht werden kann (s. dazu BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227 Rz. 69 ff.).

(2) Besonderer Verpflichtungsgrund

392

Für den WKAbzug von Renten und dauernden Lasten ist neben dem Zusammenhang mit einer Einkunftsart (s. Anm. 393) das Vorliegen eines besonderen Verpflichtungsgrunds als weiteres Tatbestandsmerkmal zwingend erforderlich (Gleiches gilt etwa auch für § 10 Abs. 1a Nr. 2; s. eingehend § 10 Anm. 272, 247). Rechtsgrundlage hierfür sind im WKBereich vor allem vertragliche Vereinbarungen (zB bei erwerbsbezogenen Veräußerungsrenten) oder gesetzliche Vorschriften (etwa bei Schadensrenten); freiwillig eingegangene vertragliche Vereinbarungen schließen wegen § 12 Nr. 2 den WKAbzug von vornherein aus. Als besondere Verpflichtungsgründe kommen auch Hoheitsakte, letztwillige Verfügungen oder andere testamentarische Vereinbarungen in Betracht.

393 (3) **Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart**

Auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten können nur als WK berücksichtigt werden, soweit sie mit einer Überschusseinkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (zur Verfassungsmäßigkeit der Qualifizierung der Altersvorsorgeaufwendungen als SA s. BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 837). Für solchermaßen bestimmte wiederkehrende Leistungen ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 *lex specialis* gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1, allerdings lediglich mit deklaratorischem Inhalt, sodass die allgemeinen Grundsätze des Veranlassungsprinzips mit den entsprechenden verfahrensrechtl. Nachweisgeboten gelten (vgl. auch Anm. 357). Dies bedeutet aus der Sicht des Verpflichteten:

Wiederkehrende Leistungen stehen mit einer Überschusseinkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang, wenn sie auf einer Erwerbshandlung beruhen (zB wiederkehrende Schadensersatzleistungen) oder Gegenleistung (s. dazu § 12 Anm. 108) für die Erlangung oder Nutzbarmachung von Erwerbsvermögen sind. Das ist nicht der Fall bei einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 2; § 10 Anm. 240 ff.) und bei Unterhaltsrenten (s. § 12 Nr. 2; § 12 Anm. 115).

Rechtsgeschäfte unter fremden Dritten, bei denen wiederkehrende Leistungen die Gegenleistung für erlangtes Erwerbsvermögen sind, begründen idR aufgrund ihrer Entgeltlichkeit einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den wiederkehrenden Leistungen und der betroffenen Überschusseinkunftsart. Zu denken ist hier insbes. an die Übertragung von Vermögensgegenständen (zB Mietwohngrundstücke) und an die Einkunftserzielung ermöglichende Rechtsverzichte (zB Nießbrauchs-, Wohnrechte). Bei Angehörigenverträgen muss sichergestellt sein, dass die Aufwendungen durch die Erwerbstätigkeit veranlasst sind und nicht auf privaten Gründen beruhen (s. Anm. 614 „Angehörigenverträge“; s. auch Anm. 363 mwN).

Zusammenhang mit bestimmter Einkunftsart: Der Veranlassungszusammenhang besteht in aller Regel zu einer bestimmten Überschusseinkunftsart und zu einer Einkunftsquelle (etwa einer vermieteten Immobilie), bei der die wiederkehrenden Leistungen im Rahmen der Einkunftsermittlung in Abzug zu bringen sind (zur Höhe des Abzugs s. Anm. 396; BFH v. 11.12.2018 – VIII R 7/15, BStBl. II 2019, 231, zur Notwendigkeit der Einkünfteerzielungsabsicht). Wegen der langfristigen Ausrichtung wiederkehrender Leistungen dürfte auch bei vorab entstandenen Renten und dauernden Lasten zumindest die betroffene Einkunftsart von vornherein feststehen; zwingend ist dies aber aus steuersystematischen Gründen nicht (zu vorbereitenden WK allg. vgl. Anm. 162–166). Bei einkunftsartenübergreifender Begr. einer wiederkehrenden Leistung ist eine Aufteilung ggf. im Wege der Schätzung zulässig und geboten (zB Erwerb von Immobilien und Kapitalvermögen gegen Leibrente; BFH v. 11.12.2018 – VIII R 7/15, BStBl. II 2019, 231). Leibrentenzahlungen aufgrund einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge sind weder als WK noch als SA abziehbar (FG Bremen v. 25.10.2018 – 1 K 165/17 (3), juris, rkr.; s. Anm. 392).

► **Zeitlicher Zusammenhang:** Der WKAbzug verlangt keinen zeitlichen Zusammenhang mit steuerrelevanten Einnahmen (s. Anm. 154). Renten und dauernde Lasten mit WKCharakter kommen daher in Gestalt vorab entstandener, laufender oder nachträglicher Aufwendungen vor, wobei entsprechend dem Veranlassungsprinzip die allgemeinen Beurteilungsgrundsätze gelten

(s. eingehend Anm. 161–172). Der Veranlassungszusammenhang kann im Zeitablauf wechseln (zB bei Rentenzahlungen nach Immobilienveräußerungen, vgl. BFH v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339). Vorab entstandene WK liegen etwa vor bei Kauf eines Baugrundstücks auf Leibrentenbasis; bei einer derartigen Fallkonstellation kommen auch abziehbare Fehlaufwendungen in Betracht (zB bei finanzierungsbedingter Aufgabe der ursprünglich bestehenden Bebauungsabsicht; vgl. zu Schuldzinsen Anm. 371a und allg. Anm. 165). Nach Verwertung der Einkunftsgrundlage (zB durch Verkauf, Schenkung, Zwangsversteigerung) sind fortzuzahlende wiederkehrende Leistungen nicht mehr als WK abziehbar.

Einstweilen frei.

394–395

cc) Durchführung des Werbungskostenabzugs

(1) Höhe des Abzugs

396

Da Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 ausdrücklich nur für Leibrenten eine Abzugsbegrenzung der Höhe nach vorschreibt (s. Anm. 400), gilt für die anderen Gestaltungsformen wiederkehrender Leistungen (Zeitrenten und dauernde Lasten) nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 dem Grundsatz nach eine unbeschränkte Abziehbarkeit (zu den steuergesetzlich festgelegten Abzugsverboten und -beschränkungen s. als Überblick Anm. 216, 217). Entgegen dem Gesetzeswortlaut beschränken Rspr. und Verwaltung jedoch auch bei Zeitrenten und dauernden Lasten im Rahmen von Erwerbsgeschäften die Abziehbarkeit (zu Einzelheiten s.u.).

Erwerbsbezogene Leibrenten kann der Verpflichtete gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 nur mit einem tabellenmäßig festgelegten Ertragsanteil einkunstmindernd berücksichtigen (BFH v. 19.8.2008 – IX R 56/07, BStBl. II 2010, 24). Dieser pauschal ermittelte Zinsanteil ergibt sich aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a und § 55 Abs. 2 EStDV. Zu Einzelheiten der Ermittlung s. Anm. 400; im Übrigen gelten die für die Rentenbesteuerung beim Empfänger festgelegten Grundsätze.

► *Tilgungsanteile einer Leibrente*: Die Abzugsbeschränkung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 besagt nichts über den WKAbzug des in den einzelnen Leibrentenzahlungen enthaltenen Tilgungsanteils. So bildet bei Veräußerungsleibrenten der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ermittelte Barwert die AK des erworbenen WG, die bei Abnutzbarkeit über die AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7ff. geltend gemacht werden können. Der Wegfall der Rente durch Tod des Rentenberechtigten lässt die ursprünglich ermittelten AK unberührt; es handelt sich insbes. um kein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47).

Tilgungsanteile einer Leibrente können unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 auch sofort abziehbare WK sein. Zu denken ist hier etwa an wiederkehrende Schadensersatzleistungen in Leibrentenform, größere Erhaltungsmaßnahmen an einem Mietgebäude, die vom Stpfl. über Leibrentenzahlungen begleichen werden, oder Abstandszahlungen in Form von Leibrenten, die bei Einmalzahlung sofort abziehbare WK wären (BFH v. 25.2.1975 – VIII R 115/70, BStBl. II 1975, 730).

Erwerbsbezogene Zeitrenten und dauernde Lasten unterliegen anders als Leibrenten nicht der Abzugsbeschränkung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2. Trotzdem

verneint die Rspr. bei derartigen Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung den vollen WKAbzug des Zahlungsbetrags.

- ▶ *Zeitrenten* sind nach Auffassung des BFH nur mit dem Zinsanteil stpfl. (BFH v. 26.11.1992 – X R 187/87, BStBl. II 1993, 298). Entsprechend sind die Rentenzahlungen auch nur mit dem Zinsanteil abziehbare WK iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2. Die in den jährlichen Zahlungen enthaltenen Zinsanteile werden in der Weise ermittelt, dass von der jährlichen Gesamtleistung die jährliche Barwertminderung (Tilgungsanteil) abgezogen wird. Darüber hinaus kann der Zinsanteil in Einzelfällen in Anlehnung an die Tabelle des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb ermittelt werden.
- ▶ *Erwerbsbezogene dauernde Lasten* ordnet die Rspr. zwar den wiederkehrenden Leistungen zu, verneint jedoch den uneingeschränkten WKAbzug. Sie begründet dies damit, dass Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 für die dort genannten Aufwendungen keine über die Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 hinausgehende gesonderte (vorrangige) Abzugsmöglichkeit regelt, sondern nur beispielhaft Anwendungsfälle der allgemeinen WKDefinition aufzählt. Aus diesem Grund soll im Fall von Anschaffungen gegen dauernde Last die insoweit vorrangige Norm des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 den vollen Abzug der Zahlungen ausschließen und eine Verteilung des Barwerts der dauernden Last auf die Gesamtnutzungsdauer im Wege der AfA vorschreiben (grundlegend BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; BFH v. 18.10.1994 – IX R 46/88, BStBl. II 1995, 169). Lediglich der in den Leistungen enthaltene Zinsanteil ist nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 sofort abziehbar. Diese Rspr. wird zwar von der FinVerw. akzeptiert (BMF v. 16.9.2004 – IV C 3 - S 2255 - 354/04, BStBl. I 2004, 922 Rz. 65 ff.), ist jedoch zu Recht nicht unumstritten (s. *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 161; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 220 [6/2018]; BMF v. 16.9.2004 – IV C 3 - S 2255 - 354/04, BStBl. I 2004, 922, Rz. 65 ff.; BMF v. 11.2.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 72 ff.).

397 (2) Zeitpunkt des Abzugs

Die in den wiederkehrenden Leistungen enthaltenen WKAnteile sind gem. § 11 Abs. 2 im Kj. der Zahlung abzuziehen (sog. Abflussprinzip; vgl. eingehend Anm. 220–222). Dies gilt auch im Fall von Voraus- und Nachzahlungen, soweit im Einzelfall nicht ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt. Bei Zahlung wiederkehrender Leistungen um das Jahresende muss die Sonderregelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 beachtet werden.

Bei Vereinbarung erwerbsbezogener wiederkehrender Leistungen zwischen einander nahestehenden Personen ist die tatsächliche Vertragsdurchführung besonders zu prüfen (s. allg. § 2 Anm. 170 ff., zu wiederkehrenden Leistungen § 22 Anm. 100).

398–399 Einstweilen frei.

400 d) Begrenzung des Abzugs für Leibrenten auf den Ertragsanteil (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2)

Rechtsentwicklung und Bedeutung: Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 enthält für Leibrenten (zum Begriff s. Anm. 391; § 22 Anm. 262 ff.) eine spezielle Abzugsbegrenzung im WKBereich, die mit Geltung ab dem VZ 1955 durch das StNG v. 16.12.1954 eingefügt wurde (zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit s. BFH v. 16.12.1997 – VIII R

38/94, BStBl. II 1998, 339 [341]). Die Vorschrift ist insoweit konstitutiv, als sie die Anwendung einer bestimmten, gesetzlich pauschalierten Berechnungsform des in erwerbsbezogenen Leibrenten enthaltenen Zinsanteils vorschreibt (*Schmitz*, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 118 ff.; zur unterschiedlichen Abziehbarkeit wiederkehrender Leistungen s. Anm. 396). Gesetzestechisch bedient sich Nr. 1 Satz 2 aus Vereinfachungsgründen der Rechtsverweisung.

Verweisung auf § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb: Nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb gehören zu den wiederkehrenden Bezügen iSd. Nr. 1 Satz 1 der Vorschrift ua. Leibrenten. Diese Bezüge unterliegen nicht mit ihrem vollen Betrag der Besteuerung. Leibrenten, die nicht der Basisversorgung zuzurechnen sind und die damit nicht unter § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa fallen und bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind, unterliegen gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb mit dem Ertragsanteil der Besteuerung; § 22 Anm. 301 ff.; zur Öffnungsklausel nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 s. § 22 Anm. 311 ff.

Die Ermittlung des Ertragsanteils bei Leibrenten bestimmt sich nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Sätze 3–5. Satz 4 der Vorschrift enthält eine Tabelle, aus der der Prozentsatz des Ertragsanteils abgelesen werden kann (im Einzelnen § 22 Anm. 324). Nach Satz 5 der Vorschrift ist in bestimmten Fällen die Ertragsermittlung durch eine RechtsVO zu regeln. Dies ist durch § 55 EStDV geschehen (s. im Einzelnen § 22 Anm. 327; zu den nicht geregelten bzw. besonderen Fällen der Ermittlung des Ertragsanteils s. § 22 Anm. 328 ff.).

Werbungskostenabzug: Nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 ist bei Leibrenten nur der (Ertrags-)Anteil als WK abziehbar, der sich nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb ergibt. Insofern korrespondieren stpfl. Einnahmen und WKAbzug der Höhe nach (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339, auch zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung; BFH v. 19.8.2008 – IX R 56/07, BStBl. II 2010, 24). Da die abziehbaren WK den Einnahmen entsprechen müssen, s. zu Einzelheiten § 22 Anm. 324 ff.

Erhöhen sich bei einer erwerbsbezogenen Leibrente die zu leistenden Zahlungen aufgrund einer Wertsicherungsklausel (zur Vereinbarkeit mit dem Rentencharakter s. Anm. 391), so kann vom Mehrbetrag nur der bei Beginn der Rente ursprünglich tabellenmäßig festgelegte Ertragsanteil als WK berücksichtigt werden (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339; s. aber § 22 Anm. 324). Die anteilige Erhöhung des Rentenbarwerts lässt allerdings die AK des erworbenen WG und damit ggf. die Afa-Bemessungsgrundlage unberührt (s. hierzu *Schmitz*, Besteuerung wiederkehrender Bezüge, 1999, 152).

Einstweilen frei.

401–409

2. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2)

a) Einordnung der Nr. 2

410

Überblick: Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 regelt als *lex specialis* die WKQualifikation für drei Aufwendungsbereiche:

- Steuern vom Grundbesitz,

- sonstige öffentliche Abgaben und
- Versicherungsbeiträge.

Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzung ist, dass sich die Aufwendungen auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen müssen, die dem Stpfl. zur Einnahmeerzielung dienen.

Rechtsentwicklung: Vorläuferregelungen, die für sämtliche Einkunftsarten galten, enthielten § 13 Nr. 1a EStG 1920 und § 16 Abs. 5 Nr. 1 EStG 1925.

Durch EStG 1934 wurde in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 die heutige Gesetzesfassung eingeführt; sie blieb seither unverändert.

Bedeutung: Steuersystematisch ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 ein Anwendungsfall des allgemeinen WKBegriffs mit ausschließlich deklaratorischem Inhalt.

Es gelten die objektiven und subjektiven Kriterien des Veranlassungsprinzips, wobei systementsprechend eine Abgrenzung zu den wirtschaftsgutbezogenen AK oder HK sowie zur Privatsphäre vorzunehmen ist. Der in Abs. 1 Nr. 2 genannte vermögensmäßige Bezugspunkt der öffentlichen Abgaben und Versicherungsbeiträge (Gebäude und Gegenstände) lässt die WKQualifikation unbeeinträchtigt (s. allg. zu Aufwendungen auf die Vermögenssphäre Anm. 185–188). Einen konstitutiven Aussagegehalt erlangt Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 uE dadurch nicht.

Die Regelungsaufgabe der Nr. 2 erstreckt sich ausschließlich auf die WKGrundqualifikation öffentlicher Abgaben und Versicherungsbeiträge. Die Durchführung des WKAbzugs ergibt sich aus der allgemeinen Rechtsfolgenanordnung des Abs. 1 Satz 2 (vgl. eingehend Anm. 210–236 mit Hinweis auf die bestehenden Abzugsverbote, zB § 3c). Es handelt sich um mittelbare WK, die beim Stpfl. zumindest hinsichtlich der öffentlichen Abgaben zwangsweise anfallen; die Herstellung des Erwerbszusammenhangs erfolgt über eine entsprechende Nutzung des Gebäudes oder (sonstigen) Gegenstands (zur Abgrenzung gegenüber unmittelbaren WK vgl. Anm. 152; s. auch Anm. 187: Beispiel für substanzbezogene WK).

Trotz der zT ungenauen Gesetzsterminologie („Ausgaben“ statt „Aufwendungen“; „Gebäude“ sind auch Gegenstände iSd. § 90 BGB; Grund und Boden wird anders als Gebäude nicht gesondert erwähnt) und der sprachlich nicht eindeutigen Wortbeziehungen (vgl. RFH v. 19.12.1929, RStBl. 1930, 108, betr. § 16 Abs. 5 Nr. 1 EStG 1925) entspricht Abs. 1 Nr. 2 Halbs. 2 dem allgemeinen Veranlassungsprinzip.

Geltungsbereich: Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 gilt für sämtliche Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7, soweit eine erwerbsbezogene Gegenstandsnutzung erfolgt. Der Schwerpunkt in der Besteuerungspraxis liegt bei der Einkunftsart VuV, zumal Grundbesitz und Gebäude als Tatbestandsmerkmale besonders erwähnt werden. Bei den in Nr. 2 aufgeführten öffentlichen Abgaben und Versicherungsbeiträgen kann es sich um vorab entstandene, laufende oder nachträgliche WK handeln; insoweit gelten die allgemeinen von der Rspr. entwickelten Abgrenzungskriterien (s. eingehend Anm. 161–172).

411–416 Einstweilen frei.

b) Von Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 erfasste Aufwendungen

417 aa) Öffentliche Abgaben als Oberbegriff

Wie auch der Wortlaut von Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 verdeutlicht, stellt der Terminus „öffentliche Abgaben“ den Oberbegriff dar für Steuern, Gebühren, Beiträge und

Sonderabgaben; daneben sind Versicherungsbeiträge als WK abziehbar. Gemeinsame Grundvoraussetzung für eine Abziehbarkeit ist stets die Veranlassung durch eine stl. relevante und in Überschusserzielungsabsicht unternommene Tätigkeit.

bb) Steuern vom Grundbesitz

418

Steuern vom Grundbesitz sind öffentliche Abgaben, die als Besteuerungsgegenstand an das Innehaben von Grundbesitz anknüpfen und daher nicht oder nur in geringem Maße die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. als Zurechnungssubjekt berücksichtigen (sog. Real- oder Objektsteuer iSd. § 3 Abs. 2 AO).

Einzelfälle:

- ▶ *Grundsteuer:* Unter Abs. 1 Nr. 2 fallen zB die Grundsteuer einschließlich etwaiger Kirchensteuer-Zuschläge, sofern diese nicht ausnahmsweise als Personensteuer ausgestaltet sind, wie zB die südbadische Ortskirchensteuer (vgl. dazu BFH v. 4.6.1964 – IV 378/62, HFR 1964, 376) – anders bei Erhebung ohne Rücksicht auf die Konfession des Grundbesitzeigentümers (RFH v. 14.6.1928, RStBl. 1928, 343). Soweit die Qualifikation von KiSt als WK ausscheidet, ist allerdings ein Abzug als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 möglich. Zur Zweitwohnungssteuer s. BFH v. 15.10.2002 – IX R 58/01, BStBl. II 2003, 287.
- ▶ *Steuerliche Nebenleistungen:* Nach der Abziehbarkeit der Steuern richtet sich auch die der stl. Nebenleistungen iSv. § 3 Abs. 4 AO. Verspätungs- und Säumniszuschläge zur Grundsteuer fallen daher bei erwerbsbezogener Veranlassung unter Nr. 2.
- ▶ *Zur Abziehbarkeit ausländischer Steuern* vgl. BFH v. 2.10.1963 – I 308/61 U, BStBl. III 1964, 5 (dort: „taxe mobiliere sur revenus immobiliers étranges“ als nicht abziehbare Personensteuer).
- ▶ *Nicht zu den Steuern vom Grundbesitz gehören* vor allem die sog. Personensteuern. Vorbehaltlich der gesetzlich vorgesehenen Ausnahme für Kirchensteuern (§ 10 Abs. 1 Nr. 4) handelt es sich um nicht abziehbare Ausgaben gem. § 12 Nr. 3 (s. dazu § 12 Anm. 128). Daher gehören Vermögensteuern und Erbschaftsteuern, auch soweit sie sich auf zur Überschusserzielung eingesetztes Immobilienvermögen erstrecken, nicht zu den Steuern vom Grundbesitz; § 12 Nr. 3 nimmt insofern eine konstitutive Wesentlichkeitswertung vor (vgl. Anm. 29).
Die GrESt ist ebenfalls keine Steuer vom Grundbesitz und darum nicht als WK absetzbar.

cc) Sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge

419

Sonstige öffentliche Abgaben in Gestalt von Gebühren, Beiträgen und Sonderabgaben bilden im Verausgabungsjahr zu berücksichtigende WK gem. Nr. 2, soweit sie im Wesentlichen durch die erwerbsbezogene Nutzung des Gegenstands veranlasst sind oder Erhaltungsaufwendungen darstellen und nicht primär der allgemeinen Werterhöhung von Grund und Boden oder Gebäuden dienen. Die sich auf Grund und Boden (zB Kanalbaubeiträge, Anliegerbeiträge) oder Gebäude (zB Anschlussgebühren) beziehenden öffentlichen Abgaben stellen als AK oder HK eines WG keine WK dar (s. dazu § 6 Anm. 201). Beiträge zur Finanzierung erstmals durchgeführter Erschließungsmaßnahmen rechnet die Rspr. den AK von Grund und Boden zu. Werden hingegen vorhandene Erschließungseinrichtungen ersetzt oder

modifiziert, so führen Erschließungsbeiträge nicht zu nachträglichen AK, es sei denn, das Grundstück wird durch die Maßnahme „in seiner Substanz oder in seinem Wesen“ verändert (BFH v. 22.3.1994 – IX R 52/90, BStBl. II 1994, 842; BFH v. 20.7.2010 – IX R 4/10, BStBl. II 2011, 35; § 21 Anm. 300 „Erschließungsbeiträge“).

Ausgaben auf Gebäude: Die sonstigen öffentlichen Abgaben können sich zum einen auf Gebäude (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; s. § 21 Anm. 102f.) beziehen. Das sind bspw. die von öffentlich-rechtl. Körperschaften eingeforderten Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben, zB Kanalisations-, Müllabfuhr- und Straßenreinigungsgebühren. Geldbeträge, die der Stpfl. an die Gemeinde zur Ablösung der bauordnungsrechtl. Stellplatzpflicht zahlt, können sonstige öffentliche Abgaben sein. Das gilt jedoch nicht, wenn es sich um HK eines Gebäudes handelt (s. im Einzelnen BFH v. 6.5.2003 – IX R 51/00, BStBl. II 2003, 710, zu Ablösezahlungen für Stellplätze).

Ausgaben auf Gegenstände: Die sonstigen öffentlichen Abgaben können sich auch auf Gegenstände beziehen. Davon ist vor allem auszugehen, wenn der Gegenstand als Arbeitsmittel zu qualifizieren ist (zB die Kfz-Steuer, wenn das Kfz. als Arbeitsmittel anzusehen ist). Ansonsten sind darunter alle sonstigen beweglichen und unbeweglichen Sachen zu verstehen, ferner Forderungen und sonstige Vermögensrechte (s. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–4).

420 dd) Versicherungsbeiträge

Erwerbsbezogenheit: Auch Versicherungsbeiträge müssen nach dem Veranlassungsprinzip erwerbsbedingt entstanden sein (vgl. BFH v. 12.11.1985 – IX R 70/84, BStBl. II 1986, 337 [340], unter 3., s. aber zu gemischten Aufwendungen unten). Soweit Aufwendungen für eine Versicherung WK sind, stellen Versicherungsleistungen grds. stpfl. Einnahmen dar; oftmals fallen aber WK aus der Besteuerung des versicherten Schadens in ähnlicher Höhe an (vgl. BFH v. 1.12.1992 – IX R 36/86, BFH/NV 1993, 472).

Versicherungsbeiträge sind WK iSv. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2, wenn durch eine Sach- oder Haftpflichtversicherung ein den Gegenstand betreffendes einkünftebezogenes Risiko (zB Ausfall von Mieteinnahmen, Ersatz eines ansonsten zu WK führenden Schadens) abgedeckt wird. Dies gilt zB für Feuer-, Wasser-, Sturm-, Ölhaftpflicht-, Glasbruch-, Eigentümerhaftpflicht-, Mietausfallwagnisversicherung, für die Bauwesenversicherung (vgl. zu Letzterer BFH v. 25.2.1976 – VIII B 81/74, BStBl. II 1980, 294) und Rechtsschutzversicherung. Auch Versicherungen gegen Diebstahl oder Beschädigung von Arbeitsmitteln sind abziehbar (vgl. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 173; s. zu Versicherungen auch Anm. 614 „Versicherungsbeiträge“).

Versicherungen für sonstige Gegenstände können vorliegen, soweit der Gegenstand als Arbeitsmittel genutzt wird (s. Anm. 419): zB Kfz-Versicherungen einschließlich Kfz-Rechtsschutzversicherung.

Nicht abziehbar als WK nach Nr. 2 sind hingegen grds. die Prämien für personenbezogene Versicherungen (zB Risikolebens-, Unfall-, private Haftpflicht- oder allgemeine Rechtsschutzversicherung; BFH v. 13.10.2015 – IX R 35/14, BStBl. II 2016, 210). Aufwendungen für Unfallversicherungen führen allerdings ausnahmsweise nach Abs. 1 Satz 1 zu WK, wenn mit ihnen ausschließlich ein erwerbsbezogenes Risiko abgesichert werden soll (zB Fahrer-Versicherung für Berufskraftfahrer); anderenfalls kommt ein SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a in Betracht (BMF v. 28.10.2009 – IV C 5 - S 2332/09/10004, BStBl. I 2009, 1275 Rz. 1.1). Ebenfalls

keine WK sind Versicherungsbeiträge zu einer Lebensversicherung, mit deren Kapital ein Darlehen zurückgezahlt werden soll. Kapitalrückzahlungen – und damit der ganze Versicherungsvertrag – sind dem Privatbereich zuzurechnen (BFH v. 7.8.1990 – IX R 139/86, BFH/NV 1991, 94). Beiträge zu Risikolebensversicherungen sind grds. SA (BFH v. 13.10.2015 – IX R 35/14, BStBl. II 2016, 210). Auch eine Hausratversicherung bezieht sich auf private Zwecke iSv. § 12 Nr. 1 (Absicherung des eigenen Hausrats) und gehört daher zur privaten Lebensführung (vgl. BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519, unter 4.; § 12 Anm. 96).

Gemischte Versicherungen: Bei Aufwendungen – auch bei öffentlichen Abgaben –, die sowohl privat als auch erwerbsbezogen veranlasst sind, kommt grds. eine Aufteilung der Prämien in Betracht. Diese Auffassung hat die Rspr. schon vor Aufhebung des sog. Aufteilungs- und Abzugsverbots (s. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) vertreten.

Deckt eine Versicherung gleichzeitig sowohl private als auch erwerbsbezogene Unfallrisiken ab, ist der Beitrag nach den Angaben des Versicherungsnehmers aufzuteilen, welcher Anteil des Gesamtbeitrags das berufliche Unfallrisiko abdeckt (§ 12 Anm. 96). Im Zweifel ist, soweit eine genaue Zuordnung nicht möglich ist, der als WK anzusetzende Teil uE mit 50 % des Gesamtaufwands zu schätzen, soweit eine erhebliche berufliche Mitveranlassung feststeht. Entsprechendes muss für Reisegepäckversicherungen, bei denen das Gepäck sowohl auf beruflichen als auch auf privaten Reisen versichert ist, gelten (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519). In gleicher Weise ist bei einer Rechtsschutzversicherung, die die Kosten von beruflichen und von privaten Rechtsstreitigkeiten abdeckt, die Prämie aufzuteilen. Der Stpfl. kann durch eine Bescheinigung der Versicherungsgesellschaft nachweisen, welcher Prämienanteil nach der Schadensstatistik auf den beruflichen Rechtsschutz entfällt (BFH v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346); anderenfalls werden auch hier im Zweifel 50 % der Aufwendungen anzuerkennen sein.

► *Todesfallrisikoversicherungen bei Bausparverträgen bzw. Hypothekendarlehen* decken trotz des Zusammenhangs mit den Einkünften aus VuV ein (allgemeines) privates Risiko ab. Soweit die Rspr. in der Vergangenheit unter Hinweis auf das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot einen teilweisen Abzug der Beiträge als WK ausgeschlossen hat (BFH v. 29.10.1985 – IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143; BFH v. 29.10.1985 – IX R 14/81, BFH/NV 1986, 403; BFH v. 28.1.1986 – IX R 70/82, BFH/NV 1986, 334), hat sich diese Rspr. nach der Entsch. des Großen Senats des BFH (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 67) erledigt.

c) Der Einnahmeerzielung dienende Gebäude oder Gegenstände

421

Steuern vom Grundbesitz, öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge sind nach Abs. 1 Nr. 2 nur soweit als WK abziehbar, als sie sich auf Gebäude oder Gegenstände beziehen, die dem Stpfl. zur Erzielung von Einnahmen dienen oder zu dienen bestimmt sind. Diese Tatbestandsvoraussetzung hat nur deklaratorische Bedeutung, da sie sich aus den allgemeinen Grundvoraussetzungen des WK-Begriffs ergibt (vgl. Anm. 410).

Bei leer stehenden Häusern bzw. unvermieteten Grundstücken fehlt ein solcher Veranlassungszusammenhang, sofern nicht vorab entstandene oder nachträgliche WK vorliegen, zB wenn sich der Stpfl. ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung bemüht und deshalb seine auf dauerhaftes Vermieten gerichtete Einkunftser-

zielungsabsicht trotz daneben entfalteter Verkaufsaktivitäten nicht endgültig aufgegeben hat (BFH v. 9.7.2003 – IX R 102/00, BStBl. II 2003, 940; § 21 Anm. 90 ff.; Anm. 162 ff.). Jedenfalls aber bei Objekten, die ausschließlich der Vermögensanlage dienen, scheidet ein WKAbzug aus (BFH v. 11.12.1959 – VI 230/58 U, BStBl. III 1960, 67).

422–429 Einstweilen frei.

3. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3)

430 a) Einordnung der Nr. 3

Überblick: Zu den WK gehören gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3

- Beiträge
- zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden,
- deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist.

Der Bezug des tatbestandsmäßig einschränkenden Relativsatzes ist sprachlich mehrdeutig, dürfte sich nach dem Sinnzusammenhang aber auf sämtliche Berufsverbandsformen einschließlich Berufsstände erstrecken.

► *Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal* des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 ist wegen seines deklaratorischen Aussagegehalts (s.u.) die ausschließliche oder weit überwiegende erwerbsbezogene Veranlassung der Berufsverbandsbeiträge.

Rechtsentwicklung: Die besondere Erwähnung von Berufsverbandsbeiträgen als WK erfolgte erstmals in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 EStG 1934, der wörtlich mit der heutigen Gesetzesfassung übereinstimmt. Davor war die stl. Abziehbarkeit beruflicher Verbandsbeiträge im SABereich geregelt (s. § 17 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1925; vgl. auch BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368 [370], mit Hinweis auf die von der Gesetzeslage abweichende Rspr. vor dem EStG 1934: RFH v. 19.10.1927, StuW 1927 Sp. 813 Nr. 570).

Bedeutung: Nach hM enthält Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 keinen Ausnahmetatbestand gegenüber dem allgemeinen WKBegriff, sondern hat als *lex specialis* rein deklaratorischen Charakter (ausdrücklich BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368 [370]; BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33). Berufsverbandsbeiträge müssen zur Erlangung der WKQualität ganz oder weit überwiegend durch eine stbare Erwerbstätigkeit objektiv und idR auch subjektiv wirtschaftlich veranlasst sein; nicht nur unwesentlich mitveranlassende private Lebensführungsgesichtspunkte sind steuerschädlich (zB Spendenmotive, Zahlungen mit Zuwendungscharakter an politische Parteien). Im Erg. wird der Erwerbzusammenhang von Berufsverbandsbeiträgen nicht unwiderlegbar vom Gesetzgeber vermutet; es gelten vielmehr die allgemeinen Beurteilungskriterien.

Geltungsbereich: Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 erstreckt sich ausschließlich auf den Abzug der Berufsverbandsbeiträge als WK. Wegen des Grundsatzes der Deckungsgleichheit von BA und WK (s. Anm. 23) sind Beiträge an Berufsverbände bei den Gewinn- und Überschusseinkünften unter identischen Voraussetzungen abziehbar (BFH v. 18.9.1984 – VIII R 324/82, BStBl. II 1985, 92). Obgleich Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 von „Berufs“-Verbänden spricht, beschränkt sich der Anwendungsbereich nicht auf § 19. Die Regelung gilt im Grundsatz für sämtliche Überschusseinkunftsarten (zB Beiträge zum Grundbesitzerverein als WK bei § 21). Der Schwerpunkt in

der Besteuerungspraxis liegt allerdings deutlich bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, und zwar bezogen auf sämtliche Berufsgruppen (zB Beiträge zu den Gewerkschaften durch Chemiearbeiter, Metallarbeiter; Beiträge angestellter Freiberufler zur Anwalts-, Ärzte-, Steuerberater- oder Wirtschaftsprüferkammer; Industrie- und Handelskammerbeiträge; Beiträge zum Beamten- und Richterbund).

Einstweilen frei.

431–434

b) Abziehbare Beiträge zu Berufsverbänden

aa) Berufsstände und sonstige Berufsverbände

435

Zur Begr. der WKEigenschaft iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 müssen die Beiträge an Berufsstände und sonstige Berufsverbände geleistet werden, deren Zwecke nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sind; die stl. Beurteilung von Beiträgen zu anderen Vereinigungen richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen. Berufsverband ist der Oberbegriff, der die „Berufsstände“ mitumfasst. Diese Auslegung ergibt sich auch aus dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 („sonstige Berufsverbände“).

Berufsstände: Dieser Begriff bezeichnet spezielle berufsständische Vereinigungen wie Ärzte-, Anwalts- und Steuerberaterkammern, aber auch Zusammenschlüsse ohne die Eigenschaft einer KdöR (zB Deutscher Anwaltsverein, Bundesverband der Steuerberater e.V.).

Berufsverbände: Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 enthält keine Definition dieses Begriffs. Nach der Rspr. ist ein Berufsverband ein Zusammenschluss natürlicher oder juristischer Personen zur Wahrnehmung allgemeiner, aus der beruflichen oder unternehmerischen Tätigkeit erwachsender ideeller und wirtschaftlicher Interessen eines Berufsstands oder Wirtschaftszweigs (BFH v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 379; BFH v. 27.4.1990 – VI R 35/86, BFH/NV 1990, 701). Dabei sind Berufsverbände alle Interessenvertretungen, die mit der Erzielung von Einnahmen im Zusammenhang stehen, auch wenn die Tätigkeit zur Erzielung solcher Einnahmen nicht als „Beruf“ im eigentlichen Sinn anzusehen ist. Es kann sich um eine beliebige Erwerbstätigkeit handeln. Neben Unternehmern aller Fachrichtungen kommen Gewerbetreibende oder Freiberufler, ArbN oder Beamte als Mitglieder von Berufsverbänden in Betracht. Der Personenverband kann entweder öffentlich-rechtl. oder privatrechtl. Charakter haben (idR ausgestaltet als rechtsfähiger oder nichtrechtsfähiger Verein).

Für die Anerkennung als Berufsverband ist nicht allein der Satzungszweck, der die Wahrnehmung allgemeiner ideeller oder wirtschaftlicher Interessen der Mitglieder eines Berufs- oder Wirtschaftszweigs erfordert, entscheidend. Notwendig ist darüber hinaus, dass die tatsächliche Verbandstätigkeit mit dem Satzungszweck übereinstimmt (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33). Im Zweifel wird die tatsächliche Geschäftsführung entscheidend sein.

Nach Auffassung des BFH ist darüber hinaus erforderlich, dass der jeweilige Verband die berufs- oder betriebsspezifischen Belange von Gruppen verfolgt, denen der betroffene Stpfl. angehört, dh., der Verband muss unmittelbar die eigenen berufs- und betriebsspezifischen Belange des Stpfl. vertreten (BFH v. 2.10.1992 – VI R 11/90, BStBl. II 1993, 53; BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33; H 9.3 LStH; uE fraglich).

Beispiele:

Gewerkschaften, Beamtenbund, Haus- und Grundbesitzervereine, Institut der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Marburger Bund (für angestellte Ärzte), Rechtsanwaltskammer (für angestellte Rechtsanwälte), Rentenvereinigungen, Verband der Lehrer an beruflichen Schulen, Marketing-Club (unter bestimmten Voraussetzungen, BFH v. 27.4.1990 – VI R 35/36, BFH/NV 1990, 701), Wirtschaftsrat der CDU e.V. (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33), Ärztekammer, Architektenkammer, Verband Deutscher Ingenieure).

- ▶ *Abgrenzung zum Verband mit allgemein-politischer Zweckrichtung:* Die politische Betätigung und das Bestreben, politische Machtträger im Interesse der Verbandsmitglieder zu beeinflussen, ist dem Wesen des Berufsverbands immanent. Verfolgt der Verband, an den die Beiträge geleistet werden, jedoch im Wesentlichen allgemein-politische Zwecke und werden die Mittel des Verbands in erheblichem Maße zur Unterstützung politischer Parteien verwendet, können die Beiträge nicht der Erwerbssphäre zugeordnet werden (s. § 4 Abs. 6 iVm. § 9 Abs. 5; BFH v. 2.10.1992 – VI R 11/90, BStBl. II 1993, 52; BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33; BFH v. 1.7.1994 – VI R 50/93, BFH/NV 1995, 22; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 174).

Kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb: Der Zweck des Berufsverbands darf nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sein. Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist in § 14 AO definiert (*Seer in Tipke/Kruse*, § 14 AO Rz. 2 ff.). Danach beinhaltet er eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Der Verband nimmt hier am allgemeinen, auf dem Austausch von Leistung und Gegenleistung beruhenden wirtschaftlichen Verkehr teil. Als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wäre der Berufsverband Konkurrent zu Unternehmen mit gleichem Geschäftsbetrieb, sodass eine mittelbare Förderung durch Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 den Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG tangieren würde.

Keine Berufsverbände iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 sind: Automobilclub (BFH v. 27.2.1959 – VI 271/57 U, BStBl. III 1959, 230); Industrieclub bei ArbN (BFH v. 16.12.1981 – I R 140/81, BStBl. II 1982, 465); Lohnsteuerhilfeverein (BFH v. 29.8.1973 – I R 234/71, BStBl. II 1974, 60); Mieterverein (BFH v. 17.5.1966 – II 190/64, BStBl. III 1966, 525); politische Parteien (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33); Versorgungseinrichtungen eines Berufsverbands (BFH v. 13.4.1972 – IV R 88–89/69, BStBl. II 1972, 730).

436 **bb) Beiträge**

Beiträge iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 sind Leistungen, die auf satzungsmäßiger Verpflichtung beruhen oder freiwillig über die Pflichtbeiträge hinaus erbracht werden. Ein erkennbarer mittelbarer Erwerbzusammenhang reicht aus, wobei es sich bei den Beiträgen um einmalige oder wiederkehrende Leistungen handeln kann. Die Mitgliedschaft im Berufsverband ist zwar der Regelfall, nach dem Wortlaut des Gesetzes jedoch kein zwingendes Tatbestandserfordernis. Eine individuell zurechenbare Gegenleistung des Berufsverbands nimmt der Leistung des Stpfl. den Charakter als Beitrag.

Keine Beiträge iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 sind:

- ▶ *Sonstige Aufwendungen* anlässlich der Mitgliedschaft in einem Berufsverband, zB für gesellschaftliche Veranstaltungen, die Teilnahme an Tagungen und Sit-

zungen, für der Förderung des Allgemeinwesens dienende Verbandstagungen (vgl. auch R 9.3 LStR).

- ▶ *Aufwendungen mit Leistungsaustauschcharakter*: Ebenso sind Beitragsteile, die mittelbar der Finanzierung besonderer privater Verbandsleistungen dienen, nicht nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 berücksichtigungsfähig, zB Rechtsschutz, Alters- und Krankheitsvorsorge (eventuell SA), Sterbegeldumlage. Im Einzelfall ist jedoch eine Aufteilung der Aufwendungen im Schätzungswege denkbar.
- ▶ *Verdeckte Zuwendungen oder Durchlaufspenden an politische Parteien* sind idR nicht beruflich veranlasst. Abgrenzungsprobleme ergeben sich hinsichtlich der Frage, in welchem Umfang Verbände auch allgemein-politische Zwecke unterstützen dürfen, und bezüglich der subjektiven Vorstellungen des Stpfl. Der WKAbzug ist ausgeschlossen, wenn der Stpfl. wusste oder für ernsthaft möglich gehalten und in Kauf genommen hat, dass die Geschäftsführung eines Verbands mit seinen satzungsgemäßen Zielen nicht übereinstimmt. Dabei können ua. Name und Programm des Verbands auf ein bewusstes Inkaufnehmen einer berufsverbandsschädlichen Mittelverwendung hindeuten.

cc) Erwerbszusammenhang

437

Die Beiträge müssen nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sein. Hierfür muss der Verband, an den die Beiträge geleistet werden, nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung weit überwiegend die spezifischen beruflichen Interessen des Stpfl. vertreten. Dadurch wird der erforderliche Zusammenhang zwischen der Beitragszahlung und der Erwerbstätigkeit des Stpfl. hergestellt. Die erwerbsbezogene Förderung ist für den beitragszahlenden Verbandsangehörigen oder sonstigen Stpfl. nur mittelbarer Art.

Einstweilen frei.

438–439

4. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4)

a) Einordnung der Nr. 4 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Schrifttum: *Jachmann*, Die geplante Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, DAR 1997, 185; *Richter/Theile*, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: Ein Vorschlag zur Verwirklichung einkommensteuerlicher Entscheidungsneutralität, StuW 1998, 351; *Morsch*, Der Werbungskostenabzug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – Zur Neuregelung durch Einführung einer Entfernungspauschale, DStR 2001, 245; *Pasch/Höreth/Renn*, Die neue Entfernungspauschale – ein steuerrechtlicher Missgriff: Zweifelsfragen zur Anwendung der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5, Abs. 2 EStG, DStZ 2001, 305; *Söhn*, Entfernungspauschale ohne Aufwendungen?, FR 2001, 950; *Wesselbaum-Neugebauer*, Die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale: Kritische Darstellung und Kommentierung, DStZ 2001, 533; *Höck*, Entlastungswirkung der Entfernungspauschale – Mehr Belastungsgleichheit oder gleichheitswidrige Lastenverteilung?, DB 2002, 1020; *Thomas*, Die Alibifunktion von Vereinfachungsbekanntnissen am Beispiel der Entfernungspauschale, DStZ 2002, 877; *Hans*, Verfassungsrechtliche Aspekte der geplanten Absenkung der „Pendlerpauschale“, ZRP 2003, 385; *Wolff/Schäfer*, Ist die Entfernungspauschale wirklich eine Subvention?, DB 2003, 2402; *Balmes/von Collenberg*, Die Neuregelung für Zwischenheimfahrten nach der Entfernungspauschale: Zu pauschal pauschaliert, BB 2004, 1251; *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Köln 2004; *Henrichs*, Die Fahrtkostenpauschale – ein willkommen

menes Gegenfinanzierungsinstrument unter dem Banner des Subventionsabbaus?, BB 2004, 584; *Wesselbaum-Neugebauer*, Die Entfernungspauschale – Subvention oder Werbungskosten, FR 2004, 385; *Drenseck*, Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip, FR 2006, 1; *Offerhaus*, Abschaffung der Pendlerpauschale verfassungswidrig?, BB 2006, 129; *Tipke*, Hütet das Nettoprinzip!, in *Kirchhof/K. Schmidt/Schön/Vogel* (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 177; *Karrenbrock/Fehr*, Die einkommensteuerliche Behandlung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, DStR 2006, 1303; *Niermann*, Die Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten ab VZ 2007, StuW 2006, 339; *Stahlschmidt*, Ist die Änderung der Entfernungspauschale verfassungswidrig?, FR 2006, 918; *Beck*, Zur Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im amerikanischen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 78; *Brenner*, Die Kürzung der Pendlerpauschale auf dem Prüfstand des Verfassungsrechts, DAR 2007, 441; *Dziadkowski*, Das Werkstor in der globalisierten Arbeits- und Steuerwelt, ZSteu. 2007, 477; *Lang*, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3; *Leisner-Egensperger*, Umbau des Einkommensteuerrechts – Neuorientierung bei den gemischten Erwerbsaufwendungen, BB 2007, 639; *Tipke*, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, BB 2007, 1525; *Wernsmann*, Die Neuregelung der Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß, DStR 2007, 1149; *Tipke*, Verteidigung des Nettoprinzips, DB 2008, 263; *Hey*, Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmenssteuerrecht, DStR 2009, 2561; *Lehner*, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, 185; *Niermann*, Das Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale, DB 2009, 753; *Weber-Grellet*, Unzulässige Diskriminierung von Nahpendlern, DStR 2009, 349; *Wesselbaum-Neugebauer*, Entfernungspauschale – sachgerechte Vereinfachung und Typisierung?, FR 2009, 746; *Niermann*, Die Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts ab 2014, DB 2013, 1015; *Thomas*, Entfernungspauschale, vom Regen in die Traufe, DStR 2014, 497.

440 aa) Systematische Einordnung der Nr. 4

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 regelt den WKAbzug für bestimmte Fahrtaufwendungen eines ArbN.

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 ist Grundtatbestand und besagt, dass Aufwendungen eines ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (bis VZ 2013: Arbeitsstätte) (unabhängig vom gewählten Beförderungsmittel) WK sind.

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 2–4 regeln die konstitutiv wirkende Abzugsbeschränkung der in Satz 1 genannten Aufwendungen durch die Entfernungspauschale. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte werden ab VZ 2001 grds. nur mittels einer verkehrsmittelunabhängigen Pauschale berücksichtigt.

- Satz 2 regelt Inhalt und Umfang der Entfernungspauschale und das Verhältnis zu den tatsächlich angefallenen Aufwendungen.
- Satz 3: Ausgenommen von der Entfernungspauschale sind bei Flügen die reine Flugstrecke und Strecken mit stfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32.
- Satz 4: Für die Berechnung der Entfernungspauschale ist verkehrsmittelunabhängig grds. die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte maßgeblich.
- Satz 7 bestimmt, dass die nach § 3 Nr. 37 stfrei gestellten Vorteile für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads nicht auf die Entfernungspauschale anzurechnen sind.

- Satz 8 regelt die zeitweise Erhöhung der Entfernungspauschale ab dem 21. km um 5 bzw. 8 Cent ab 2021 (bis 2026).

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 5 regelt die Anrechnung stfreier Sachbezüge auf die Entfernungspauschale.

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6 regelt den Abzug von Aufwendungen iSd. Satzes 1, wenn der Stpfl. über zwei Wohnungen verfügt und von diesen abwechselnd zur ersten Tätigkeitsstätte fährt.

Ergänzungsregelungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 mit teils einschränkendem, teils erweiterndem Charakter enthalten:

- ▶ **Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4–8** betr. Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf.: Abgeltung der Aufwendungen durch eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale von grds. 0,30 €.
- ▶ **Abs. 2 Sätze 1 und 2:** Abs. 2 Satz 1 bestimmt ausdrücklich, dass mit der Entfernungspauschale verkehrsmittelunabhängig sämtliche Aufwendungen iSd. Satzes 1 abgegolten werden. Davon lässt Satz 2 für den Fall eine Ausnahme zu, dass für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel höhere Aufwendungen anfallen.
- ▶ **Abs. 2 Sätze 3 und 4:** Sozial motivierte Sonderregelung für Körperbehinderte. Statt der Entfernungspauschale können die tatsächlichen Aufwendungen in Ansatz gebracht werden.
- ▶ **Abs. 3:** Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Nicht-ArbN mit Überschuss-einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7.
- ▶ **Abs. 4** enthält eine gesetzliche Definition des Begriffs der „ersten Tätigkeitsstätte“ in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4.

Regelung im Betriebsausgabenbereich: Siehe § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 (s. Anm. 447).

bb) Historische Einordnung der Nr. 4

441

Die Rechtsentwicklung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 ist wechselhaft und spiegelt verschiedene verkehrspolitische, soziale und fiskalische Erwägungen des Gesetzgebers wider (s. BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234).

Seit dem EStG 1920 gehören zu den WK auch notwendige Ausgaben, die den Stpfl. durch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsen sind (§ 13 Nr. 1 Buchst. d; erster Vorläufer des heutigen § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4; instruktiv dazu auch BFH v. 18.2.1966 – VI 219/64, BStBl. III 1966, 386). Ohne materielle Änderung wurde die Vorschrift im EStG 1925 (§ 16 Abs. 5 Nr. 4) sowie im EStG 1934 (§ 9 Satz 3 Nr. 4) weitergeführt und sprachlich modifiziert. Eine im Wesentlichen inhaltsgleiche, speziell auf ArbN ausgerichtete Regelung enthielt § 20 Abs. 2 Satz 4 LStDV 1934 v. 19.11.1934 (RStBl. 1934, 1489).

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Mit Wirkung ab 1.1.1955 wurde das Erfordernis der Notwendigkeit der Fahrtkosten in § 9 Satz 3 Nr. 4 gestrichen. Beabsichtigt war damit, der fortschreitenden Motorisierung des Verkehrs stl. Rechnung zu tragen (s. Bericht des FinAussch., BTDrucks. II/961, 5). Darüber hinaus erkannte der Gesetzgeber die Abziehbarkeit von Fahrtkosten bei Benutzung eines eigenen Kfz. an. Allerdings sollte aus Gründen der Verwaltungvereinfachung durch eine RechtsVO die Festlegung von Pauschbeträgen erfolgen (Ermächtigungsgrundlage).

- ▶ *Doppelte Beschränkung des Abzugs durch § 26 EStDV 1955* (gleichlautend § 20 Abs. 2 Nr. 2 LStDV 1955) in Ausfüllung der steuerrechtlichen Ermächtigung:
 - ▷ *Pauschbeträge*: Bei Benutzung eines eigenen Kfz. wurde der Abzug der (gewöhnlichen) Aufwendungen durch im Regelfall kostendeckende Pauschbeträge limitiert, die der Verordnungsgeber unwiderleglich typisierte: pro Entfernungskilometer 0,50 DM für Kraftwagen, 0,22 DM für Motorrad oder Motorroller, 0,12 DM für Fahrrad mit Motor.
 - ▷ *Entfernungsbegrenzung*: Gemäß § 26 Abs. 1 EStDV konnten die Fahrtaufwendungen nur bis zu einer Entfernung von 40 km zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als WK abgezogen werden, außer wenn die Entfernungüberschreitung durch zwingende persönliche Gründe zu rechtfertigen war.

StÄndG v. 5.10.1956 (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Der Gesetzgeber erweiterte die Vorschrift um eine Ermächtigung zur Festsetzung eines besonderen Pauschbetrags für Kleinstkraftwagen; § 26 EStDV wurde entsprechend ergänzt.

StÄndG v. 23.12.1966 (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2): Mit Wirkung ab 1.1.1967 erfolgte eine Neufassung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 insofern, als die Regelungen in den Rechtsverordnungen modifiziert in das Gesetz übernommen wurden (zur ersatzlosen Aufhebung des § 26 EStDV s. ÄndVO v. 4.4.1968, BStBl. I 1968, 504).

- ▶ *Entfernungsbegrenzung*: ausnahmslose Festschreibung der Entfernungsbegrenzung von 40 km; zwingende persönliche Gründe für die Wahl einer weiter entfernten Wohnung wurden unbeachtlich.
- ▶ *Pauschbeträge*: Der Abzug von Fahrtaufwendungen mit dem eigenen Kfz. wurde im Interesse der Rechtssicherheit erstmals im Gesetz abschließend geregelt (Wegfall der Ermächtigung). Gleichzeitig wurde die Anzahl der Pauschbeträge auf zwei vermindert, verbunden mit einer betragsmäßigen Herabsetzung (pro Entfernungskilometer 0,36 DM für Kraftwagen, 0,16 DM für Motorrad oder Motorroller).
 - ▷ *Begründung*: Die Reduzierung der Pauschbeträge beruhte vor allem auf verkehrspolitischen Überlegungen, um die Verkehrsschwierigkeiten in den Ballungsräumen durch Verminderung der Attraktivität des eigenen Fahrzeugs abzumildern (Verlagerung auf öffentliche Verkehrsmittel). Daneben waren finanzpolitische und steuertechnische Gründe (Vergleich mit der Rechtslage in USA und Großbritannien) maßgeblich (vgl. BTDrucks. V/1068, 23 f. und V/1187, 6, unter Bezugnahme auf verkehrspolitische Vorschläge einer Sachverständigenkommission, BTDrucks. IV/2661, 87–89). Die Kürzung des Kilometer-Pauschbetrags von 0,50 DM auf 0,36 DM wurde als verfassungsmäßig bestätigt (BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BStBl. II 1970, 140).

StÄndG 1971 v. 23.12.1970 (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Mit Wirkung ab 1.1.1971 Wegfall der Entfernungsbegrenzung auf 40 km für alle Arten von Verkehrsmitteln.

Begründet wurde die Streichung mit struktur- und arbeitsmarktpolitischen Gründen sowie der Beseitigung verwaltungsmäßiger Schwierigkeiten (s. BTDrucks. VI/917 und VI/1313; vgl. auch BFH v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221 [224]: Beseitigung stl. Schranken zur verbesserten Mobilität der ArbN). Der Gesetzgeber maß dem Fortfall der Entfernungsbegrenzung keine finanziellen Auswirkungen auf die Konjunkturlage bei (BTDrucks. VI/1313).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Stufenweise Erhöhung der Kilometerpauschalen und Übernahme verschiedener Abzugsbeschränkungen und auf der BFH-Rspr. beruhender Verwaltungsregelungen in das Gesetz; Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 betr. die Kfz-Gestellung durch den ArbG entfiel. Mit Wirkung ab 1.1.1990 (erste Stufe der Anhebung der Kilometerpauschale galt ab 1.1.1989) ergaben sich im Einzelnen folgende Änderungen:

- ▶ *Satz 2:* Arbeitstäglische Zwischenheimfahrten konnten nur berücksichtigt werden, soweit sie durch einen zusätzlichen Arbeitseinsatz außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit oder durch eine mindestens vierstündige Arbeitszeitunterbrechung veranlasst waren.
- ▶ *Satz 3:* Fahrten zur Arbeitsstätte von der weiter entfernt liegenden Wohnung waren nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildete und nicht nur gelegentlich aufgesucht wurde.
- ▶ *Satz 4:*
 - ▷ *Anhebung der Kilometer-Pauschbeträge pro Entfernungskilometer bei Benutzung eines eigenen Kfz.:* für 1989 0,43 DM bei Kraftwagen, 0,09 DM bei Motorrad oder Motorroller; ab 1990 0,50 DM bei Kraftwagen, 0,22 DM bei Motorrad oder Motorroller.
 - ▷ *Die Kilometer-Pauschbeträge galten auch für zur Nutzung überlassene Kfz.*

StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): Stufenweise Erhöhung der Kilometerpauschalen: für 1991 0,58 DM bei Kraftwagen, 0,26 DM bei Motorrad und Motorroller (Rechtsgrundlage: § 52 Abs. 13 Satz 2); ab 1992 0,65 DM bei Kraftwagen, 0,30 DM bei Motorrad und Motorroller (Rechtsgrundlage: § 52 Abs. 13 Satz 1).

- ▶ *Begründung:* Ausgleich der besonderen Mehrbelastungen der Fernpendler durch die Erhöhung der Mineralölsteuer im Rahmen des SolZG v. 24.6.1991 (BTDrucks. 12/219; BTDrucks. 12/402; BTDrucks. 12/562).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Anhebung der Kilometerpauschalen ab VZ 1994 auf 0,70 DM bei Benutzung eines Kraftwagens und auf 0,33 DM bei Benutzung eines Motorrads oder Motorrollers (zur zeitlichen Anwendung s. § 52 Abs. 13).

- ▶ *Begründung:* Mit der erneuten Anhebung der Kilometer-Pauschbeträge sollten die aus der Mineralölsteuererhöhung resultierenden Kosten der Fernpendler, die keine öffentlichen Verkehrsmittel in Anspruch nehmen können, ausgeglichen werden (BTDrucks. 12/5630).

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF sollten ab VZ 2001 die Beträge von 0,70 DM auf 0,36 € bzw. von 0,33 DM auf 0,17 € umgestellt werden. Diese Änderung hat, da Art. 1 Nr. 10 StEuglG noch vor seinem Inkrafttreten am 1.1.2001 (Art. 38 Abs. 1 StEuglG) durch das Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (s.u.) geändert wurde, keine Wirkung erlangt.

Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): Ersetzung der bisherigen Kilometerpauschbeträge bei Fahrten mit einem eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kfz. durch eine verkehrsmittelunabhängige gestaffelte Entfernungspauschale von 0,70 DM bzw. 0,80 DM je Entfernungskilometer mW ab VZ 2001. Die Vorschrift wurde völlig neu gefasst (s. zur Begr. Anm. 442, 456). Durch Änderung des StEuglG wurde

gleichzeitig die Umstellung auf den Euro ab VZ 2002 geregelt (Art. 2 des Gesetzes). Die Werte von 0,70 DM, 0,80 DM bzw. 10 000 DM wurden auf 0,36 €, 0,40 € bzw. 5 112 € umgestellt.

StÄndG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Durch Einfügung der Wörter „im Kalenderjahr“ in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 wurde klargestellt, dass es sich bei dem Höchstbetrag von 10 000 DM um einen Jahresbetrag handelt (s. Anm. 457). Ferner wurde Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 ein Halbsatz angefügt. Auch diese Ergänzung sollte der Klarstellung dienen (s. Anm. 459).

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): In Satz 2 wurde die Entfernungspauschale auf einheitliche 0,30 €/km mW ab VZ 2004 abgesenkt; ferner wurden die Sätze 3 und 5 neu gefasst und Satz 6 aufgehoben. Die Kürzung der Entfernungspauschale erfolgte „als Maßnahme zur Haushaltskonsolidierung“ bzw. zum „Subventionsabbau“ aufgrund einer Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum HBeglG 2004 (BTDrucks. 15/2261, 3; zur formellen Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes vgl. *Gutike/Oblau*, BB 2005, 190, mit Hinweis auf BVerfG v. 7.11.2007 – 2 BvR 412/04, HFR 2008, 277).

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Die Vorschrift wurde mW ab VZ 2007 aufgehoben. Gleichzeitig wurde Abs. 2 neu gefasst (s. im Einzelnen BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888). Abs. 2 Sätze 1 und 2 lauteten:

„Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten. Zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist ab dem 21. Entfernungskilometer für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, für jeden vollen Kilometer der Entfernung eine Entfernungspauschale von 0,30 € wie Werbungskosten anzusetzen, höchstens jedoch 4500 € im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4500 € ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt.“

Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Wiederherstellung der bis VZ 2006 geltenden Gesetzeslage rückwirkend ab VZ 2007 durch erneute Einfügung der Nr. 4 und Änderung des Abs. 2, nachdem das BVerfG die durch StÄndG 2007 vorgenommene Änderung für verfassungswidrig erklärt hatte (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888; zur Gesetzesbegründung s. BTDrucks. 16/12099, 1). Erstmals ist zudem in Satz 3 Nr. 4 von „regelmäßiger“ Arbeitsstätte die Rede.

Zu den verfahrensrechtl. Folgerungen der Entsch. des BVerfG s. BMF v. 23.4.2009 – IV A 3 - S 0338/07/10010 - 02, 2009/0235775, BStBl. I 2009, 539; *Niermann*, DB 2009, 753; BFH v. 26.2.2009 – VI R 17/07, BStBl. II 2009, 421.

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Im Zusammenhang mit der weiteren Kodifizierung des stl. Reisekostenrechts wurde der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte jeweils durch den der ersten Tätigkeitsstätte ersetzt (s. dazu Anm. 545). Es handelte sich insoweit um Folgeänderungen. In Satz 5 wurde zudem „§ 8 Abs. 3 steuerfreie Sachbezüge“ durch „§ 8 Abs. 2 Satz 11 oder Abs. 3“ ersetzt.

„JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 wurde um Satz 7 erweitert. Danach mindern nach § 3 Nr. 37 stfreie Sachbe-

züge den nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 abziehbaren Betrag nicht; zudem ist § 3c Abs. 1 nicht anzuwenden.

KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138): Erhöhung der Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ab dem 21. km von 0,30 € auf 0,35 € (2021 bis 2023) bzw. auf 0,38 € (2024 bis 2026) durch Anfügung von Satz 8 in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4.

cc) Bedeutung der Nr. 4

(1) Gesetzssystematik und -zweck

442

Steuersystematische Bedeutung der Vorschrift: Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind die estl. Bemessungsgrundlage mindernde Erwerbsausgaben. Es handelt sich um WK iSd. Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 16.12.2015 – VI R 7/15, BFH/NV 2016, 397). Die Kosten sind nach der Rspr. des BFH, der uneingeschränkt zuzustimmen ist, allein bzw. zumindest ganz überwiegend beruflich veranlasst (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/08, BStBl. II 2008, 234; BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, FR 2020, 315).

Der Weg zur ersten Tätigkeitsstätte ist notwendige Voraussetzung zur Erzielung von Einkünften. Da der ArbN regelmäßig nicht am Ort seiner beruflichen Tätigkeit wohnt und auch nicht wohnen kann, kann er nur tätig werden, wenn er sich zur ersten Tätigkeitsstätte begibt. Denkt man sich die Erwerbstätigkeit weg, entfallen die für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte erforderlichen Aufwendungen. Der beruflich bedingte Veranlassungszusammenhang wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass die Erwerbstätigkeit grds. erst in der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird, denn auch Aufwendungen, die, wie Fahrtkosten, der Vorbereitung der Erwerbstätigkeit dienen, sind zweifellos WK. Selbst wenn der Stpfl. noch keine Einnahmen erzielt, liegen (vorab entstandene) WK vor, sofern die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen stehen.

Als WK haben die Fahrtkosten nicht den Charakter einer stl. Förderung oder Subvention (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234). Subventionsgehalt hat die Entfernungspauschale nur insoweit, als diese seit 2001 nicht mehr an tatsächlichen Kosten anknüpft, sondern auch dem gewährt wird, der nur mitfährt oder zu Fuß geht oder mit dem Rad fährt.

Bei den Kosten handelt es sich nicht um gemischte Aufwendungen (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234; glA *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 251 [1/2018]; aA *Oertel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 44). Soweit das BVerfG von einer privaten Mitveranlassung ausgeht, wird damit nicht die tatbestandliche Qualifikation der Fahrtkosten nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 in Frage gestellt. Das BVerfG ist vielmehr der Auffassung, dass in einem verfassungsrechtl., die einfachgesetzliche Regelung übersteigenden Sinn wegen der regelmäßig „privaten“ Wahl des Wohnorts die Fahrtkosten auch privat mitveranlasst seien (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888).

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 hat als Spezialregelung im Verhältnis zur Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 dem Grunde nach ausschließlich deklaratorischen Aussagegehalt und entspricht dem Nettoprinzip. Die Vorschrift ist kein Ausnahmefall, sondern Anwendungsbeispiel des allgemeinen WKBegriffs. Dies gilt jedoch nur, wenn dem

Stpfl. tatsächlich Aufwendungen entstanden sind. Dies ist jedoch nicht Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Entfernungspauschale (s.u.).

Soweit die Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 für die Wege zur ersten Tätigkeitsstätte je Arbeitstag nur einmal und pauschaliert berücksichtigt wird, kommt dieser Bestimmung wegen ihrer zwingenden abzugsbeschränkenden Wirkung im Verhältnis zur generellen Rechtsfolgenanordnung des Abs. 1 Satz 1 (der Höhe nach) konstitutive Bedeutung zu.

Entfernungspauschale: Mit Wirkung ab VZ 2001 ist an die Stelle der bis dahin maßgeblichen Kilometer-Pauschbeträge die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale getreten. Anlass für die Gesetzesänderung v. 21.12.2000 (s. Anm. 440) waren die gestiegenen Treibstoffkosten im Herbst 2000. Nach der Gesetzesbegründung entspricht die Entfernungspauschale Umweltgesichtspunkten, weil sie die Chancengleichheit zwischen den Verkehrsträgern erhöht und die Benutzung von Kfz. nicht bevorzugt. Außerdem soll sie die Bildung von Fahrgemeinschaften honorieren, weil sie für Fahrer und jeden Mitfahrer gilt (BTDrucks. 14/4242, 5). Daneben wird die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale auch unter Vereinfachungsgesichtspunkten bejaht (*Oertel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 46; s. auch BFH 18.4.2013 – VI R 29/12, BStBl. II 2013, 735).

► **Systembruch:** Die Gewährung der Entfernungspauschale erfolgt nicht nur, wenn für den Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte der Pkw., das Motorrad oder der Motorroller benutzt wird oder der Weg mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt wird, sondern auch, wenn der Weg zu Fuß, als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft (kostenlos) oder mit dem Fahrrad bewältigt wird. Entscheidend ist somit nicht, dass dem ArbN Aufwendungen für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte entstanden sind (so aber – verwirrend – BFH v. 12.11.2009 – VI R 59/07, BFH/NV 2010, 631). Maßgeblich ist nur, dass der ArbN die Arbeitsstätte aufsucht. Dies gilt auch, wenn der ArbG dem ArbN ein Fahrzeug überlässt und diese ArbG-Leistung nach § 8 Abs. 3 stfrei ist (Rabattfreibetrag zB bei Mietwagenunternehmen; zur Anrechnung s. BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.9).

Dieses Erg. ist bedenklich (zur Verfassungsmäßigkeit BFH v. 15.11.2016 – VI R 4/15, BStBl. II 2017, 228). Es offenbart zunächst einen Systembruch innerhalb des Abs. 1. Danach setzen WK ua. das Entstehen von Aufwendungen voraus (Anm. 40; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 260 [1/2018]). Der Begriff „Aufwendungen“ in Abs. 1 Satz 1 deckt sich mit dem Begriff „Ausgaben“ und lässt sich als „vermögensmindernder Abfluss von Gütern in Geld und Geldeswert“ definieren (s. Anm. 65; *Stapperfend*, FS Kruse, 2001, 533 [550]). Fiktive Kosten sind keine Aufwendungen idS.

Im Übrigen ist die stl. Privilegierung fiktiver Aufwendungen bzw. WK steuersystematisch nicht zu rechtfertigen. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ermitteln sich die Einkünfte aus den sog. privaten Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 aus dem Überschuss der Einnahmen über die WK. Nur WK bilden gegenüber den Einnahmen die negative Komponente bei der Einkünftermittlung (s. Anm. 6).

Ein Vereinfachungszweck als generell annehmbarer Normzweck einer Pauschalregelung (s. § 9a Anm. 5) ist uE hier nicht gegeben bzw. so gering, dass dies einen Systembruch nicht rechtfertigt und vom Gesetzgeber auch nicht einmal als „Scheinbegründung“ herangezogen wurde. Von einem Vereinfachungszweck kann nur ausgegangen werden, wenn ein bestimmter durchschnittlicher Aufwand anzu-

nehmen und es dem Stpfl. nicht zuzumuten ist, ihn im Einzelnen zu belegen. Das ist in den Fällen fiktiver Aufwendungen nicht der Fall.

Die mit der Entfernungspauschale beabsichtigte stl. Privilegierung von Stpfl., die keine Aufwendungen für die Wege zur Arbeitsstätte haben, beinhaltet eine verkappte StBefreiung. Sie gehört daher, wenn überhaupt, in den § 3.

Zweck der Typisierung: Mit der geltenden gesetzlichen Typisierung der Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch die Kilometer- bzw. Entfernungspauschale werden verschiedene Zielsetzungen verfolgt, an denen sich die Rechtsanwendung im Einzelfall orientieren muss.

Vgl. mit Rückgriff auf die Entwicklungsgeschichte der Vorschrift zur Kilometerpauschale BFH v. 3.12.1974 – VI R 189/72, BStBl. II 1975, 354; BFH v. 20.5.1980 – VI R 241/77, BStBl. II 1980, 582 (589); BFH v. 20.12.1982 – VI R 64/81, BStBl. II 1983, 306; BFH v. 2.11.1984 – VI R 38/83, BStBl. II 1985, 139; BFH v. 11.7.1986 – VI R 39/83, BStBl. II 1986, 866; BFH v. 11.9.1987 – VI R 189/84, BStBl. II 1988, 12; BFH v. 20.11.1987 – VI R 6/86, BStBl. II 1988, 443 (445); BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785; zur Rechtsentwicklung s. auch Anm. 441.

Die Pauschalierungsregelung nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 steht in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, denn unverzichtbare Bedingung ist insoweit auch die exakte Erfassung von Erwerbsaufwendungen (zu den verfassungsrechtl. Bedenken s. Anm. 443).

Nach Auffassung des BVerfG ist der Gesetzgeber berechtigt, im Interesse eines praktischen Gesetzesvollzugs mit generalisierenden, typisierenden und pauschalierenden Regelungen die „typische“ private Mitveranlassung von Wegekosten bei der Bestimmung abziehbaren Aufwands zu berücksichtigen und solche Regelungen unter verkehrs-, siedlungs- und umweltpolitischen Aspekten auszugestalten (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888; BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, FR 2020, 315; BFH v. 18.4.2013 – VI R 29/12, BStBl. II 2013, 735; uE zu weitgehend; krit. zu dieser „Verlegenheits-sentenz“ auch Lang, StuW 2007, 3).

(2) Verfassungsmäßigkeit

443

Das objektive Nettoprinzip (vgl. zur Bedeutung BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, FR 2020, 315; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888; s. auch BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BFH/NV 2010, 1767) verlangt grds. die exakte Erfassung von Erwerbsbezügen und Erwerbsaufwendungen. Pauschalierungen werden diesem Grundsatz nicht gerecht. Sie haben Begünstigungseffekte, wenn sie im Einzelfall zu hoch sind, und Sonderbelastungseffekte, wenn sie, wie vor allem in den Fällen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, den StAbzug höherer Aufwendungen nicht zulassen. Allerdings ist nach Auffassung des BVerfG der Gesetzgeber zu einer reinen Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im EStRecht von Verfassungen wegen nicht verpflichtet. Der Gleichheitssatz fordert nicht, dass der Gesetzgeber stets den gewillkürten Aufwand berücksichtigen müsse; der materiellen Gleichheit kann es auch genügen, wenn der Gesetzgeber für bestimmte Arten von Aufwendungen nur den Abzug eines typisierten Betrags gestattet. Dem Gesetzgeber steht insoweit ein weiter Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum zu (BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518, mwN; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210; krit. dazu zu Recht Hey, DStR 2009, 2561: „Ste-

reotype“* BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, juris). Nach Auffassung des BFH erweist sich die abzugsbegrenzende Regelung der Nr. 4 als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip (BFH v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BFHE 225, 449, mwN; BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BStBl. II 2014, 849; BFH v. 6.11.2014 – VI R 21/14, BStBl. II 2015, 338). Entsprechendes gilt für die Begünstigung öffentlicher Verkehrsmittel gem. Abs. 2 Satz 2 (BFH v. 15.11.2016 – VI R 4/15, BStBl. II 2017, 228).

Stellungnahme: Ist es danach nicht geboten, die Fahrtkosten in der tatsächlich entstandenen Höhe zum Abzug zuzulassen (*Drenseck*, FR 2006, 1), so muss die gesetzliche Typisierung jedoch ihrerseits verfassungsgemäß sein. Eine verfassungsrechtl. Rechtfertigung von Typisierung und Pauschalierung setzt voraus, dass der Gesetzgeber tatsächlich den typisierten Fall realitätsgerecht erfasst und den typischen Fall als Maßstab zugrunde gelegt hat. Damit ist eine beliebige, willkürliche und empirisch nicht begründete Änderung und vor allem Herabsetzung der Fahrtkostenpauschalen nicht vereinbar, wie es der Fiskalgesetzgeber seit Jahren praktiziert (*Hennrichs*, BB 2004, 584; *Lang*, StuW 2007, 1; *Wesselbaum-Neugebauer*, FR 2004, 385; *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 221 ff.). Nach diesen Grundsätzen durchbricht die derzeitige, die wahren Kosten wesentlich unterschreitende „Pauschale“ uE das objektive Nettoprinzip (*Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 221 ff.; FG Saarl. v. 22.3.2007 – 2 K 2442/06, EFG 2007, 853, rkr.; aA BFH v. 15.11.2016 – VI R 48/15, BFH/NV 2017, 284).

444–446 Einstweilen frei.

447 dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 (bis Veranlagungszeitraum 2013) bzw. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a (ab Veranlagungszeitraum 2014):

- ▶ *Aufwendungen für Auswärtstätigkeit und Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte* schließen sich gegenseitig aus. Die Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit können als Reisekosten gem. Abs. 1 Satz 1 (bis VZ 2013) bzw. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a (ab VZ 2014) uneingeschränkt geltend gemacht werden. Die Wegekosten bei sämtlichen Erscheinungsformen der Auswärtstätigkeit (zur Begriffsbestimmung s. Anm. 285, 475) fallen nicht in den Anwendungsbereich der Nr. 4. Die Abzugsbeschränkung betrifft nur die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (vgl. im Einzelnen Anm. 477).

Macht ein ArbN bei einer Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte aus beruflichen Gründen einen Umweg, so ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalls zu prüfen, ob das Aufsuchen der Arbeitsstätte oder das Dienstgeschäft im Vordergrund steht. Ist eine Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte trotz dienstlich veranlassten Umwegs anzunehmen, sind nur die Kosten des Mehrwegs in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen nach Abs. 1 Satz 1 zu berücksichtigen (BFH v. 25.3.1988 – III R 96/85, BStBl. II 1988, 655; BFH v. 12.10.1990 – VI R 165/87, BStBl. II 1991, 134; BFH v. 19.5.2015 – VIII R 12/13, juris; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 292; H 9.10 „Dienstliche Verrichtungen auf der Fahrt“ LStH; Anm. 459).

Verhältnis zu den anderen Nummern des Abs. 1 Satz 3 (Nr. 1–3, 6–7): Steuersystematisch hat Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als *lex specialis* bei Erfüllung der einschlägigen

Tatbestandsvoraussetzungen Vorrang vor Nr. 1–3, 6–7 (zu Nr. 6 s. BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; zu Nr. 1 s. BFH v. 30.11.1979 – VI R 83/77, BStBl. II 1980, 138).

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 5: Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf. unterliegen den in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 5 und 6 genannten Abzugsbeschränkungen. Nr. 4 kommt unmittelbar nicht zur Anwendung (Anm. 491).

► **Wahlrecht:** Arbeitnehmern mit dHf., die Aufwendungen für wöchentlich mehrere Fahrten haben, steht ein Wahlrecht zu. Sie können lediglich die Aufwendungen für – dann allerdings sämtliche – tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte als WK geltend machen. Oder sie machen die Aufwendungen zwar nur für eine tatsächlich durchgeführte Familienheimfahrt pro Woche, dann aber zusätzlich Unterkunftskosten geltend (s. Anm. 493). ArbN, die ihre individuelle berufliche Tätigkeit nicht an einer ersten Tätigkeitsstätte, sondern typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten ausüben und dabei an einer auswärtigen Einsatzstelle vorübergehend eine Unterkunft beziehen, stand nach früherer Rspr. ein Wahlrecht zwischen den Rechtsfolgen einer dHf. und denen der Einsatzwechseltätigkeit zu. Diese Rspr. hat der BFH aufgegeben (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; BFH v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BStBl. II 2014, 342).

Verhältnis zu Abs. 4: Der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte wird in Abs. 4 legaldefiniert (s. Anm. 545 ff. Der bis VZ 2013 maßgebliche Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte war durch die Rspr. geprägt worden).

Verhältnis zu § 3 Nr. 2: Führt ein ArbN in dem Zeitraum, für den er Konkursausfallgeld erhält, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch, sind die Aufwendungen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als WK abziehbar (BFH v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199).

Verhältnis zu § 3 Nr. 15: Die stfreien ArbG-Leistungen nach § 3 Nr. 15 mindern die Entfernungspauschale (§ 3 Nr. 15 Anm. 1).

Verhältnis zu § 3 Nr. 32: Siehe Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 (Anm. 458).

Verhältnis § 3 Nr. 37: Siehe Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 7 (Anm. 463).

Verhältnis zu § 3c: Siehe allg. Anm. 22 und im Besonderen Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 7 Hs. 2 (Anm. 463).

Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2: Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 2 bis 6 ist danach für BA für Fahrten zwischen Wohnung und BS (zum Begriff der Betriebsstätte s. BFH v. 22.10.2014 – X R 13/13, BStBl. II 2015, 273; BFH v. 23.10.2014 – III R 19/13, BStBl. II 2015, 323; s. auch FG Düss. v. 11.3.2019 – 9 K 1960/17 E,G, EFG 2019, 873, Az. BFH X R 14/19: zum Verhältnis von erster Tätigkeitsstätte und BS; FG Sachs.-Anh. v. 14.6.2018 – 6 K 1165/15, EFG 2019, 1265, Az. BFH VI R 1/19; FG Sachs.-Anh. v. 26.10.2017 – 6 K 604/15, EFG 2019, 412, Az. BFH VI R 17/18: zum Verhältnis von regelmäßiger Arbeitsstätte und BS) entsprechend heranzuziehen. Bezieht der Stpl. auch Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3, kann eine Abgrenzung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und BS erforderlich sein. Beim Zusammentreffen von Fahrten zwischen Wohnung, Arbeitsstätte und BS ist eine schätzungsweise Aufteilung nach Teilstrecken auf die Einkunftsarten durchzuführen (BFH v. 25.2.1988 – IV R 135/85, BStBl. II 1988, 766, zu Nr. 4 aF).

Verhältnis zu § 8 Abs. 2 Satz 3: Nach der Rspr. des BFH stellt die Zuschlagsregelung einen Korrekturposten zum WKAbzug nach Nr. 4 dar und kommt deshalb nur insoweit zur Anwendung, wie der ArbN den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzt (BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887; BFH v. 4.4.2008 – VI R 68/05, BStBl. II 2008, 890; BFH v. 22.9.2010 – VI R 57/09, BStBl. II 2011, 359; BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354; s. § 8 Anm. 92).

Verhältnis zu § 12: Siehe Anm. 29.

Verhältnis zu § 40 Abs. 2: Nach § 40 Abs. 2 Satz 2 kann der ArbG die LSt mit einem Pauschsteuersatz von 15 % für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse zu den Aufwendungen des ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte erheben, soweit diese Bezüge den Betrag nicht übersteigen, den der ArbN nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als WK geltend machen kann (s. im Einzelnen § 40 Anm. 45 ff.). Der Pauschbetrag kommt bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Fahrzeugs und auch bei Benutzung anderer Verkehrsmittel mit Ausnahme öffentlicher Verkehrsmittel zur Anwendung (zum Wahlrecht iSd. § 40 Abs. 2 s. BFH v. 24.9.2015 – VI R 69/14, BStBl. II 2016, 176). Zur Minderung der Entfernungspauschale gem. § 40 Abs. 2 Satz 3 s. Anm. 460.

Die nach § 40 Abs. 2 Satz 2 durch den ArbG pauschal besteuerten Bezüge mindern die nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 abziehbaren WK des ArbN. Unterschreitet der vom ArbG gewährte Zuschuss die nach Nr. 4 abziehbaren Beträge, kann der ArbN den Differenzbetrag als WK geltend machen (s. § 40 Anm. 49).

448–449 Einstweilen frei.

b) Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1)

450 aa) Aufwendungen des Arbeitnehmers; Fahrtkostenersatz

Aufwendungsbegriff: Nach dem Wortlaut der Vorschrift müssen dem Stpfl. zur Begr. des WKAbzugs für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4 Aufwendungen entstanden sein (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1). Seit 1.1. 2001 werden Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte durch den Ansatz einer verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale abgegolten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2). Bei Flügen sind nur die tatsächlichen Kosten abziehbar (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3). Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können über den abziehbaren Betrag der Entfernungspauschale hinausgehende tatsächliche Aufwendungen des ArbN berücksichtigt werden (Abs. 2 Satz 2).

Die Pauschbetragsregelung gilt unabhängig davon, ob dem ArbN überhaupt Aufwendungen für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte entstehen. Das Gesetz unterstellt insoweit die Entstehung von Kosten (BFH v. 18.4.2013 – VI R 29/12, BStBl. II 2013, 735). Die Pauschbetragsregelung greift deshalb auch, wenn die Strecke zu Fuß zurückgelegt wird oder der ArbN eine kostenlose (Mit-)Fahrgelegenheit nutzt. Nr. 4 enthält insoweit nicht nur eine systemfremde Regelung (s. Anm. 442 f.; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 260 [1/2018]), sondern steht auch im Widerspruch zum Wortlaut von Nr. 4 Satz 1 (glA *Söhn*, FR 2001, 950), denn Aufwendungen sind

Ausgaben, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Ihr Abfluss muss eine tatsächliche Vermögensminderung beim Stpfl. bewirken.

Für die Frage des Abzugs von Aufwendungen ist es unerheblich, ob der ArbN auf die Inanspruchnahme einer vom ArbG unentgeltlich zur Verfügung gestellten Beförderungsmöglichkeit verzichtet (BFH v. 25.9.1970 – VI R 85/68, BStBl. II 1971, 55). Angemessenheitsbegrenzungen für die Aufwendungshöhe bestehen grds. nicht. So kann der Stpfl. die Autoklasse bzw. Wagenklasse bei Bahnfahrten frei wählen. Allerdings ist Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 zu beachten. Zur Anrechnung von ArbG-Leistungen auf die Entfernungspauschale s. BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.9).

Arbeitnehmer: Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 erstreckt sich seinem Wortlaut nach nur auf ArbN (Begriffsdefinition: § 1 LStDV). Aus Gleichbehandlungsgründen wird der Anwendungsbereich durch § 9 Abs. 3 auf sämtliche Stpfl. mit Überschusseinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 erweitert (eingehend Anm. 542 ff.).

Fahrtkostenersatz: Vergütungen des ArbG zum Ersatz der Aufwendungen des ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind stpfl. Arbeitslohn (WK-Ersatz; s. § 3 Anm. 16). Entsprechendes gilt, wenn der ArbG den ArbN durch Bereitstellung einer Transportmöglichkeit unentgeltlich oder verbilligt befördert. Bei der unentgeltlichen oder verbilligten Sammelbeförderung ist die StFreiheit nach § 3 Nr. 32 zu beachten. Auch die unentgeltliche bzw. verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den ArbG an den ArbN für dessen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte führt zu Lohnzufluss (BFH v. 21.3.2013 – VI R 31/10, BStBl. II 2013, 700). Die Bewertung des Vorteils bestimmt sich nach § 8 Abs. 2 Sätze 3, 4 (s. Anm. 447; BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 5).

Einstweilen frei.

451

bb) Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Arbeitsstätte)

(1) Begriff der Wohnung

452

Wohnung: Nach Auffassung des BFH ist der Wohnungsbegriff als gesetzliches Tatbestandsmerkmal weit auszulegen. Es sollen sämtliche Sachverhalte erfasst werden, in denen einem Stpfl. berufsbedingt Fahrtaufwendungen von einer irgendwie gearteten Unterkunft zum Arbeitsplatz und zurück entstehen (BFH v. 20.12.1982 – VI R 64/81, BStBl. II 1983, 306 [309 f.]; BFH v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221 [223]; BFH v. 25.3.1988 – VI R 207/84, BStBl. II 1988, 706; BFH v. 26.8.1988 – VI R 92/85, BStBl. II 1989, 144; Regelmäßigkeit der Fahrten ist nicht erforderlich). Ungeachtet der individuellen Ausstattung und Einrichtung ist Wohnung daher jeder Wohn- und Schlafräum, der einem Stpfl. – meist für längere Zeit – als ständige Unterbringung außerhalb der Arbeitszeit dient (R 9.10 Abs. 1 Sätze 1, 2 LStR). Allerdings ist zu beachten, dass eine eher provisorische Unterkunft zwar eine „Wohnung“ darstellen kann, im Fall der Auswärtstätigkeit Nr. 4 jedoch nicht zur Anwendung kommt (BFH v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793, zur früheren Rechtslage).

Nach Auffassung des BFH muss es sich um eine eigene Wohnung des Stpfl. handeln (BFH v. 26.8.1988 – VI R 92/85, BStBl. II 1989, 144; ausdrücklich noch aA BFH v. 25.3.1988 – VI R 207/84, BStBl. II 1988, 706). Eine eigene Wohnung ist schon anzunehmen, wenn der Stpfl. an ihr ein Mitbenutzungsrecht hat (BFH v. 12.9.2000 – VI R 165/79, BStBl. II 2001, 29; FG Köln v. 24.10.2000 – 8 K 7085/99,

EFG 2001, 130, rkr.). Aufwendungen für Fahrten von einer anderen Unterkunft sind danach zwar nicht nach Nr. 4 zu berücksichtigen, aber in vollem Umfang nach Abs. 1 Satz 1. Soweit der BFH in seiner früheren Rspr. die Auffassung vertreten hat, dass in diesem Fall ein WKAbzug ganz ausscheidet (BFH v. 25.3.1988 – VI R 207/84, BStBl. II 1988, 706; BFH v. 26.8.1988 – VI R 92/85, BStBl. II 1989, 144), widerspricht dies dem objektiven Nettoprinzip und der Bedeutung der Nr. 4 als lediglich abzugsbegrenzende Norm. Der Wohnungsbegriff gem. Abs. 4a Satz 4 Halbs. 2 findet im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 keine Anwendung.

Aufwendungen eines ArbN für Fahrten von der Arbeitsstätte zu einem sowohl außerhalb der Arbeitsstätte als auch außerhalb der eigenen Wohnung gelegenen Arbeitszimmer sind ebenfalls nach Abs. 1 Satz 1 abziehbar. Nr. 4 kommt nicht zur Anwendung.

Mehrere Wohnungen: Die Wahl der Wohnung steht dem ArbN frei. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 enthält insoweit keine Einschränkungen. Für den Fall, dass ein ArbN mehrere Wohnungen hat, von denen er sich abwechselnd zu seiner ersten Tätigkeitsstätte begibt, gilt Nr. 4 Satz 6 (s. Anm. 462; R 9.10 Abs. 1 Satz 3 LStR).

453 (2) Begriff der ersten Tätigkeitsstätte (regelmäßige Arbeitsstätte)

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 erfasst ab VZ 2014 nur Wege, die als Zielort die erste Tätigkeitsstätte des ArbN betreffen. Der Begriff ist an die Stelle des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte getreten. Er ist in Abs. 4 eigens definiert (s. Anm. 545 ff. auch zu den sich daraus ergebenden Änderungen gegenüber der Rechtslage bis VZ 2013).

454 (3) Regelmäßige Arbeitsstätte (bis Veranlagungszeitraum 2013)

Der Begriff der „regelmäßigen“ Arbeitsstätte war erst durch Gesetz v. 20.4.2009 (s. Anm. 441) in das Gesetz eingefügt worden. Vorher war in Satz 3 Nr. 4 jeweils nur von „Arbeitsstätte“ die Rede.

Ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung: Nach der Rspr. des BFH konnte eine regelmäßige Arbeitsstätte nur eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des ArbG sein, der der ArbN zugeordnet war und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, dh. fortdauernd und immer wieder aufsuchte (s. etwa BFH v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; BFH v. 10.7.2008 – VI R 21/07, BStBl. II 2009, 818; BFH v. 18.12.2008 – VI R 39/07, BStBl. II 2009, 475; BFH v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822; BFH v. 17.6.2010 – VI R 35/08, BStBl. II 2010, 852; BFH v. 19.1.2012 – VI R 23/11, BStBl. II 2012, 772; BFH v. 15.5.2013 – VI R 18/12, BStBl. II 2013, 838; BFH v. 29.11.2016 – VI R 39/15, BFH/NV 2017, 722, zur regelmäßigen Arbeitsstätte eines Beamten der Wasserschutzpolizei; FG Rhld.-Pf. v. 23.11.2016 – 2 K 2581/14, EFG 2017, 390, rkr., zur regelmäßigen Arbeitsstätte eines Zugbegleiters; BFH v. 19.10.2016 – VI R 32/15, BFH/NV 2017, 281, zur regelmäßigen Arbeitsstätte eines Polizeibeamten der Autobahnpolizei; BFH v. 9.11.2015 – VI R 8/15, BFH/NV 2016, 196, zur regelmäßigen Arbeitsstätte eines Streifenpolizisten; FG Berlin-Brandenb. v. 13.10.2016, EFG 2017, 284, rkr., zur regelmäßigen Arbeitsstätte eines Landmaschinenfahrers; BFH v. 31.8.2016 – VI R 14/16, BFH/NV 2017, 273, zur regelmäßigen Arbeitsstätte eines Kundendienstmonteurs; BFH v. 16.9.2015 – IX R 19/14, BFH/NV 2016, 380; FG Münster v. 12.6.2015 – 4 K 3395/13 E, EFG 2015, 1522, rkr., zur regelmäßigen Arbeitsstätte einer Betriebsprüferin; Nds. FG v. 28.4.2015 – 13 K 150/14, EFG

2015, 1908, rkr., zur regelmäßigen Arbeitsstätte eines Rettungsassistenten; FG München v. 19.1.2015 – 6 K 806/14, EFG 2015, 903, rkr., zur regelmäßigen Arbeitsstätte eines Postzustellers).

- ▶ *Befristung*: Bei vorübergehender bzw. befristeter Abordnung, in Probearbeitsverhältnissen oder bei Versetzung wurde die neue Tätigkeitsstätte beim selben ArbG nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte (BFH v. 8.8.2013 – VI R 72/12, BStBl. II 2014, 68; BFH v. 8.8.2013 – VI R 59/13, BStBl. II 2014, 66; BFH v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BStBl. II 2014, 342; dagegen aber – inkonsequent bzw. widersprüchlich – BFH v. 6.11.2014 – VI R 21/14, BStBl. II 2015, 338; BFH v. 7.5.2015 – VI R 54/14, BFH/NV 2015, 1555; BFH v. 10.12.2015 – VI R 7/15, BFH/NV 2016, 397; BFH v. 16.12.2015 – VI R 6/15, BFH/NV 2016, 399). Anders war es dagegen im Fall einer unbefristeten und damit dauerhaften Versetzung (BFH v. 8.8.2013 – VI R 59/13, BStBl. II 2014, 66).
- ▶ *Bei Arbeitnehmern, die eine Fahrtätigkeit ausübten*, erfüllten weder ein Lkw-Wechselplatz noch das Fahrzeug die Merkmale einer regelmäßigen Arbeitsstätte (BFH v. 16.11.2005 – VI R 12/04, BStBl. II 2006, 267; BFH v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378; BFH v. 21.1.2010 – VI R 51/08, BFH/NV 2010, 999; BFH v. 19.1.2012 – VI R 23/11, BStBl. II 2012, 472; zur Tätigkeit auf einem Schiff; BFH v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926).
- ▶ *Ein Flugzeugführer* war schwerpunktmäßig in einem Flugzeug und damit auswärts tätig. Aufwendungen für Fahrten zwischen seiner Wohnung und seinem Heimatflughafen waren daher nicht in Höhe der Entfernungspauschale, sondern nach Dienstreisegrundsätzen als WK abzugsfähig (BFH v. 26.2.2014 – VI R 68/12, BFH/NV 2014, 1029; BFH v. 26.2.2014 – VI R 54/13, BFH/NV 2014, 1199, zur Stewardess).

Schwerpunkt der Tätigkeit: Der ArbN musste am Betriebsitz des ArbG seiner eigentlichen Tätigkeit nachgehen. Suchte er diesen zwar regelmäßig, aber nur zu Kontrollzwecken etc. auf, war dies nicht seine regelmäßige Arbeitsstätte (Monteur, Reisende, Fahrer; s. BFH v. 29.8.2018 – VI R 10/16, BFH/NV 2019, 15, mwN).

Eine regelmäßige Arbeitsstätte: Nach (geänderter) Auffassung des BFH konnte ein ArbN nicht mehr als eine regelmäßige Arbeitsstätte innehaben. Der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des ArbN konnte nur an einem Ort liegen, selbst wenn er fortwährend und immer wieder verschiedene BS seines ArbG aufsuchte (BFH v. 9.6.2011 – VI R 36/10, BStBl. II 2012, 36; BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38; BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34).

Die betriebliche Einrichtung eines Kunden des ArbG war keine regelmäßige Arbeitsstätte (BFH v. 10.7.2008 – VI R 21/07, BStBl. II 2009, 818; BFH v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822; BFH v. 13.6.2012 – VI R 47/11, BStBl. II 2013, 169). Auch ein Leih-ArbN verfügte typischerweise nicht über eine regelmäßige Arbeitsstätte (BFH v. 17.6.2010 – VI R 35/08, BStBl. II 2010, 852; BFH v. 15.5.2013 – VI R 41/12, BStBl. II 2013, 704; BFH v. 15.5.2013 – VI R 18/12, BStBl. II 2013, 838).

In sog. Outsourcing-Fällen waren ArbN mit ihrer Ausgliederung regelmäßig auswärts tätig, vergleichbar mit bei Kunden ihres ArbG tätigen ArbN (BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34, zum Sonderfall von Postnachfolgeunternehmen).

Wege zwischen Wohnung und auswärtiger Tätigkeitsstätte: Aus der Rspr. folgte ua., dass die Wege zwischen Wohnung und auswärtiger Tätigkeitsstätte (zB wechselnde Baustellen) keine Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte waren, sondern als Wege auf einer Auswärtstätigkeit zu qualifizieren waren, für

die die tatsächlichen Kosten als WK abgezogen werden konnten. Wechselnde Einsatzorte waren jeweils keine regelmäßigen Arbeitsstätten (BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785). Ein außerbetrieblicher Treffpunkt, von dem aus der ArbN zu den Tätigkeitsstätten weiterbefördert wurde, war regelmäßig keine betriebliche Einrichtung des ArbG.

Wurde eine Auswärtstätigkeit mit dem Dienstfahrzeug von der regelmäßigen Arbeitsstätte aus angetreten und fuhr der ArbN nach Erledigung der Auswärtstätigkeit unmittelbar seine Wohnung an, so endete die Reise an der Wohnung des ArbN. Die morgendliche Rückführung des Dienstfahrzeugs zur regelmäßigen Arbeitsstätte war eine Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (BFH v. 20.12.1991 – VI R 116/89, BStBl. II 1992, 308).

Ein weiträumiges Arbeitsgebiet ohne jede ortsfeste, dauerhafte betriebliche Einrichtung des ArbG war keine regelmäßige Arbeitsstätte (BFH v. 14.9.2005 – VI R 22/04, BFH/NV 2006, 507, zum Kehrbezirk; BFH v. 17.6.2010 – VI R 20/09, BStBl. II 2012, 32, zum weiträumigen Waldgebiet; BFH v. 29.4.2014 – VIII R 33/10, BStBl. II 2914, 777, zur Tätigkeit eines Lotsen; BFH v. 10.3.2015 – VI R 87/13, BFH/NV 2015, 1084, zur Tätigkeit eines Lokomotiv-Rangierführers; BFH v. 9.11.2015 – VI R 8/15, BFH/NV 2016, 196, zur Tätigkeit von Polizeibeamten im Streifendienst; BFH v. 19.10.2016 – VI R 32/15, BFH/NV 2017, 281, zur Tätigkeit eines Beamten der Autobahnpolizei; BFH v. 29.11.2016 – VI R 39/15, BFH/NV 2017, 722, zur Tätigkeit eines Beamten der Wasserschutzpolizei; BFH v. 29.11.2016 – VI R 19/16, BFH/NV 2017, 447, zur Tätigkeit von Polizeibeamten im Streifendienst; teilweise überholt: BFH v. 18.6.2009 – VI R 61/06, BStBl. II 2010, 564, zu einem Betriebsgelände unter Tage; BFH v. 17.6.2010 – VI R 20/09, BStBl. II 2012, 32; zur Rechtslage insoweit ab VZ 2014 s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Sätze 3 und 4).

Mehrere Arbeitsverhältnisse: Stand der ArbN in mehreren Dienstverhältnissen zu verschiedenen ArbG, war wie folgt zu verfahren: Halbe Entfernungspauschale für den Weg von der Wohnung zur ersten Arbeitsstätte, tatsächliche Kosten für den Weg von der ersten zur zweiten Arbeitsstätte und halbe Entfernungspauschale von dort zurück zur Wohnung (aA BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.8).

Wohnung als regelmäßige Arbeitsstätte: Da es sich bei dem in der eigenen Wohnung befindlichen Büro (sog. *home office*) nicht um eine betriebliche Einrichtung des ArbG handelte, war dies keine regelmäßige Arbeitsstätte (s. auch BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354; BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38).

Ausbildungsstätte: Die Frage, ob eine Ausbildungsstätte im Rahmen eines Dienstverhältnisses regelmäßige Arbeitsstätte war, entschied sich nach allgemeinen Grundsätzen. Regelmäßig hatte eine Ausbildungsstätte im Rahmen eines Dienstverhältnisses bei beruflichen Lehrgängen, Ausbildungsverhältnissen, Abordnungen oder Fortbildungsmaßnahmen nicht den Charakter einer regelmäßigen Arbeitsstätte, auch wenn es sich um eine betriebliche Einrichtung des ArbG handelte. Der Stpfl. suchte diese regelmäßig nicht dauerhaft auf (aA BFH v. 13.7.2016 – XI R 19/14, BFH/NV 2017, 30, mwN, betr. Kindergeld).

Entsprechendes galt erst recht, wenn der Stpfl. außerhalb eines Dienstverhältnisses eine beruflich veranlasste Bildungsmaßnahme durchführte. Die Ausbildungsstätte war keine regelmäßige „Arbeitsstätte“ (BFH v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825, zu einem im Übrigen vollbeschäftigten ArbN; BFH v. 9.2.2012 – VI R 44/10, BStBl. II 2013, 234; BFH v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236; BFH

v. 18.9.2012 – VI B 65/11, BFH/NV 2013, 517; BFH v. 5.2.2015 – III R 30/14, BFH/NV 2015, 980, betr. Kindergeld). Fahrtkosten waren somit nach Abs. 1 Satz 1 unbeschränkt abziehbar. Soweit der BFH in seiner früheren Rspr. die Auffassung vertreten hatte, dass auch eine Ausbildungsstätte eine regelmäßige Arbeitsstätte iSd. Nr. 4 sein konnte (BFH v. 22.7.2003 – VI R 190/97, BStBl. II 2004, 886, mwN), war diese Rspr. überholt.

(4) „Wege“ zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (regelmäßige Arbeitsstätte)

455

Nach der Neufassung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 durch das Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (s. Anm. 441) sind Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (bzw. bis 2013: Arbeitsstätte) WK. Bis zur Neufassung war in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 von „Fahrten“ die Rede. Die Entfernungspauschale kann je Arbeitstag für die Wege zur selben ersten Tätigkeitsstätte nur einmal berücksichtigt werden (Nr. 4 Satz 2; s. Anm. 457). Die Ersetzung des Begriffs „Fahrten“ durch „Wege“ soll lediglich verdeutlichen, dass die Entfernungspauschale auch Stpfl. in Anspruch nehmen können, die zu Fuß gehen (s. Anm. 456). Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte maßgebend (Nr. 4 Satz 4; s. Anm. 459). Nr. 4 enthält im Übrigen bezüglich der Entfernung der Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte keine Einschränkungen (zur früheren Rechtslage s. Anm. 441). Aus dem allgemeinen WK-Begriff des Abs. 1 Satz 1 lässt sich ebenfalls kein Tatbestandsmerkmal entnehmen, das die Anwendung der Entfernungspauschale davon abhängig macht, ob ein ArbN bei dem von ihm regelmäßig benutzten Beförderungsmittel arbeitstäglich die Fahrten zwischen Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte auf sich nehmen würde, um seiner Arbeit am Beschäftigungsort nachgehen zu können (BFH v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221).

Wahl des Beförderungsmittels: Dem ArbN steht es frei, mit welchem privaten oder öffentlichen Verkehrsmittel er die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte durchführt (Kfz., öffentliche Verkehrsmittel, Flugzeug, Taxi; BFH v. 20.5.1980 – VI R 241/77, BStBl. II 1980, 582, betr. Taxi; BFH v. 13.12.1985 – VI R 143/81, BFH/NV 1986, 211, betr. Flugzeug; zum Einsatz eines Motorboots s. BFH v. 10.5.2001 – IV R 6/00, BStBl. II 2001, 575). Der Stpfl. kann auch verschiedene Beförderungsmittel miteinander kombinieren (BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619; BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.6). Die Entfernungspauschale, mit der die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte veranlassten Aufwendungen abgegolten sind, ist zudem verkehrsmittelunabhängig. Sie greift also auch ein, wenn die Strecke zu Fuß, per Fahrrad oder als Teilnehmer einer (kostenlosen) Fahrgemeinschaft zurückgelegt wird (Anm. 442). Lediglich für Flugstrecken gilt die Entfernungspauschale nicht (Nr. 4 Satz 3; s. Anm. 458).

c) Abgeltung der Aufwendungen durch die Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2)

aa) Systemwechsel durch Einführung der Entfernungspauschale

456

Bis VZ 2000 konnten gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Benutzung eines Kraftwagens mit einem Ki-

lometer-Pauschbetrag von 0,70 DM, bei Benutzung eines Motorrads oder Motorrollers mit 0,33 DM je Entfernungskilometer berücksichtigt werden.

Bei Benutzung anderer Verkehrsmittel konnten die tatsächlichen Kosten als WK abgesetzt werden. Mangels Kosten waren zu Fuß oder als Mitglied einer Fahrge-
meinschaft zurückgelegte Wege nicht zu berücksichtigen. Aufgrund der Neuregelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 durch das Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (s. Anm. 441) sind die bisherigen Kilometer-Pauschbeträge durch eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale ersetzt worden. Eine Differenzierung der jeweiligen Pauschalen entsprechend dem Aufwand des genutzten Verkehrsmittels wird dabei nicht vorgenommen (zur Begr. des Systemwechsels s. BTDrucks. 14/4242).

457 bb) Höhe der Entfernungspauschale

Berechnung: Die Entfernungspauschale beträgt für jeden vollen Kilometer der kürzesten Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab VZ 2004 einheitlich 0,30 € (zur höheren Entfernungspauschale ab dem 21. km ab 2021 s. Satz 8 und Anm. 464). Maßgeblich ist die Anzahl der „vollen“ Kilometer. Es kann also ggf. zu einer Abrundung kommen. Angefangene Kilometer sollen nicht zählen.

Die Entfernungspauschale wird unabhängig davon gewährt, ob und welches Verkehrsmittel genutzt wird (s. Anm. 455; zur Fähre s. BFH v. 19.4.2012 – VI R 53/11, BStBl. II 2012, 802). Auch auf die Höhe der Kosten kommt es nicht an (BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.1). Maßgeblich ist nur, dass der Stpfl. die Arbeitsstätte aufsucht. Die Entfernungspauschale erhalten deshalb auch ArbN, die ihren Weg zur Arbeit zu Fuß, mit dem Fahrrad, dem Motorrad oder mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen (zu Flügen s. Anm. 458). Bei Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist die Entfernungspauschale auch dann anzusetzen, wenn die entstandenen Kosten unter der Pauschale liegen. Allerdings ist der Höchstbetrag von 4 500 € zu beachten (BFH v. 15.11.2016 – VI R 48/15, BFH/NV 2017, 284; verfassungsgemäß).

Abgeltung von Aufwendungen: Die Entfernungspauschale wird „zur Abgeltung dieser Aufwendungen“ gewährt. Gemeint sind damit die in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 genannten Aufwendungen des ArbN für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Entsprechende Aufwendungen werden dabei unterstellt, sodass die Entfernungspauschale auch dann in Anspruch genommen werden kann, wenn dem ArbN keine Aufwendungen für den Weg zur Arbeitsstätte entstanden sind (s. Anm. 456, 442).

Durch den Ansatz der Entfernungspauschale sind grds. alle Aufwendungen abgegolten, die im Zusammenhang mit den Wegen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stehen. Tatsächliche Aufwendungen können grds. nicht geltend gemacht werden. Lediglich bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können über den abziehbaren Betrag der Entfernungspauschale hinausgehende tatsächliche Aufwendungen berücksichtigt werden (Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 540). Bei Behinderten können zudem höhere Kfz-Kosten angesetzt werden (Abs. 2 Satz 3; s. Anm. 541).

Die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale hat zur Folge, dass außergewöhnliche Aufwendungen nicht zusätzlich als WK angesetzt werden können (BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BFH/NV 2014, 1284; FG Ba.-Württ. v. 19.1.2018 – 5 K 500/17, juris, Az. BFH VI R 8/18; Sächs. FG v. 18.5.2018 – 4 K 194/18, juris, Az. BFH VI R 40/18, betr. Personenschäden). Das ergibt sich auch aus Abs. 2 Satz 1

(s. Anm. 539). Diese Vorschrift ist – systematisch fragwürdig – insoweit als Ergänzung zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 zu verstehen (s. im Einzelnen Anm. 539). Zu beachten ist, dass Abs. 2 Satz 1 sich nur auf „Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte“ erstreckt, also auf fahrzeug- und wegstreckenbezogene Aufwendungen (= berufliche Mobilitätskosten). Andere Aufwendungen, insbes. solche im Zusammenhang mit der Beseitigung oder Linderung von Körperschäden, die durch einen Unfall auf einer beruflich veranlassten Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte eingetreten sind, werden von der Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale nicht erfasst. Sie sind im Zusammenhang mit Unfallschäden zusätzlich zur Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 1 abziehbare WK (BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, juris; s. auch BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.1).

► *Fahrgemeinschaften*: Die Entfernungspauschale soll nach der Gesetzesbegründung die Bildung von Fahrgemeinschaften honorieren (BTDrucks. 14/4242, 5). In der Tat kann, da die Höhe des tatsächlichen Aufwands unbeachtlich ist, jeder Teilnehmer einer Fahrgemeinschaft unabhängig von der Art der Fahrgemeinschaft die Entfernungspauschale für sich in Anspruch nehmen. Dies gilt auch bei Ehegatten oder anderen Familienangehörigen, die einen gemeinsamen Weg zur ersten Tätigkeitsstätte zurücklegen (*Pasch/Höreth/Renn*, DStZ 2001, 305). Maßgebend für die Ermittlung der Entfernungspauschale ist für jeden Teilnehmer der Fahrgemeinschaft die für ihn kürzeste Straßenverbindung zwischen seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte ohne Berücksichtigung von Umwegstrecken (s. Nr. 4 Satz 4; Anm. 459). Im Fall einer wechselseitigen Fahrgemeinschaft ist allerdings die Kostendeckelung von 4500 € zu beachten. Die Begrenzung der Entfernungspauschale auf 4500 € gilt nämlich lediglich bei der Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens nicht. Deshalb ist zu differenzieren, an welchen Tagen der einzelne Teilnehmer der Fahrgemeinschaft Fahrer und wann er Mitfahrer war (BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.5).

► *Umwege*: Siehe Anm. 459.

► *Vergütungen*: Das Entgelt für die regelmäßige Mitnahme eines Arbeitskollegen auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kann zu Einkünften aus sonstigen Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 führen (BFH v. 15.3.1994 – X R 58/91, BStBl. II 1994, 516). Dabei können Aufwendungen für Umwegstrecken zum Abholen der Mitfahrer in Abzug gebracht werden (BMF v. 11.1.2001 – IV C 5 - S 2353 - 1/01, BStBl. I 2001, 95).

Für jeden Arbeitstag: Die Entfernungspauschale kann für jeden Arbeitstag für die Wege zur selben Tätigkeitsstätte nur einmal geltend gemacht werden. Dies folgt aus der Bestimmung, dass mit der Pauschale „für jeden Arbeitstag“ die Aufwendungen abgegolten sind (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2; Abs. 2 Satz 1). Der Gesetzgeber geht dabei von einem arbeitstäglichen Hin- und Rückweg aus. Übernachtet der Stpfl. an der Arbeitsstätte, steht ihm für Hin- und Rückweg jeweils nur die halbe Entfernungspauschale zu (BFH v. 12.2.2020 – VI R 42/17, DB 2020, 1320). Hat der ArbN mehrere Arbeitsstätten und kehrt er von der ersten Arbeitsstätte zunächst zur Wohnung zurück, so gilt für den Weg von dort zur nächsten Arbeitsstätte die Entfernungspauschale ohne Einschränkungen (BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.8).

► *Zusätzliche Fahrten*: Die in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 aF enthaltene Ausnahme für zusätzliche Fahrten an einem Arbeitstag bei einer Arbeitszeitunterbrechung

von mindestens vier Stunden oder wegen eines zusätzlichen Arbeitseinsatzes außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit ist mit Einf. der Entfernungspauschale entfallen (s. BFH v. 11.9.2003 – VI B 101/03, BStBl. II 2003, 893). Nach der Gesetzesbegründung soll diese Maßnahme der Vereinfachung dienen und berücksichtigen, dass durch zusätzliche Fahrten nicht unbedingt zusätzliche Kosten anfallen, wie zB bei Zeitkarten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel (BTDrucks. 14/4242, 6). Die Streichung von Zwischenheimfahrten stellt für die Stpfl., denen bei Benutzung eines Kraftwagens tatsächlich entsprechende Aufwendungen entstanden sind, uE eine ungerechtfertigte Härte dar, die zudem der gesetzgeberischen Absicht, die zusätzliche Belastung der Kfz-Nutzer durch die erhöhten Treibstoffkosten mittels Einf. der Entfernungspauschale abzufedern (s. Anm. 442), widerspricht (aA BFH v. 11.9.2012 – VI B 43/12, BFH/NV 2012, 2023).

Begrenzung auf 4500 €: Die Entfernungspauschale ist der Höhe nach ab VZ 2004 grds. auf 4500 € jährlich begrenzt (BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.3). Der ursprüngliche Betrag von 10000 DM (ab VZ 2001) entsprach in etwa dem Preis einer Jahresnetzkarte (1. Klasse) der Deutschen Bahn AG. Mit dieser Kostendeckelung soll ein unverhältnismäßiges Überschreiten des WKAnsatzes im Verhältnis zu den tatsächlichen Aufwendungen vermieden werden (*Pasch/Höreth/Renn*, DStZ 2001, 305). Über die Begrenzung von 4500 € hinaus ist ein Abzug möglich, wenn der ArbN als Fernpendler für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte seinen eigenen oder einen zur Nutzung überlassenen Kraftwagen nutzt (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2). Nach Abs. 2 Satz 2 können zudem auch höhere Aufwendungen als 4500 € bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel berücksichtigt werden. Bei dem Höchstbetrag von 4500 € handelt es sich um einen Jahresbetrag, der unabhängig von der Zahl der Arbeitstage im Kj. gilt. Dies ist durch Einfügung der Wörter „im Kalenderjahr“ durch das StÄndG 2001 v. 20.12.2001 klargestellt worden (s. Anm. 441; BTDrucks. 14/7341, 10).

- ▶ *Nutzung eines Kraftwagens:* Soweit der ArbN für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte einen eigenen oder einen ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt, kann er einen höheren Betrag als 4500 € ansetzen (Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2). Die Ausnahme ist auf die Nutzung eines Kraftwagens (idR Pkw.) beschränkt. Sie gilt somit nicht für die Nutzung von Motorrädern bzw. Motorrollern. Die Grenze von 4500 € wird schon erreicht bei einer Entfernung der Arbeitsstätte von der Wohnung von ca. 80 km. Hier führt die Anwendung der Entfernungspauschale von 0,30 € zum WKAbzug eines höheren Betrags als 4500 €.

Ein „eigener“ Kraftwagen ist bei zivilrechtl. oder wirtschaftlichem Eigentum anzunehmen (§ 39 AO; BFH v. 20.5.1980 – VI R 241/77, BStBl. II 1980, 582). Das Eigentum liegt im Allgemeinen beim jeweiligen Fahrzeughalter als Einzelperson, kann sich aber auch auf mehrere Personen als Gemeinschaft (Gesamthands- oder Bruchteilsgemeinschaft) erstrecken.

Zur Nutzung überlassen ist ein nicht im Eigentum des ArbN stehender Kraftwagen, wenn dieser ihn geliehen, gemietet oder geleast hat (BFH v. 12.11.2009 – VI R 59/07, BFH/NV 2010, 631, zweifelnd bei Abholfahrten). Das trifft auch zu, wenn das Fahrzeug vom ArbG unentgeltlich oder teilentgeltlich überlassen wird (R 9.10 Abs. 2 LStR; s. zur lsl. Behandlung § 8 Abs. 2 Sätze 3 ff.). Auf die Dauer der Anmietung kommt es nicht an. Auch bei einer nur kurzfristigen An-

mietung, etwa im Fall der Reparatur des eigenen Kraftwagens, ist eine Überlassung zur Nutzung anzunehmen.

- ▶ *Nachweis*: Soweit den Höchstbetrag überschreitende Aufwendungen geltend gemacht werden, gilt uE keine besondere Nachweispflicht. Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist bei Benutzung des Kraftwagens ein höherer Ansatz als 4500 € nicht davon abhängig, dass höhere Kosten nachgewiesen werden. Maßgeblich ist nur die Nutzung eines Kraftwagens (*Apitz*, FR 2001, 461). Arbeitnehmer, die eine Entfernungspauschale von mehr als 4500 € geltend machen, müssen deshalb idR nur in üblicher Form glaubhaft machen, dass sie Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einem Kraftwagen zurückgelegt haben (BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.3).
- ▶ *Höherer Betrag* (Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2): Die Ausnahmeregelung der Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2 greift nur, soweit der ArbN einen eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt (s. auch Abs. 2 Satz 2; Anm. 642). Wenn der ArbN sämtliche Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte auf diese Weise zurücklegt, ist die Anwendung unproblematisch. Entsprechendes gilt in Mischfällen, dh. beim Zusammentreffen der Nutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens einerseits und anderer, der Deckelung unterliegender Fortbewegungsmöglichkeiten andererseits. Dies kann sowohl in zeitlicher Hinsicht der Fall sein (der Stpfl. fährt einen Teil des Jahres mit dem Pkw., während der übrigen Zeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln) als auch bezogen auf die einzelne Fahrt (der Stpfl. fährt mit dem Pkw. zum Bahnhof, von dort mit dem Zug zum Zielort und von dort mit dem Bus zur Arbeitsstätte = *park-and-ride*; s. zu Mischfällen auch BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.6). In diesen Fällen kommt es darauf an, ob der mit dem Kfz. zurückgelegte Teil den Betrag von 4500 € übersteigt. Zur jahresbezogenen Betrachtung bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel gem. Abs. 2 Satz 2 s. Anm. 540.

d) Keine Entfernungspauschale bei Nutzung von Flugzeugen und bei Sammelbeförderung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3)

458

Nach dem durch das HBeglG 2004 neu gefassten Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 (s. Anm. 441) gilt die Entfernungspauschale nicht für Flugstrecken und Strecken mit stfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32.

Bei der Benutzung des Flugzeugs soll es beim Abzug der tatsächlichen Kosten bleiben. Grund für diese Regelung ist offensichtlich die Besorgnis des Gesetzgebers, dass bei Anwendung der Entfernungspauschale die StEntlastung höher ausfallen könnte als die tatsächlichen Kosten (BTDrucks. 14/4435, 9). Der Gesetzgeber will zumindest in diesem Bereich Mitnahmeeffekte vermeiden. Allerdings bleibt unklar, warum er davon nicht generell Gebrauch gemacht hat, denn auch bei Benutzung anderer Verkehrsmittel kann die Steuerersparnis mittels Entfernungspauschale die tatsächlichen Kosten übersteigen (s. Anm. 456). Der BFH hat die Verfassungsmäßigkeit der Regelung bejaht (BFH v. 26.3.2009 – VI R 42/07, BStBl. II 2009, 724).

- ▶ *Für eine Flugstrecke*: Die Ausnahmeregelung betrifft lediglich die reine Flugstrecke, nicht auch die An- und Abfahrten zum Flughafen. Hier gilt die Entfernungspauschale (BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.2).
- ▶ *Linienflugzeuge*: Fraglich ist, ob die Ausnahmeregelung des Satzes 3 der Nr. 4 nur auf die mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Linienflugzeuge) zurückgelegten

Flugstrecken Anwendung findet. Zwar wollte der Gesetzgeber mit der Regelung stl. Mitnahmeeffekte bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel verhindern. Auch ist richtig, dass bei Benutzung eines eigenen Flugzeugs die tatsächlichen Kosten idR erheblich höher sind als die Entfernungspauschale (*Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 190). Andererseits ergibt sich aus dem Wortlaut keine Beschränkung auf Linienflugzeuge. Das spricht dafür, Nr. 4 Satz 3 auch bei Benutzung von Privat- und Charterflugzeugen anzuwenden (aA *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 294 [2/2019]).

- ▶ **Rechtsfolge:** Die Regelung der Nr. 4 Satz 2 (korrekterweise: Halbs. 1) gilt für Flugstrecken nicht. Der Ansatz der Entfernungspauschale scheidet deshalb insoweit aus. Das hat unausgesprochen zur Folge, dass sich der WKAbzug nach der Grundvorschrift der Nr. 4 Satz 1 richtet. Der Stpfl. kann also die tatsächlichen Kosten des Flugs in Ansatz bringen. Daneben kann für die An- und Abfahrt zum bzw. vom Flughafen die Entfernungspauschale angesetzt werden (s.o.). Da Nr. 4 Satz 3 die Regelung über die Entfernungspauschale nach Satz 2 von der Geltung für Flugstrecken einschränkungslos ausnimmt, gilt auch nicht die Abzugsdeckelung von 4500 €. Der Stpfl. kann deshalb die Flugkosten in voller Höhe und unbegrenzt in Abzug bringen. Dies widerspricht allerdings dem Anliegen des Gesetzgebers, Aufwendungen für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur pauschaliert zum Abzug zuzulassen (*Pasch/Höreth/Renn*, DStZ 2001, 305).

Sammelbeförderung: Bis VZ 2003 wurden ArbG-Leistungen in Form stfreier Sammelbeförderung (§ 3 Nr. 32; s. dazu § 3 Nr. 32 Anm. 2) nicht auf die Entfernungspauschale angerechnet (Nr. 4 Satz 5 aF). Diese steuersystematisch nicht gerechtfertigte Regelung (vgl. *Pasch/Höreth/Renn*, DStZ 2001, 305 [309]) hat der Gesetzgeber durch das HBeglG 2004 beseitigt (BTDrucks. 15/1502, 30; zu § 3 Nr. 32 s. BFH v. 29.1.2009 – VI R 56/07, BFH/NV 2009, 917). Danach kann nunmehr bei Sammelbeförderung der ArbN die Entfernungspauschale nicht zusätzlich in Anspruch nehmen (zur Anrechnung von ArbG-Leistungen auf die Entfernungspauschale s. Satz 5 und Anm. 460), wie Nr. 4 Satz 3 ausdrücklich anordnet (zu den Leistungen nach § 3 Nr. 37 s. Anm. 463).

459 e) Bestimmung der Wegstrecke (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4)

Maßgebend für die Bestimmung der Entfernung iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 1 ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (s. auch BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.4). Dabei ist der volle Kilometerbetrag der Entfernung maßgebend (s. Anm. 457). Die Regelung soll der Vereinfachung dienen (BTDrucks. 14/4435, 9). Nach dem durch das StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (s. Anm. 441) angefügten Halbs. 2 kann eine andere als die kürzeste Straßenverbindung zugrunde gelegt werden, wenn diese offenkundig verkehrsgünstiger ist und vom ArbN regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Arbeitsstätte) genutzt wird. Mit dieser der Klarstellung dienenden Bestimmung sollte dokumentiert werden, dass die bis VZ 2000 geltende Rechtslage fortbesteht, also auch im VZ 2001 Anwendung fand (BTDrucks. 14/7341, 10; s. zur Entstehungsgeschichte FG Ba.-Württ. v. 30.3.2009 – 4 K 5374/08, EFG 2009, 926, rkr.). Nach Nr. 4 Satz 4 Halbs. 2 idF bis VZ 2000 war die kürzeste benutzbare Straßenverbindung maßgeblich. Dabei wurde auch eine von der kürzesten Straßenverbindung abweichende Straßen-

verbindung berücksichtigt, wenn sie offensichtlich verkehrsgünstiger war und vom ArbN regelmäßig benutzt wurde (BFH v. 10.10.1975 – VI R 33/74, BStBl. II 1975, 852).

Straßenverbindung: Für die Entfernungsbestimmung ist ausschließlich auf die Straßenverbindung abzustellen. Dies gilt unabhängig vom tatsächlich benutzten Verkehrsmittel, also auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, selbst wenn die Schienenverbindung weiter ist (FG Ba.-Württ. v. 30.3.2009 – 4 K 5374/08, EFG 2009, 926, rkr.). Selbst für Fußgänger ist auf die Straßenverbindung abzustellen (BTDrucks. 14/4242, 6; FG München v. 28.5.2008 – 10 K 2680/07, juris, rkr.). Nach Auffassung des BFH ist die kürzeste Strecke auf öffentlichen Straßen iSd. StVG, die dem allgemeinen Kraftfahrzeugverkehr dienen, zugrunde zu legen. Dies soll sogar dann gelten, wenn diese über eine Bundesstraße führt, die gem. § 18 StVO nur von Fahrzeugen befahren werden darf, deren durch die Bauart bestimmte Höchstgeschwindigkeit mehr als 60 km/h beträgt (BFH v. 24.9.2013 – VI R 20/13, BStBl. II 2014, 259; uE zweifelhaft; s. auch *Bergkemper*, FR 2014, 425).

Die Maßgeblichkeit der Straßenverbindung hat zur Folge, dass die einmal festgestellte Entfernung für die Verbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unabhängig von einem Wechsel des Verkehrsmittels ist. Im Rahmen der Bestimmung der kürzesten Straßenverbindung ist auch eine Fährverbindung einzubeziehen. Besonderheiten einer Fährverbindung (zB Wartezeiten) können dazu führen, dass auch eine andere Straßenverbindung als „offensichtlich verkehrsgünstiger“ anzusehen ist als die kürzeste Straßenverbindung (BFH v. 19.4.2012 – VI R 53/11, BStBl. II 2012, 802; s. auch BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.4).

„Kürzeste“ Straßenverbindung: Anzusetzen ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Das gilt auch dann, wenn der Stpfl. auf dem Weg zur Arbeitsstätte verschiedene Verkehrsmittel benutzt. So sind eventuelle Mehrkilometer, die sich bei der Kombination von Pkw. und Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel ergeben (zB *park-and-ride*), nicht anzuerkennen (FG München v. 28.5.2008 – 10 K 2680/07, juris, rkr.; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 192; BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.6). Auch Umwegfahrten können stl. insoweit nicht geltend gemacht werden. Dies ist zB für Teilnehmer einer Fahrgemeinschaft von Bedeutung. Umwegfahrten, um Mitfahrer aufzunehmen, oder Umwegfahrten zu einem Treffpunkt aller Mitfahrer sind nicht absetzbar, was uE der gesetzgeberischen Absicht, Fahrgemeinschaften zu fördern, widerspricht. Für beruflich veranlasste Umwegfahrten kommt allerdings der Abzug der tatsächlichen Kosten nach Abs. 1 Satz 1 in Betracht.

- ▶ *Ermittlung der kürzesten Straßenverbindung:* Der Stpfl. ist gehalten, die kürzeste Straßenverbindung zu ermitteln und ggf. gegenüber dem FA glaubhaft zu machen. Dies kann im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten und beim Stpfl. und dem FA zu einem unangemessenen Aufwand führen. Insbesondere in den Fällen, in denen der Stpfl. nicht oder nicht nur ein Fahrzeug benutzt, ist der Ermittlungsaufwand erheblich (s. *Wesselbaum-Neugebauer*, DStZ 2001, 533). Das Gesetz lässt offen, wie der Stpfl. die Ermittlung der kürzesten Straßenverbindung in diesen und anderen Fällen durchführen soll. Routenplaner helfen nicht in jedem Fall weiter. So können bekanntlich verschiedene Routenplaner zu verschiedenen Entfernungsangaben führen (zum Einsatz von Routenplanern s. FG Ba.-Württ. v. 30.3.2009 – 4 K 5374/08, EFG 2009, 926, rkr.; FG Saarl. v. 9.7.2008 – 2 K 2326/05, juris, rkr.). Ein zutreffendes Bild kann sich durch den Ein-

satz eines gerichtseigenen Prüfers ergeben (FG Düss. v. 23.3.2007 – 1 K 3285/06 E, EFG 2007, 1014, rkr.).

- ▶ *Offensichtlich verkehrsgünstiger (Nr. 4 Satz 4 Halbs. 2):* Eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom ArbN regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird. Insoweit sind die kürzeste und die vom ArbN regelmäßig benutzte Straßenverbindung zu vergleichen, nicht aber weitere mögliche vom ArbN tatsächlich nicht benutzte Fahrstrecken (BFH v. 16.11.2011 – VI R 46/10, BStBl. II 2012, 470; *Bergkemper*, FR 2012, 362).

Die Beurteilung, ob eine Umwegstrecke offensichtlich verkehrsgünstiger ist, soll nach dem Willen des Gesetzgebers unter Berücksichtigung der in BFH v. 10.10.1975 (BFH v. 10.10.1975 – VI R 33/74, BStBl. II 1975, 852) aufgestellten Grundsätze vorgenommen werden (BTDrucks. 14/7341, 10; BFH v. 10.4.2007 – VI B 134/06, BFH/NV 2007, 1309; s. auch BMF v. 31.8.2009 – IV C 5 - S 2351/09/10002, BStBl. I 2009, 891, Rz. 1.4). Danach ist darauf abzustellen, welche Straßenverbindung im Rahmen des Zumutbaren für den ArbN benutzbar ist. Eine längere Strecke ist unschädlich, wenn der ArbN auf diese Weise die Arbeitsstätte regelmäßig schneller erreicht (BFH v. 10.4.2007 – VI B 134/06, BFH/NV 2007, 1309). Nach der Rspr. des BFH, der sich die FinVerw. angeschlossen hat, ist eine Straßenverbindung dann als verkehrsgünstiger als die kürzeste Verbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusehen, wenn der ArbN eine andere – längere – Straßenverbindung nutzt und auf diese Weise die Tätigkeitsstätte trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen idR schneller und pünktlicher erreicht. „Offensichtlich“ verkehrsgünstiger ist die vom ArbN gewählte Straßenverbindung dann, wenn ihre Vorteilhaftigkeit so auf der Hand liegt, dass sich auch ein unvoreingenommener verständiger Verkehrsteilnehmer unter den gegebenen Verkehrsverhältnissen für die Benutzung der Strecke entschieden hätte. Es soll dagegen nicht darauf ankommen, ob die kürzeste Strecke mautpflichtig ist oder mit dem vom ArbN tatsächlich verwendeten Verkehrsmittel straßenverkehrsrechtl. gar nicht benutzt werden darf (BFH v. 24.9.2013 – VI R 20/13, BStBl. II 2014, 259; uE höchst fraglich; s. auch *Bergkemper*, FR 2014, 425).

Ob eine Straßenverbindung danach als „offensichtlich verkehrsgünstiger“ anzusehen ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Eine bestimmte Zeiterparnis (zB 20 Minuten) ist nicht ausschlaggebend (BFH v. 16.11.1011 – VI R 19/11, BStBl. II 2012, 520). Neben den allgemeinen Verkehrsverhältnissen sind auch die städtebauliche Planung zur Vermeidung von innerstädtischen Verkehrsstauungen mit zu berücksichtigen. Werden etwa zur Ableitung der Verkehrsströme kilometermäßig längere, aber zeitlich günstigere Verkehrsverbindungen durch Schnellstraßen geschaffen, so ist dies von Belang (FG Düss. v. 23.3.2007 – 1 K 3285/06 E, EFG 2007, 1014, rkr.). Es ist uE im Rahmen der Zumutbarkeit auch von Bedeutung, dass die kürzere Strecke erhöhte Anforderungen an die Gesundheit und die Nerven des ArbN stellt.

- ▶ *Regelmäßige Benutzung:* Die längere Fahrtstrecke muss nicht nur verkehrsgünstiger sein, sie muss auch vom ArbN regelmäßig tatsächlich benutzt werden. Wer also nicht als Autofahrer die Alternativstrecke benutzt, sondern mit öffentlichen Verkehrsmitteln die Strecke zur Arbeit zurücklegt, kann die Regelung nicht in Anspruch nehmen. Allerdings vertritt die FinVerw. die Auffassung,

dass die Regelung in den Fällen in Anspruch genommen werden kann, in denen der ArbN ein öffentliches Verkehrsmittel benutzt, dessen Linienführung über die verkehrsgünstigere Straßenverbindung geführt wird (BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.4; krit. dazu zu Recht FG Ba.-Württ. v. 30.3.2009 – 4 K 5374/08, EFG 2009, 926, rkr.), auch wenn zB der Bus auf der kürzeren Strecke gar nicht eingesetzt wird.

f) Anrechnung von Arbeitgeberleistungen (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 5)

460

Jeder ArbN erhält die Entfernungspauschale unabhängig von der Höhe seiner Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Das gilt auch, wenn der ArbG dem ArbN ein Kfz. für diese Wege unentgeltlich oder verbilligt überlässt (BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354). Gemäß Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 gilt die Entfernungspauschale aber nicht für Strecken mit stfreier Sammelbeförderung (s. Anm. 458). Ein Abzug kommt zudem auch dann in Betracht, wenn der ArbG dem ArbN das Kfz. für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlässt und diese ArbG-Leistung nach § 8 Abs. 3 (Rabattfreibetrag) stfrei ist. Allerdings sind gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 5 nach § 8 Abs. 2 Satz 11 und § 8 Abs. 3 stfreie Sachbezüge auf die Entfernungspauschale und den Höchstbetrag anzurechnen. Diese Anrechnungsregelung ist durch das HBeglG v. 29.12.2003 (s. Anm. 441) eingefügt worden.

Nach § 8 Abs. 2 Satz 11 steuerfreie Bezüge: Im Zusammenhang mit der Reform des stl. Reisekostenrechts durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188; s. Anm. 441) ist – relativ unbemerkt ohne Stellungnahme in den Gesetzesmaterialien – Satz 5 um den Hinweis auf § 8 Abs. 2 Satz 11 mW ab VZ 2014 ergänzt worden. § 8 Abs. 2 Satz 11 (bis VZ 2013 Satz 9) sieht vor, dass Sachbezüge, die nach der Grundregel des § 8 Abs. 2 Satz 1 bewertet werden, nur dann stl. zu erfassen sind, wenn sie eine Freigrenze von 44 € im Kj. übersteigen (§ 8 Anm. 141; s. zu § 8 Abs. 2 Satz 11/9 auch BFH v. 19.1.2008 – VI R 80/06, BStBl. II 2009, 547; BFH v. 14.11.2012 – VI R 56/11, BStBl. II 2013, 382; zu Sachbezugsbeispielen s. *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 18). Sachbezüge nach § 8 Abs. 2 Satz 11 für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, die stfrei sind, wenn die Freigrenze von 44 € nicht erreicht wird, sind vor allem Benzingutscheine des ArbG (BFH v. 11.11.2010 – VI R 26/08, BFH/NV 2011, 589).

► *Bis Veranlagungszeitraum 2013* waren Benzingutscheine, die die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 nicht überstiegen, nicht auf die Entfernungspauschale anzurechnen (s. *Niermann*, DB 2007, 17). Diese „Gesetzeslücke“ wollte der Gesetzgeber mit dem UntStReiseKG offensichtlich still und heimlich schließen.

Nach § 8 Abs. 3 steuerfreie Sachbezüge: Erhält ein ArbN aufgrund seines Dienstverhältnisses Waren oder Dienstleistungen, die vom ArbG nicht überwiegend für den Bedarf seiner ArbN hergestellt, vertrieben oder erbracht werden und deren Bezug nicht nach § 40 pauschal versteuert wird, so gelten nach § 8 Abs. 3 Satz 1 als deren Werte abweichend von § 8 Abs. 2 die um 4 % geminderten Endpreise, zu denen der ArbG oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Nach der Rspr. des BFH sind unter Waren und Dienstleistungen solche aus dem Liefer- und Leistungsangebot des ArbG zu verstehen. Der Formulierung, dass die Waren oder Dienstleistungen vom ArbG nicht überwiegend für den Bedarf seiner ArbN hergestellt, vertrieben oder erbracht sein dürfen, ist zu entnehmen, dass

sie überwiegend oder zumindest in gleichem Umfang für bzw. an andere Abnehmer als die Belegschaft hergestellt, vertrieben oder erbracht sein müssen. Danach sind allein für den ArbN-Bedarf hergestellte, vertriebene Waren und erbrachte Dienstleistungen außerhalb des üblichen Geschäftsverkehrs des ArbG von der Vergünstigung ausgenommen (BFH v. 1.10.2009 – VI R 22/07, BStBl. II 2010, 204; BFH v. 21.1.2010 – VI R 51/08, BStBl. II 2010, 700; BFH v. 26.7.2012 – VI R 27/11, BStBl. II 2013, 402; BFH v. 26.7.2012 – VI R 30/09, BStBl. II 2013, 400).

§ 8 Abs. 3 ist eine Bewertungsnorm mit tendenziell begünstigendem Charakter. Sie ermöglicht einen Bewertungsabschlag von 4 % und einen Rabattpflichtbetrag und führt insoweit zur StFreiheit von Sachbezügen (BFH v. 26.7.2012 – VI R 27/11, BStBl. II 2013, 402; zu § 8 Abs. 3 im Einzelnen s. § 8 Anm. 147). Die StFreiheit beläuft sich auf höchstens 1 080 € (sog. Rabattpflichtbetrag).

Satz 5 betrifft nach § 8 Abs. 3 stfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Da die StBegünstigung nach § 8 Abs. 3 voraussetzt, dass die Ware bzw. Dienstleistung des ArbG zu seiner Liefer- und Leistungspalette gehört, kommt Satz 5 zB zur Anwendung, wenn ein Mietwagenunternehmer dem ArbN einen Mietwagen (auch) für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlässt (BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.9). Daneben betrifft die Vorschrift vornehmlich Fälle, in denen Verkehrsbetriebe ihren Mitarbeitern Freifahrten ermöglichen (s. FG Berlin-Brandenb. v. 19.6.2013 – 14 K 14140/10, EFG 2013, 1576, rkr.).

Soweit der ArbG (Mietwagenunternehmer) dem ArbN ein Kfz. für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte unentgeltlich oder verbilligt überlässt, kommt es für die Höhe der StFreiheit auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem um 4 % geminderten Endpreis und dem vom ArbN ggf. gezahlten Entgelt an, denn insoweit liegt ein stbarer geldwerter Vorteil (Arbeitslohn) vor (zur Ermittlung des Endpreises s. § 8 Anm. 168 ff.).

► *Sonderregelung in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 5 Halbs. 2:* Soweit es um Freifahrten für Mitarbeiter von Verkehrsbetrieben geht, der ArbG also selbst Verkehrsträger ist, enthält Halbs. 2 eine Sonderregelung. Hier ist als Endpreis der Preis anzusetzen, den ein dritter ArbG an den Verkehrsträger zum Erwerb eines Fahrberechtigung für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte aufzuwenden hätte. Der geldwerte Vorteil und damit der stfreie Bezug besteht in Höhe dieses Betrags. Eventuelle Zuzahlungen des ArbN sind anzurechnen. Die Sonderregelung zielt auf den Erwerb von sog. Jobtickets (s. BFH v. 14.11.2012 – VI R 56/11, BStBl. II 2013, 382).

Minderung des nach Satz 2 abziehbaren Betrags: Der nach Satz 2 für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte abziehbare Betrag ist um die nach § 8 Abs. 2 Satz 11 oder Abs. 3 stfreien Bezüge bzw. ArbG-Leistungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu mindern. Der nach Satz 2 abziehbare Betrag ist nicht nur die Entfernungspauschale, sondern auch die Kostendeckelung von 4 500 € (BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.9). Kommt also nach Abzug des stfreien Sachbezugs von der Entfernungspauschale noch die Kostendeckelung von 4 500 € in Betracht, sind die ArbG-Leistungen auch von diesem Betrag in Abzug zu bringen. Zuzahlungen des ArbN sind auf den Sachbezugswert anzurechnen (Niermann, DB 2007, 17).

Minderung der Entfernungspauschale gem. § 40 Abs. 2 Satz 3: Der ArbG hat die Möglichkeit, Fahrtkostenzuschüsse an ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und

Arbeitsstätte mit einem Pauschsteuersatz von 15 % zu versteuern (§ 40 Abs. 2 Satz 2). Derart besteuerte Leistungen mindern ebenfalls den WKAbzug (§ 40 Abs. 2 Satz 3; BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.9; § 40 Anm. 49).

Bescheinigung des Arbeitgebers: Die stfrei oder pauschal besteuerten Sachbezüge sind vom ArbG zu bescheinigen (§ 41 Abs. 1 Satz 2 Nr. 6, 7; BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.9).

Einstweilen frei.

461

g) Mehrere Wohnungen (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6)

462

Hat ein ArbN mehrere Wohnungen, von denen er sich abwechselnd zu seiner ersten Tätigkeitsstätte begibt, können gem. Nr. 4 Satz 6 Aufwendungen von der weiter entfernt liegenden Wohnung unabhängig von Entfernungs- und Angemessenheitsbegrenzungen (keine arbeitstägliche Rückkehrmöglichkeit erforderlich; s. BFH v. 17.11.1989 – VI R 126/86, BFH/NV 1990, 498) sowie der Anzahl der wöchentlichen Fahrten nur berücksichtigt werden, wenn die Wohnung den örtlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen des ArbN bildet und somit zentraler Ausgangspunkt für alle beruflichen Aktivitäten ist (zur Rechtsnatur der Vorschrift s. *von Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. F 140 ff. [7/2007]). Dabei spielt es keine Rolle, ob die Fahrt an der näher zur ersten Tätigkeitsstätte gelegenen Wohnung unterbrochen wird (BFH v. 20.12.1991 – VI R 42/89, BStBl. II 1992, 306).

Auch falls die weiter entfernt liegende Wohnung den örtlichen Lebensmittelpunkt bildet, sind Fahrtaufwendungen von der näher liegenden Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte als WK zu berücksichtigen (BFH v. 10.11.1978 – VI R 21/76, BStBl. II 1979, 219). Ist die weiter von der Arbeitsstätte entfernt liegende Wohnung nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen des ArbN, ist die Entfernungspauschale insoweit zu gewähren, als sie für die Wege von der Erstwohnung zur Arbeitsstätte anzusetzen gewesen wäre (*Drenseck*, DB 2007, Beilage 2 zu Heft 9, 26, unter Hinweis auf BFH v. 3.10.1985 – VI R 168/84, BStBl. II 1986, 95).

Bei Unterhaltung von Zweitwohnungen kann sich eine Konkurrenzsituation zwischen dHf. (Nr. 5) und Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ergeben, für die eine Wahlmöglichkeit besteht (BFH v. 30.7.2009 – VI R 13/08, BFH/NV 2009, 1986; s. Anm. 493).

Ein Steuerpflichtiger hat mehrere Wohnungen, wenn er sie als Unterkunft zur Übernachtung nutzt und von dort seinen Arbeitsplatz aufsucht. Die Rechtsgrundlage für die Nutzung spielt keine Rolle (s. dazu und zum Wohnungsbegriff Anm. 452). Es kommt nicht darauf an, aus welchen Gründen der Stpfl. die vom Arbeitsplatz weiter entfernt liegende Wohnung gewählt hat (BFH v. 2.12.1989 – VI R 190/85, BFH/NV 1989, 576). Auch die Entfernung zur Arbeitsstätte ist unmaßgeblich (BFH v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221).

Mittelpunkt der Lebensinteressen: Wo sich der örtliche Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet, ist Tatfrage und hängt von den Umständen des Einzelfalls ab (BFH v. 3.10.1985 – VI R 168/84, BStBl. II 1986, 95; BFH v. 1.2.2007 – VI B 118/04, BStBl. II 2007, 538). Die Rechtsanwendung bedarf daher zum einen subtiler Differenzierungen; zum anderen sind zur Bewältigung des stl. Massenverfahrens verwaltungsseitige Typisierungen erforderlich. Maßgebend für den Lebensmittelpunkt sind die persönlichen Beziehungen zu diesem Ort (zB Bindung an Personen,

Vereinszugehörigkeiten oder andere Aktivitäten; besondere persönliche Verwurzelung; Eigentum), die Art und Weise, wie diese Beziehungen aufrechterhalten werden, sowie eine gewisse zeitliche Verweildauer (keine nur gelegentlichen Besuchsfahrten; Zweitwohnung darf kein Provisorium sein; s. BFH v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221; BFH v. 1.2.2007 – VI B 118/04, BStBl. II 2007, 538; zu Aufenthalt in Wohnwagen in Feriengebieten s. BFH v. 7.11.2007 – 5 K 42/06, juris, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 16.3.1994 – 1 K 1714/93, EFG 1994, 784, rkr.; FG Hamb. v. 16.10.1998 – I 46/96, EFG 1999, 222, rkr.). Der Lebensmittelpunkt kann innerhalb eines VZ wechseln (zB Wohnungswechsel in den Sommer- und Wintermonaten). Voraussetzung ist allerdings, dass der Aufenthalt von einer gewissen Dauer und zusammenhängend ist (BFH v. 10.11.1978 – VI R 127/76, BStBl. II 1979, 335; FG Köln v. 17.5.1994 – 10 K 2568/89, EFG 1995, 14, rkr.).

Ein Stpfl. hat nur einen einzigen Lebensmittelpunkt, auch wenn er mehrere Wohnungen hat (BFH v. 4.5.2011 – VI R 152/10, BFH/NV 2011, 1347; vgl. zum Begriff auch Abs. 4a Satz 4 Halbs. 2 und Anm. 567).

- ▶ *Mittelpunkt der Lebensinteressen bei verheirateten Steuerpflichtigen*, die nicht dauernd getrennt leben, ist regelmäßig dort, wo die Familie nicht nur vorübergehend wohnt (BFH v. 20.12.1982 – VI R 64/81, BStBl. II 1983, 306; R 9.10 Abs. 1 Satz 4 LStR). Eine Zweitwohnung, die nur an den Wochenenden und in den Schulferien der Kinder benutzt wird, ist kein Lebensmittelpunkt (BFH v. 2.10.1985 – VI R 168/84, BStBl. II 1986, 95; FG Köln v. 17.5.1994 – 10 K 2568/89, EFG 1995, 14, rkr.). Eheleute, die zwei gemeinsame Wohnungen haben und am selben Ort beschäftigt sind, können den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen am Ort der weiter von der Arbeitsstätte entfernt liegenden Wohnung haben (BFH v. 2.2.1979 – VI R 108/75, BStBl. II 1979, 338; Hess. FG v. 27.7.1989 – 10 K 216/85, EFG 1990, 57, rkr.; FG München v. 22.1.1991 – 1 K 3257/89, EFG 1991, 605, rkr.).
- ▶ *Mittelpunkt der Lebensinteressen bei ledigen oder dauernd getrennt lebenden Arbeitnehmern*: Ihr Lebensmittelpunkt befindet sich regelmäßig am Ort derjenigen Wohnung, von der aus sie sich überwiegend zur ersten Tätigkeitsstätte begeben. Dies gilt nicht, falls andernorts besondere persönliche Beziehungen bestehen, zu deren Aufrechterhaltung sich der Stpfl. dort nachhaltig aufhält (BFH v. 13.12.1985 – VI R 7/83, BStBl. II 1986, 221; R 9.10 Abs. 1 Sätze 6ff. LStR; zum eigenen Hausstand eines Ledigen im Rahmen einer dHf. s. Anm. 497). Nicht ausschlaggebend für die Annahme des örtlichen Lebensmittelpunkts ist es, ob der Stpfl. Eigentümer oder Mieter der weiter entfernt liegenden Wohnung ist oder ein Zimmer in der Wohnung seiner Eltern entgeltlich oder unentgeltlich nutzt. In der Regel deutet eine bescheidene Unterbringung am Beschäftigungsort etwa in einer Gemeinschaftsunterkunft (Kaserne; Baubaracken) darauf hin, dass sich der Lebensmittelpunkt woanders befindet. Maßgebend ist jeweils eine Einzelfallbetrachtung (BFH v. 1.2.2007 – VI B 118/04, BStBl. II 2007, 538).

Nicht nur gelegentliches Aufsuchen: Der ArbN darf die weiter entfernt liegende Wohnung nicht nur gelegentlich aufsuchen. Mit dieser durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 eingeführten Regelung (s. Anm. 441) wurde die bis dahin geltende Rspr. des BFH eingeschränkt. Der BFH hatte bis dahin bei Aufwendungen für Fahrten von der weiter entfernt liegenden Wohnung zur Arbeitsstätte den WKAbzug nur davon abhängig gemacht, dass die weiter entfernt liegende Wohnung den örtlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt. Deshalb waren die Familien-

heimfahrten von ArbN, die Aufwendungen für eine dHf. nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 nicht geltend machen konnten, als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anerkannt worden, ohne Rücksicht darauf, wie oft sie im Jahr stattfanden (BFH v. 8.11.1996 – VI R 43/94, BFH/NV 1997, 341).

Nach Auffassung der FinVerw. sucht ein verheirateter ArbN die entfernt liegende Wohnung erst bei mindestens sechs Besuchen mehr als nur gelegentlich auf (R 9.10 Abs. 1 Satz 5 LStR). Ein Lediger muss die Wohnung zweimal monatlich aufsuchen (R 9.10 Abs. 1 Satz 8 LStR). Der BFH lehnt demgegenüber solch starre Grenzen ab. Ob ein ArbN seine weiter entfernt liegende Wohnung „nicht nur gelegentlich“ aufsucht, ist vielmehr anhand einer Gesamtwürdigung zu beurteilen (BFH v. 26.11.2003 – VI R 152/99, BStBl. II 2004, 233; s. auch BFH v. 8.11.1996 – VI R 43/94, BFH/NV 1997, 341).

Kürzeste Straßenverbindung: Auch für die Fahrt von der weiter entfernt liegenden Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte ist bei der Berechnung der Entfernungspauschale auf die kürzeste Straßenverbindung gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 abzustellen (s. Anm. 459). Dies gilt auch, wenn der Stpfl. die Fahrt an der näher zur Arbeitsstätte gelegenen Zweitwohnung unterbricht, was zulässig ist. Eine dadurch bedingte Umwegstrecke ist nicht zu berücksichtigen (BFH v. 20.12.1991 – VI R 42/89, BStBl. II 1992, 306; BFH v. 16.9.2009 – VI B 12/09, juris).

h) Ausschluss der Anrechnung von steuerfreien Leistungen nach § 3 Nr. 37 und der Anwendung von § 3c (Abs. 1 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 7) 463

Gemäß § 3 Nr. 37 sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom ArbG gewährte Vorteile für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kfz. iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ist, stfrei (s. zu den Tatbestandsmerkmalen von § 3 Nr. 37 im Einzelnen § 3 Nr. 37 Anm. 2). Diese stfrei gestellten Sachbezüge sind, soweit sie die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte betreffen, nach Satz 7 nicht auf die in Satz 2 geregelte Entfernungspauschale anzurechnen. Zudem kommt insoweit das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 nicht zur Anwendung (s. dazu § 3c Anm. 30 ff.).

Satz 7 kommt neben der geringen wirtschaftlichen Bedeutung auch nur eine klarstellende rechtl. Bedeutung zu, denn nach der Bedeutung von Satz 2 erhält der ArbN die Entfernungspauschale unabhängig von der Höhe seiner Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Das gilt auch, wenn der ArbG dem ArbN ein Fahrzeug für diese Wege unentgeltlich oder verbilligt überlässt. Soweit demgegenüber ArbG-Leistungen auf die Entfernungspauschale angerechnet werden sollen, ist dies in Satz 3 Nr. 4 Satz 5 ausdrücklich bestimmt (s. Anm. 460).

Auch soweit durch die Regelung die Anwendung von § 3c Abs. 1 ausgeschlossen wird, handelt es sich lediglich um eine Klarstellung. Zwar geht § 3c Abs. 1 § 9 als Spezialvorschrift vor (s. Anm. 22). Die Besonderheit der Entfernungspauschale, die darin liegt, dass sie auch in Anspruch genommen werden kann, wenn keine Aufwendungen entstanden sind, stehen jedoch der Anwendung von § 3c Abs. 1 ohnehin entgegen.

i) Befristete Erhöhung der Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8) 464

Abweichend von Satz 3 Nr. 4 Satz 2 gilt zur Abgeltung der Aufwendungen des ArbN für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ab 2021 befris-

tet eine höhere Entfernungspauschale (zu den Voraussetzungen von Satz 3 Nr. 4 Satz 2 s. Anm. 457; zur Rechtsentwicklung s. Anm. 441).

Grund und Bedeutung der Einfügung von Satz 8: Durch Satz 8 wird die Entfernungspauschale ab dem 21. km der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte des ArbN zeitlich befristet mit unterschiedlichen Pauschsätzen angehoben. Die Regelung stellt lediglich für Satz 3 Nr. 4 Satz 2 eine Ausnahme dar. Alle übrigen Bestimmungen von Satz 3 Nr. 4 (Sätze 1 und 3 bis 7) behalten auch für die VZ 20121 bis 2026 ihre Gültigkeit.

Satz 3 Nr. 4 Satz 8 hat die Förderung der sog. Fernpendler zum Ziel. Dadurch soll die infolge des Klimaschutzprogramms durch die sog. CO₂-Bepreisung sich ergebende Erhöhung der Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte in Form einer höheren Entfernungspauschale teilweise ausgeglichen werden. Arbeitnehmer mit besonders langen Arbeitswegen sind nach Meinung des Gesetzgebers am stärksten durch die sog. CO₂-Bepreisung in Mitleidenschaft gezogen. Zwar will der Gesetzgeber mit seinem Klimaschutzprogramm eine Verhaltensanpassung beim Bürger und damit beim Stpfl. erreichen. Er nimmt aber zur Kenntnis, dass Stpfl., die einen besonders langen Arbeitsweg zurücklegen müssen, besonders in ländlichen Regionen oftmals auf einen Pkw. angewiesen sind. Fernpendler sind in den Augen des Gesetzgebers die ArbN, die einen Arbeitsweg von mehr als 20 km haben. Die Entfernung von 21 km wurde „typisierend“ festgelegt (s. zur Gesetzesänderung im Einzelnen BRDrucks. 514/19, 22 ff.). In Wahrheit dürften fiskalische Erwägungen den Ausschlag gegeben haben. Überzeugend ist die Begr. ohnehin nicht, denn die gesetzgeberisch gewünschte Belastung des Bürgers durch das sog. Klimaschutzprogramm kann auch für ArbN, die kürzere Arbeitswege haben, deutlich spürbar sein und eine stl. Entlastung rechtfertigen. Maßgeblich sind allein die finanziellen Verhältnisse des jeweiligen ArbN.

Veranlagungszeiträume 2021 bis 2026: Die zur Entlastung der Fernpendler eingeführte erhöhte Entfernungspauschale ist zeitlich befristet. Sie gilt ab VZ 2021 und endet nach derzeitiger Rechtslage mit Ablauf des VZ 2026. Innerhalb dieses Zeitraums ist die Höhe der Entfernungspauschale wiederum unterschiedlich ausgestaltet.

„**Abweichend**“ von Satz 2 bedeutet, dass Satz 8 für den Zeitraum 2021 bis 2026 eine die Abgeltung der Wegekosten (Satz 3 Nr. 4 Satz 1) durch die Entfernungspauschale betreffende Sonderregelung beinhaltet. Im Erg. betrifft die Sonderregelung jedoch nur die Höhe der Entfernungspauschale, differenziert nach Entfernungskilometern. Die übrigen Merkmale entsprechen denen von Satz 3 Nr. 4 Satz 2 (s. insoweit Anm. 457).

Erste 20 Kilometer: Die Entfernungspauschale beträgt für jeden vollen Kilometer der ersten 20 km der kürzesten Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nach wie vor einheitlich 0,30 € (s. Anm. 457).

Für jeden weiteren vollen Kilometer wird die Entfernungspauschale angehoben, allerdings mit unterschiedlichen Pauschsätzen. Ab dem 21. Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt die Entfernungspauschale in den VZ 2021 bis 2023 0,35 € und in den VZ 2024 bis 2026 0,38 €.

Die Begrenzung auf 4500 € (s. Anm. 457) gilt auch in den VZ 2021 bis 2026 vollumfänglich.

465–474 Einstweilen frei.

5. Fahrtkosten als Werbungskosten bei Auswärtstätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a)

a) Überblick

475

Die Vorschrift ist als Teil der Reform des stl. Reisekostenrechts durch das UntSt-ReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188; s. Anm. 545) mW ab VZ 2014 in § 9 eingefügt worden (s. BTDrucks. 17/10774, 19 ff.).

Die Kosten für beruflich veranlasste Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit konnten bis VZ 2013 auf der Grundlage von Abs. 1 Satz 1 in tatsächlicher Höhe uneingeschränkt als WK in Abzug gebracht werden (BFH v. 4.10.2017 – VI R 5/16, BFH/NV 2018, 192). Die Wegekosten bei sämtlichen Erscheinungsformen der Auswärtstätigkeit fallen nach Auffassung des BFH nicht unter den Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785; BFH v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; BFH v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793; *Fissenewert*, DB 2006, Beilage 6, 32). Entsprechendes wird nunmehr ausdrücklich in Satz 1 normiert. Bei der Nutzung eines privaten Fahrzeugs kann der ArbN alternativ auch pauschale Kilometersätze zugrunde legen (Satz 2). Auch dies entspricht der bis VZ 2013 geltenden Praxis (BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729; BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/09, BStBl. II 2010, 805; BFH v. 15.3.2011 – VI B 145/10, BFH/NV 2011, 983; *Seifert*, DStZ 2013, 807; *Paintner*, DStR 2013, 217; *Harder-Buschmer/Schramm*, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 44). Da bereits Abs. 1 Satz 1 eine ausreichend Rechtsgrundlage darstellt, erschließt sich zumindest die Bedeutung von Satz 1 nicht. Möglicherweise kommt den Sätzen 1 und 2 nur die Bedeutung zu, den mit den Sätzen 3 und 4 vollzogenen Systemwechsel in ein milderes Licht zu rücken (*Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 313 [2/2019]; *Schneider*, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 44), denn Sätze 3 und 4 schaffen eine neue Rechtslage. Abweichend von der grundsätzlichen Regelung sind danach im Rahmen einer Auswärtstätigkeit Kosten für Fahrten von der Wohnung zu einem vom ArbG dauerhaft festgelegten Ort, an dem sich der ArbN regelmäßig einzufinden oder seine dienstlichen Tätigkeiten aufzunehmen hat, nur mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt, wenn der ArbN seine Tätigkeit in einem weiträumigen Arbeitsgebiet auszuüben und dieses stets von ein und demselben Zugang aus zu betreten oder zu befahren hat. Diese Regelung richtet sich gegen die bisher gegenteilige Rspr. des BFH (BFH v. 17.6.2010 – VI R 20/09, BStBl. II 2010, 32; BFH v. 19.1.2012 – VI R 23/11, BStBl. II 2012, 472; BFH v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926) und ist dogmatisch höchst fragwürdig (*Bergkemper*, FR 2013, 1017; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 315 [6/2018]).

Weitere, besondere Regelungen für Auswärtstätigkeit finden sich in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a (Übernachtung) und Abs. 4a (Mehraufwendungen für die Verpflegung).

b) Aufwendungen für Fahrten bei Auswärtstätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1)

aa) Aufwendungen für beruflich veranlasste Fahrten

476

Werbungskosten sind auch (s. Abs. 1 Satz 3) Aufwendungen des ArbN für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4 sowie keine Familienheimfahrten sind.

Aufwendungen sind die tatsächlichen Kosten, die dem ArbN durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels im Zusammenhang mit einer erwerbsbedingten Tätigkeit entstehen (R 9.5 Abs. 1 Satz 1 LStR; zu pauschalen Kilometersätzen s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 und Anm. 479).

Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel: Bei öffentlichen Verkehrsmitteln (Bahn, Bus, Schiff, Taxi) ist der entrichtete Fahrpreis einschließlich etwaiger Zuschläge anzusetzen (R 9.5 Abs. 1 Satz 2 LStR). Die Wahl des Verkehrsmittels steht dem Stpfl. frei (BFH v. 12.1.1990 – VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423).

Benutzung eines eigenen Fahrzeugs:

- ▶ *Nachweisgebundene tatsächliche Aufwendungen:* Benutzt der ArbN sein Fahrzeug, das er im Übrigen auch für private Zwecke einsetzt, für beruflich veranlasste Fahrten, ist der Teilbetrag der jährlichen Gesamtkosten dieses Fahrzeugs als WK anzusetzen, der dem Anteil der zu berücksichtigenden Fahrten an der Jahresfahrleistung entspricht.

Bei fehlendem bzw. nicht vollständigem Nachweis kann eine Schätzung in Betracht kommen. Dabei darf das FA von den für den Stpfl. ungünstigsten Umständen ausgehen (BFH v. 7.4.1992 – VI R 113/88, BStBl. II 1992, 584). Allerdings ist eine Schätzung anhand der vom ADAC erstellten Kostentabellen nicht zulässig, denn diese Tabellen sind nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen aufgestellt und berücksichtigen lediglich Durchschnittswerte, sodass sie zum Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Auffassung des BFH nicht geeignet sind (BFH v. 27.6.1980 – VI R 147/77, BStBl. II 1980, 651).

Zu den Gesamtkosten gehören vor allem die Betriebsstoffkosten, Wartungs- und Reparaturkosten, Kosten einer Garage am Wohnort, Kfz-Steuer, Aufwendungen für die Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen sowie Schuldzinsen für ein Anschaffungsdarlehen (BFH v. 1.10.1982 – VI R 192/79, BStBl. II 1983, 17). Entsprechendes gilt für eine Leasingsonderzahlung (BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643; BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 110 „Kraftfahrzeugkosten“; s. H 9.5 LStH).

In die Gesamtkosten ist auch die auf die beruflichen Fahrten entfallende anteilige AfA eines Pkw. einzubeziehen. Nach Auffassung der FinVerw. (H 9.5 LStH) ist bei Pkw. und Kombifahrzeugen der AfA grds. eine ND von sechs Jahren zugrunde zu legen. Bei einer hohen Fahrleistung kann auch eine kürzere ND anerkannt werden. Bei Anschaffung eines gebrauchten Pkw. ist nur die entsprechende Restnutzungsdauer zugrunde zu legen (aA BFH v. 26.7.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000; acht Jahre). § 7 Abs. 1 Satz 4 ist zu beachten.

Nicht zu den Gesamtkosten gehören zB Park- und Straßenbenutzungsgebühren, Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen, Aufwendungen infolge von Verkehrsunfällen sowie Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder (H 9.5 LStH 2013). Diese Aufwendungen sind aber mit Ausnahme der Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder anderweitig als WK abziehbar (H 9.8 LStH; zu Reisenebenkosten s. Anm. 300).

- ▶ *Individuelle Kilometersätze:* Nach R 9.5 Abs. 1 Satz 4 LStR kann der ArbN aufgrund der für einen Zeitraum von zwölf Monaten ermittelten Gesamtkosten für das von ihm gestellte Fahrzeug einen Kilometersatz errechnen, der so lange angesetzt werden darf, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern. Das ist mit dem Ablauf des Abschreibungszeitraums bzw. dem Wechsel des Fahrzeugs oder auch beim Eintritt veränderter Leasingbedingungen anzunehmen. Der

Stpfl. muss dazu für einen Zwölfmonatszeitraum die Gesamtkosten und die Gesamtfahrleistung ermitteln. Die Gesamtkosten, geteilt durch die Gesamtfahrleistung, ergeben den durchschnittlichen Kilometersatz, der mit den (nachgewiesenen) beruflich gefahrenen Kilometern vervielfacht werden muss. Mit den individuell ermittelten Kilometersätzen sind die gewöhnlichen Kosten, die mit dem Betrieb eines Kfz. verbunden sind, abgegolten.

bb) Keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

477

Voraussetzung für den Abzug der Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe oder mittels pauschalem Kilometersatz (Satz 2) ist, dass es sich nicht um Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4 handelt (s. Anm. 545 ff.). Für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte kommt nur die Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 in Betracht.

Satz 1 setzt damit eine Auswärtstätigkeit voraus (s. Anm. 285). Davon ist auszugehen, wenn der ArbN außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig wird. Auswärts ist auch der ArbN stets tätig, der keine erste Tätigkeitsstätte hat (zur Problematik s. BFH v. 4.4.2019 – VI R 27/17, BStBl. II 2019, 536: Polizeibeamter im Einsatz und Streifendienst; BFH v. 10.4.2019 – VI R 17/17, BFH/NV 2019, 904: fliegendes Personal; BFH v. 11.4.2019 – VI R 36/16, BStBl. II 2019, 543: Gesamthafenarbeiter; BFH v. 11.4.2019 – VI R 40/16, BStBl. II 2019, 546; BFH v. 11.4.2019 – VI R 12/17, BStBl. II 2019, 551: Luftsicherheitskontrollkraft; BFH v. 10.4.2019 – VI R 6/17, BStBl. II 2019, 539: Arbeitnehmerüberlassung; FG Ba.-Württ. v. 23.7.2018 – 10 K 1935/17, EFG 2019, 530, Az. BFH VI R 35/18: Gerichtsvollzieher). Allerdings ist insoweit die Einschränkung durch Satz 3 zu beachten (s. Anm. 480).

Eine Auswärtstätigkeit ist bei einer reinen Fahrtätigkeit anzunehmen (s. dazu Anm. 481). Die Fahrtkosten des ArbN auch für die Wege zu seinem ArbG sind daher gem. Nr. 4a Satz 1 bzw. 2 unbegrenzt abziehbar, sofern nicht die Ausnahmeregelung von Satz 3 Anwendung findet (Nds. FG v. 15.6.2017 – 10 K 139/16, juris, rkr.).

cc) Keine Familienheimfahrten

478

Der Abzug der Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe oder mittels pauschalem Kilometersatz (Satz 3) kommt auch für Familienheimfahrten nicht in Betracht, auch insoweit kommt nur der Abzug der Entfernungspauschale in Frage. Dies ergibt sich bereits aus Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6 (s. Anm. 500). Familienheimfahrten sind Fahrten zwischen erster Tätigkeitsstätte und Haupthausstand im Rahmen einer dHf. Der ArbN ist insoweit nicht auswärts tätig.

c) Pauschaler Kilometersatz (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2)

479

Ist ein ArbN auswärts tätig, kann er bei Benutzung eines eigenen Fahrzeugs anstelle der tatsächlichen Fahrtkosten (s. Anm. 476) einen pauschalen Kilometersatz für jeden gefahrenen Kilometer als WK in Abzug bringen. Die pauschalen Kilometersätze orientieren sich an der höchsten Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG) für das jeweils benutzte Beförderungsmittel. Ein Vergleich der pauschalen Kilometerkosten mit den tatsächlichen Kosten (Angemessenheitsprüfung bzw. unzutreffende Besteuerung) ist nicht erforderlich (s. zur früheren Rechtslage BFH v. 25.10.1985 – VI R 15/81, BStBl. II 1986, 200; BFH v.

26.7.1991 – VI R 114/88, BStBl. II 1992, 105; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 36).

Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen: Abweichend von Satz 1 und damit anstelle eines Einzelnachweises können die Fahrtkosten wahlweise auch mit pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, wenn der ArbN ein eigenes Fahrzeug benutzt (Pkw., Motorrad). Die Wahl betrifft jeweils den VZ. Der ArbN kann für jeden VZ entscheiden, ob der Abzug der Fahrtkosten nach den tatsächlichen Aufwendungen oder nach dem pauschalen Kilometersatz erfolgen soll. Bei auswärtiger Tätigkeit und Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können keine pauschalen Kilometersätze zur Anwendung kommen (FG Hamb. v. 2.11.2018 – 5 K 99/16, EFG 2019, 155, Az. BFH VI R 50/18).

Festsetzung nach BRKG: Der pauschale Kilometersatz entspricht der für das jeweils genutzte Beförderungsmittel nach dem BRKG festgesetzten Wegstreckenentschädigung. Derzeit beträgt die höchste Wegstreckenentschädigung gem. § 5 Abs. 2 BRKG bei der Nutzung eines Kfz. 0,30 € und für jedes andere motorgetriebene Fahrzeug 0,20 € pro gefahrenem Kilometer (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 36).

Außergewöhnliche Kosten: Mit den pauschalierten Kilometersätzen sind alle gewöhnlichen Kfz-Kosten abgegolten. Daneben können nur etwaige außergewöhnliche Kosten angesetzt werden, wenn diese durch Fahrten entstanden sind, für die die Kilometersätze anzusetzen sind (BFH v. 21.6.1991 – VI R 178/88, BStBl. II 1991, 814; H 9.5 LStH). Zu den gewöhnlichen Kosten gehören insbes. die AfA und die durch den normalen Verschleiß bedingten Reparaturaufwendungen (BFH v. 30.11.1979 – VI R 129/78, BStBl. II 1980, 141; BFH v. 24.4.1992 – VI R 137/89, BFH/NV 1993, 291, zum Austauschmotor). Auch die Aufwendungen für eine Fahrzeug-Vollversicherung sind keine außergewöhnlichen Kosten (BFH v. 8.11.1991 – VI R 191/87, BStBl. II 1992, 204, mwN; BFH v. 30.6.2000 – VI B 18/00, BFH/NV 2000, 1343; vgl. dazu auch BFH v. 21.6.1991 – VI R 178/88, BStBl. II 1991, 814). Außergewöhnliche Kosten sind nur die nicht voraussehbaren Aufwendungen für Reparaturen, die nicht auf Verschleiß oder auf Unfallschäden beruhen. Entsprechendes gilt für Aufwendungen, die durch den Diebstahl eines Fahrzeugs entstanden sind (BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44). Dagegen gilt auch die Leasingsonderzahlung durch die Anwendung der Kilometersätze als abgegolten (BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; s. im Einzelnen H 9.5 LStH).

d) Sammelpunkt und weiträumiges Arbeitsgebiet (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3)

480 aa) Überblick

Die Vorschrift schränkt die Regelungen zur stl. Berücksichtigung von Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit in den Sätzen 1 und 2 ein. Obwohl nach den Grundsätzen des Abs. 4 und der Rspr. des BFH zur Rechtslage bis VZ 2013 (BFH v. 17.6.2010 – VI R 20/09, BStBl. II 2012, 32; BFH v. 19.1.2012 – VI R 23/11, BStBl. II 2012, 472; BFH v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926) der Ort zur Aufnahme der beruflichen Tätigkeit außerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung und das weiträumige Tätigkeitsgebiet keine erste Tätigkeitsstätte darstellen, bestimmt Satz 3 die Orte als Tätigkeitsorte allein zum Zweck der Anwendung der Entfernungspauschale. Weitere Folge ist, dass im Fall einer Dienstwagengestellung ein

geldwerter Vorteil anzunehmen ist (s. § 8 Abs. 2 Satz 3). Bezeichnenderweise hat die Regelung auf die Berücksichtigung von Mehraufwand für Verpflegung oder Übernachtungskosten als WK keinen Einfluss, da der ArbN insoweit auswärts beruflich tätig wird (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 44).

Nach den Gesetzesmaterialien wird mit Satz 3 der Zweck verfolgt, „Rechts- und Planungssicherheit zu geben“ und „weitere Abgrenzungsschwierigkeiten“ zu vermeiden (BTDrucks. 17/10774, 20). Diese Begr. ist fadenscheinig. Hintergrund sind neben handfesten fiskalischen Erwägungen vermeintliche Gerechtigkeitsabwägungen. Die Ausnahmeregelung ist dogmatisch nicht begründbar. Sie steht in offenem Widerspruch zur Grundaussage des Abs. 4 und verstößt letztlich gegen das objektive Nettoprinzip (*Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 315 [6/2018]; *Bergkemper*, FR 2013, 1017; aA FG Nürnberg v. 13.5.2016 – 4 K 1536/15, EFG 2016, 1240, rkr.). Sie ist zudem sehr streitanfällig und dürfte in der Zukunft erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten verursachen (*Schneider*, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 44; krit. auch *Wirfler*, DStR 2013, 2660; *Seifert*, DStZ 2013, 807).

bb) Keine erste Tätigkeitsstätte

481

Voraussetzung für die Anwendung von Satz 3 ist zunächst, dass der ArbN keine erste Tätigkeitsstätte hat. Die Voraussetzungen, unter denen der ArbN eine erste Tätigkeitsstätte hat, sind in Abs. 4 genannt (Zuordnungsentscheidung gem. Abs. 4 Sätze 1 ff. oder durch Berücksichtigung quantitativer Kriterien: s. Anm. 545 ff.). Keine erste Tätigkeitsstätte haben ArbN, die nicht dauerhaft an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des ArbG tätig sind. Das gilt etwa für ArbN, die eine Fahrtätigkeit ausüben, für Monteure bzw. Außendienstmitarbeiter, Seeleute, Lotsen, Waldarbeiter und Pflegekräfte. ArbN, die einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet sind, aber außerhalb derselben tätig werden, üben eine Auswärtstätigkeit aus (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 37 mit Beispiel). Für sie kommt regelmäßig nicht Satz 3, sondern Satz 1 bzw. 2 in Betracht (s. Anm. 477).

cc) Aufsuchen desselben Orts und weiträumiges Tätigkeitsgebiet

(1) Dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen und Weisungen

482

Liegt keine erste Tätigkeitsstätte nach den Regeln des Abs. 4 vor und bestimmt der ArbG durch dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegungen bzw. durch Absprachen und Weisungen, dass der ArbN zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort aufsuchen soll, können die Kosten für die entsprechenden Fahrten von seiner Wohnung zu diesem Ort nur entsprechend Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2, also mittels der Entfernungspauschale als WK in Abzug gebracht werden. Entsprechendes gilt für Fahrten von der Wohnung des ArbN in ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet, wenn der ArbN dort tätig werden soll. Der ArbN muss arbeitsvertraglich verpflichtet sein, zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet aufzusuchen und zwar typischerweise arbeitstäglich. Zu den Merkmalen „dienst- und arbeitsrechtliche Festlegung“ und „diese ausfüllende Absprachen und Weisungen“ s. Abs. 4 Satz 2 und Anm. 546 (BFH v. 4.4.2019 – VI R 27/17, BStBl. II 2019, 536: Polizeibeamter im Einsatz und Streifendienst; BFH v. 10.4.2019 – VI R 17/17, BFH/NV 2019, 904: fliegendes Personal; BFH v. 11.4.2019 – VI R 40/16, BStBl. II 2019, 546; BFH v.

11.4.2019 – VI R 12/17, BStBl. II 2019, 551: Luftsicherheitskontrollkraft; BFH v. 10.4.2019 – VI R 6/17, BStBl. II 2019, 539: Arbeitnehmerüberlassung; BFH v. 11.4.2019 – VI R 36/16, BStBl. II 2019, 543: Gesamthafenarbeiter). Treffen sich mehrere ArbN typischerweise arbeitstäglich an einem bestimmten Ort, um von dort aus gemeinsam zu ihrer Tätigkeitsstätte zu fahren, kommt Satz 3 nicht zur Anwendung. Es handelt sich in einem solchen Fall um eine privat organisierte Fahrgemeinschaft, dh., es fehlt an einer arbeitsrechtl. Bestimmung des ArbG (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 39).

483 (2) Zur Aufnahme der beruflichen Tätigkeit

Der ArbN muss denselben Ort bzw. das weiträumige Tätigkeitsgebiet zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit aufsuchen. Nach dem Wortlaut muss der ArbN an dem betreffenden Ort seine eigentliche berufliche Tätigkeit (s. Anm. 548) beginnen, aber nicht im eigentlichen Sinn bereits ausüben. Das ist etwa bei einem Busdepot (Busfahrer), Lkw-Stellplatz (Lkw-Fahrer) oder Schiffsanleger (Seemann) der Fall. Dies kann auch – bezogen auf den Flughafen – auf Pilot und Flugbegleiter zutreffen, wenn diese denselben Flughafen arbeitstäglich aufsuchen müssen (s. Anm. 454; *Wirfler*, DStR 2013, 2660).

Soweit dagegen ArbN Orte anfahren, wenn auch arbeitstäglich, um von dort mit anderen im Wege eines Sammeltransports zu den eigentlichen Tätigkeits- bzw. Einsatzorten zu gelangen, kommt uE Satz 3 nicht zur Anwendung, denn in einem solchen Fall handelt es sich nicht um ein Aufsuchen „zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit“. Am Treffpunkt wird die berufliche Tätigkeit (noch) nicht aufgenommen. Aus den gleichen Gründen kommt auch für Fahrten von der Wohnung zu einer vom ArbG festgelegten Lotsenstation oder Lotsenwechselstation, um von dort zum Einsatz auf ein Schiff verbracht zu werden, Satz 3 nicht zur Anwendung. Soweit die FinVerw. eine andere Auffassung vertritt und auf den Begriff „Sammel- punkt“ verweist (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 37; s. auch FG Nürnberg. v. 13.5.2016 – 4 K 1536/15, EFG 2016, 1240, rkr.; FG Thür. v. 5.12.2018 – 1 K 594/16, EFG 2019, 261, Az. BFH 6/19; FG Thür. v. 28.2.2019 – 1 K 498/17, EFG 2019, 883, Az. BFH VI R 14/19), kann dem nicht gefolgt werden. In Satz 3 ist von „Sammel- punkt“ nicht die Rede.

484 (3) Dauerhaft derselbe Ort

Der ArbN muss dauerhaft (s. Anm. 545) denselben Ort zur Tätigkeitsaufnahme (typischerweise arbeitstäglich) aufsuchen. Dabei kann es sich nur um höchstens einen und nicht mehrere bzw. beliebige Orte handeln. Muss der ArbN etwa im Wechsel zwei oder sogar mehrere Busdepots zur Aufnahme seiner Fahrtätigkeit anfahren, liegt nicht „derselbe“ Ort vor.

Ort ist ein lokalisierbarer Platz, an dem sich zB etwas ereignen soll. Hier geht es um den Platz, an dem der ArbN seine berufliche Tätigkeit aufnimmt (zB Fahrzeugstellplatz oder Schiffsanleger). Der Ort muss weder eine betriebliche Einrichtung noch ortsfest sein.

485 (4) Weiträumiges Tätigkeitsgebiet

Der ArbN muss zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet (typischerweise arbeitstäglich) aufsuchen. Was unter

einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet zu verstehen ist, wird gesetzlich nicht definiert. Gemeint ist wohl ein größeres, räumlich geschlossenes Gebiet, auf dem der ArbN beruflich tätig wird (s. zur früheren Rechtslage BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1075; BFH v. 14.9.2005 – VI R 22/04, BFH/NV 2006, 507; BFH v. 11.4.2007 – VI R 52/05, BFH/NV 2006, 227; BFH v. 18.6.2009 – VI R 61/06, BFH/NV 2009, 1874; BFH v. 17.6.2010 – VI R 20/09, BStBl. II 2012, 32; BFH v. 19.1.2012 – VI R 23/11, BStBl. II 2012, 472; BFH v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926; FG Nürnberg v. 3.5.2018 – 6 K 1033/17, EFG 2019, 1576, Az. BFH VI R 10/19: Postzusteller). Das Tätigkeitsgebiet ist von einem Tätigkeitsort und einer Tätigkeitsstätte abzugrenzen. In einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet werden ua. Zusteller, Hafenarbeiter und Forstarbeiter tätig. Arbeitnehmer, die vornehmlich in Räumen oder Wohnungen ihrer eigentlichen Tätigkeit nachgehen, werden von der Vorschrift nicht erfasst. Das betrifft etwa Vertreter, Pflegekräfte und Schornsteinfeger (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 41), auch wenn diesen ein bestimmtes Tätigkeitsgebiet zugewiesen ist. Es kommt also darauf an, ob der ArbN seine Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche (= weiträumiges Tätigkeitsgebiet) oder in einer (ortsfesten) Einrichtung erbringen soll. Vor allem wegen dieser Differenzierung ist die Regelung uE nur schwer handhabbar und extrem streitanfällig (glA *Wirfler*, DStR 2013, 2660). Sie entspricht eher einer verwaltungsseitigen Richtlinienregelung als einer gesetzlichen Vorschrift.

Für ArbN, die in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet wohnen (zB Förster), kommt Satz 3 im Hinblick auf Fahrten von der Wohnung zu einer Einsatzstelle im Tätigkeitsgebiet nicht in Frage. Der ArbN sucht in diesem Fall das Tätigkeitsgebiet nicht auf, weil er sich bereits darin aufhält. Es handelt sich um Fahrten innerhalb des Tätigkeitsgebiets, deren stl. Berücksichtigung sich nach Satz 1 bzw. Satz 2 bestimmt.

(5) Typischerweise arbeitstäglich

486

Der ArbN muss nach der Weisung des ArbG denselben Ort bzw. dasselbe weiträumige Arbeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufsuchen (s. Abs. 4 Satz 4 Nr. 1; Anm. 548). Arbeitnehmer, die nur gelegentlich den Betrieb des ArbG aufsuchen, ohne dort die erste Tätigkeitsstätte zu haben, tun dies bspw. nicht typischerweise arbeitstäglich. Die entsprechenden Wegekosten von der Wohnung dorthin sind in tatsächlicher Höhe abziehbar (Satz 1 bzw. Satz 2).

Die stl. Behandlung der Kosten für Fahrten von Piloten und Flugbegleitern von der jeweiligen Wohnung zum Heimatflughafen hängt davon ab, ob der Flughafen eine erste Tätigkeitsstätte sein kann (so BFH v. 11.4.2019 – VI R 40/16, BStBl. II 2019, 546) und, wenn man das verneint, die ArbN täglich dorthin zurückkehren (s. Anm. 483; FG Nürnberg v. 8.7.2016 – 4 K 1836/15, EFG 2016, 1692, rkr., betr. einen Baustellenarbeiter). Beginnt der Flug am Heimatflughafen, endet er etwa im Ausland und erfolgt die Rückkehr erst am nächsten Tag oder noch später, kann bei erneutem Dienstantritt am Heimatflughafen nicht von einem arbeitstäglichen Aufsuchen desselben die Rede sein. Die Wege zwischen Wohnung und Heimatflughafen sind Teil der Auswärtstätigkeit (*Wirfler*, DStR 2013, 2660; zur Rechtslage bis VZ 2013 s. BFH v. 26.2.2014 – VI R 68/12, BFH/NV 2014, 1029; BFH v. 26.2.2014 – IV R 54/13, BFH/NV 2014, 1199).

487 **dd) Rechtsfolge: Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 gelten entsprechend**

Entfernungspauschale für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort: Bestimmt der ArbG, dass der ArbN dauerhaft typischerweise arbeitstäglich zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit denselben Ort aufsuchen soll, dürfen die Kosten für die Fahrten zwischen der Wohnung und diesem Ort nicht entsprechend den Sätzen 1 und 2 als WK in Abzug gebracht werden. Vielmehr kommt insoweit Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 iVm. Abs. 2 (s. dazu Anm. 539 ff.) zur Anwendung; die Fahrtkosten dürfen grundsätzlich (zu den Ausnahmen s. Abs. 2 Satz 2 und 3) nur im Rahmen der Entfernungspauschale angesetzt werden. Die Fahrten werden als solche zu einer ersten Tätigkeitsstätte fingiert.

Es fällt auf, dass in Satz 3 wie auch in Satz 1 von „Fahrten“ die Rede ist, während es in dem für anwendbar erklärten Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 „Wege“ heißt.

Entfernungspauschale für die Fahrten von der Wohnung zum Tätigkeitsgebiet: Auch für die Fahrten des ArbN von seiner Wohnung zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet kommt die Entfernungspauschale entsprechend zur Anwendung, bezogen allerdings nur auf die Fahrten zum nächstgelegenen Zugang zum (weiträumigen) Tätigkeitsgebiet. Immer dann, wenn der ArbN nicht den zur Wohnung nächstgelegenen Zugang, sondern einen weiter entfernten wählt, kommt nach dem Wortlaut der Vorschrift Satz 3 nicht zur Anwendung (glA *Wirfler*, DStR 2013, 2660). Die entsprechenden Fahrtkosten sind nach der Grundregel (Satz 1 bzw. Satz 2) abziehbar. Soweit nach Ansicht der FinVerw. nur die Differenz zwischen der Fahrtstrecke zum nächstgelegenen Zugangspunkt und der tatsächlich zurückgelegten Strecke zum weiter entfernten Zugangspunkt mit den tatsächlichen Kosten berücksichtigt werden kann (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 43), kann dem nicht gefolgt werden. Sie hat den Gesetzeswortlaut gegen sich („für die Fahrten von der Wohnung ... zum nächstgelegenen Zugang zum Tätigkeitsgebiet“; krit. auch *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 316 [6/2018]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 216).

Wie der „nächstgelegene“ Zugang zu bestimmen und welche Kriterien maßgeblich sind, bleibt unklar. Möglicherweise ist die „kürzeste“ Straßenverbindung entsprechend Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 gemeint (zur Problematik s. BFH v. 24.9.2013 – VI R 20/13, BStBl. II 2014, 259; s. auch Anm. 459). Es fragt sich dann allerdings, warum der Gesetzgeber diese Begrifflichkeit nicht gewählt hat.

488 **e) Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets
(Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 4)**

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 4 bestimmt ausdrücklich, dass für die Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets die Sätze 1 und 2 entsprechend gelten. Das bedeutet, dass für Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets entsprechend den Sätzen 1 und 2 die tatsächlichen Aufwendungen oder der sich am BRKG orientierende maßgebliche pauschale Kilometersatz angesetzt werden können. Für diese Fahrten soll also die Einschränkung des Satzes 3 nicht gelten (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 43).

Soweit in Satz 4 die entsprechende Geltung angeordnet wird, ist dies nicht korrekt. Da mangels einer ersten Tätigkeitsstätte die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 iVm. Abs. 2 nicht vorliegen, ergibt sich die Rechtsfolge bereits unmittelbar aus Satz 1 bzw. Satz 2. Einer entsprechenden Anwendung bzw. Geltung bedarf es deshalb nicht.

6. Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5)

a) Rechtsentwicklung der Nr. 5

489

StÄndG v. 23.12.1966 (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2): Durch Einfügung von Nr. 5 in den Katalog von § 9 Abs. 1 wurde der Abzug von Mehraufwendungen für dHf. erstmals gesetzlich geregelt.

Gesetz zur Änderung des EntwLStG und des EStG v. 21.5.1979 (BGBl. I 1979, 558; BStBl. I 1979, 681): Nr. 5 Satz 1 wurde neu gefasst und um den Halbs. 2 erweitert („und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird“).

JSStG 1996 v. 11.10.1985 (BGBl. I 1985, 1250; BStBl. I 1985, 438): Durch Einfügung von Satz 3 wurde der Abzug der Mehraufwendungen bei einer Beschäftigung am selben Ort auf insgesamt zwei Jahre begrenzt. Satz 1 Halbs. 2 wurde wieder gestrichen. Über § 9 Abs. 5 wurde § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 6 für anwendbar erklärt.

Gesetz zur Einführung der Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): Zur Abgeltung der Aufwendungen für Familienheimfahrten wurde eine Entfernungspauschale von 0,80 DM für jeden vollen Kilometer eingefügt. Durch Änderung des StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3) war der Betrag ab 1.1.2002 auf 0,40 € umzustellen.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Wegfall der Zweijahresfrist und Wiedereinfügung von Halbs. 2 in Satz 1 (s.o.). Satz 2 wurde um das Wort „nur“ ergänzt (s. Anm. 500).

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Die Entfernungspauschale wurde auf 0,30 € gesenkt.

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Aufhebung von Nr. 5 Sätze 3–6. Durch Satz 7 des neu gefassten Abs. 2 wurde bestimmt, dass Aufwendungen für eine Familienheimfahrt einmal wöchentlich „wie“ WK abgesetzt werden konnten.

Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Nach der Entsch. des BVerfG (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210) wurde auch im Rahmen der Nr. 5 die Gesetzeslage 2006 rückwirkend wieder hergestellt.

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Nach dem neu gefassten Satz 3 setzt das Vorliegen eines eigenen Haustands das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Darüber hinaus sieht der neue Satz 4 für Inlandsfälle eine Obergrenze für Unterkunftskosten von 1 000 € vor. Wegen der Ersetzung des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte durch den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte finden sich Folgeänderungen in Satz 2. Außerdem ist Satz 1 Halbs. 2 entfallen und in Satz 1 „aus beruflichem Anlass begründeten“ durch „beruflich veranlassten“ ersetzt worden.

KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138): Erhöhung der Entfernungspauschale für Familienheimfahrten ab dem 21. km von 0,30 € auf 0,35 € (2021 bis 2023) bzw. auf 0,38 € (2024 bis 2026) durch Anfügung von Satz 9.

490 b) Bedeutung der Nr. 5

Grundsätzliche Abziehbarkeit der Kosten verfassungsrechtlich geboten: Kosten der Haushaltsführung (zB für Wohnen, Verpflegung, Krankheit) gehören wegen ihrer ausschließlich oder überwiegend privaten Veranlassung grds. zu den nichtabziehbaren Lebensführungsaufwendungen iSd. § 12 Nr. 1 (BFH v. 16.11.2017 – VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404; BFH v. 23.10.2019 – VI R 1/18, BFH/NV 2020, 342). Dagegen gehören Kosten einer beruflich begründeten dHf. zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzips abziehbaren beruflichen Aufwendungen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BStBl. II 2003, 534; BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074, mit Anm. *Bergkemper*, FR 2005, 101; BFH v. 9.12.2008 – 2 BvR 1/07 ua., BVerfGE 122, 210). Es handelt sich um Aufwendungen für die Erwerbstätigkeit, die im Rahmen des § 9 stl. absetzbar sind. Dem Gesetzgeber ist es untersagt, den Abzug der Kosten für eine dHf. abzuschaffen (glA *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 220; zT aA *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. G 15 [10/2016]), denn Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen eines besonderen sachlich rechtfertigenden Grundes (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BStBl. II 2003, 534; BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, FR 2020, 315).

Gemischte Aufwendungen: Nach wohl hM sind Aufwendungen für eine dHf. begrifflich gemischte Aufwendungen (BVerfG v. 26.9.1988 – 1 BvR 849/88, StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 5 R. 30; BFH v. 18.3.1988 – VI R 90/84, BStBl. II 1988, 988; BFH v. 21.1.2000 – IV R 78/99, BStBl. II 2001, 70; *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. G 3 [10/2016]; *Oertel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 100; *Söhn*, FS Offerhaus, 1999, 477), die nach der inzwischen aufgegebenen Rspr. des BFH (s. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, DB 2010, 101) grds. dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 unterlagen. Dabei wird allerdings teilweise zugestanden, dass der Bezug zur Lebensführung zurücktritt (*Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 326 [6/2018]).

Die Kosten einer beruflich begründeten dHf. beruhen uE ausschließlich auf einem beruflichen Veranlassungsgrund. Nr. 5 ist unter Berücksichtigung der kostenauslösenden Handlungsfaktoren Ausfluss und Anwendungsfall des von der Rspr. im Wege der Rechtsfortbildung entwickelten Veranlassungsprinzips. Anlass für die Gründung eines zweiten Hausstands ist ein dem Beruf entstammendes Erfordernis. Wer deshalb im Rahmen einer dHf. eine Wohnung anmietet, wohnt aus ausschließlich beruflichen Gründen außerhalb seines Lebensmittelpunkts. Dieses Wohnen ist kein Umstand der privaten Lebensführung (*Drenseck*, DB 1987, 2483; vgl. zu Bildungsaufwendungen BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403, unter II.3.d; zu Hotelübernachtung s. BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074). Die die Aufwendungen auslösende Handlung dient nur Erwerbszwecken. Die Aufwendungen sind deshalb nicht gemischt (glA *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 220; vgl. auch BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074; BFH v. 5.3.2009 – VI R 58/06, BStBl. II 2009, 1012; BFH v. 28.8.2014 – V R 22/14, BFH/NV 2015, 17).

Teils deklaratorische, teils konstitutive Norm: Nach der Rspr. des BFH ist Satz 3 Nr. 5 eine Satz 1 verdrängende Spezialvorschrift. Sie entfaltet ihre verdrängende Wirkung auch dann, wenn zwar deren Regelungsgegenstand betroffen ist, ihre Voraussetzungen im Einzelnen aber nicht vorliegen (BFH v. 16.11.2017 – VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404; BFH v. 23.10.2019 – VI R 1/18, BFH/NV 2020, 342; s. aber zT aA BFH v. 13.7.2011 – VI R 2/11, BStBl. II 2012, 104; FG Münster v. 12.6.2019 – 7 K 57/18 E, EFG 2019, 1278, rkr.). Der Regelungsbereich von Nr. 5 soll danach stets

dann, aber auch nur dann betroffen sein, wenn eine einheitliche Haushaltsführung auf zwei Haushalte aufgeteilt ist. In diesem Fall soll Nr. 5 im Rang vorgehen (BFH v. 7.10.1994 – VI R 54/91, BFH/NV 1995, 386).

Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. Vielmehr stellt Nr. 5 nur einen Anwendungsfall des allgemeinen WKBegriffs nach Abs. 1 Satz 1 dar. Das bringt Satz 3 zum Ausdruck. Dieser Satz beginnt: „Werbungskosten sind auch ...“. Daraus geht hervor, dass hier nur einzelne Fälle von WK aufgezählt werden, dass aber die Möglichkeit, hier nicht behandelte Fälle nach Abs. 1 Satz 1 zu berücksichtigen, nicht berührt wird (s. zB BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074, zu Kosten für gelegentliche Hotelübernachtung am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte; s. auch BFH v. 13.7.2011 – VI R 2/11, BStBl. II 2012, 104, zu umzugsbedingten Mietzahlungen). Auch der BFH hat die Mehraufwendungen bei dHf. iSd. Nr. 5 ursprünglich als einen Anwendungsfall des allgemeinen WKBegriffs qualifiziert (BFH v. 9.11.1971 – VI R 96/70, BStBl. II 1972, 134; BFH v. 14.2.1975 – VI R 125/74, BStBl. II 1975, 607; BFH v. 2.9.1977 – VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26; s. im Einzelnen *Bergkemper*, DB 2006, Beilage 6, 45).

Das bedeutet, dass Nr. 5 gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 deklaratorischer Natur ist. Deshalb werden im Bereich der Nr. 5 auftretende Regelungslücken unter Heranziehung des allgemeinen WKBegriffs geschlossen (BFH v. 28.1.1983 – VI R 136/79, BStBl. II 1983, 313).

Lediglich wegen ihres in verschiedener Hinsicht den WKAbzug begrenzender Wirkung („Notwendigkeit“ der Kosten, eine Familienheimfahrt wöchentlich, Entfernungspauschale) hat Nr. 5 in den Sätzen 3 ff. konstitutiven Charakter (*Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 220; *Geserich in KSM*, § 9 Rz. G 5 [10/2016]; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 326 [6/2018]).

Zudem berührt Nr. 5 § 12 Nr. 1 nicht, da die durch eine dHf. veranlassten Aufwendungen ausschließlich Erwerbsaufwendungen sind. Die Vorschrift entfaltet deshalb auch gegenüber § 12 Nr. 1 allenfalls eine klarstellende Wirkung (glA *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 220; aA BFH v. 18.3.1988 – VI R 90/84, BStBl. II 1988, 988; *Söhn*, FS Offerhaus, 1999, 477; *Geserich in KSM*, § 9 Rz. G 5 [10/2016]: *lex specialis*).

c) Verhältnis zu anderen Vorschriften

490a

Verhältnis zur Auswärtstätigkeit: Eine dHf. ist nur dann gegeben, wenn der ArbN die zweite Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (Beschäftigungsort; früher: regelmäßige Arbeitsstätte) nimmt. Wird dagegen die Unterkunft am Ort der auswärtigen Baustelle für die Zeit der dort ausgeübten Tätigkeit genommen, handelt es sich nicht um eine dHf., sondern um eine Auswärtstätigkeit mit der Möglichkeit des Abzugs der tatsächlichen Kosten als WK gem. Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; BFH v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793; BFH v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BStBl. II 2014, 342) bzw. ab VZ 2014 gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a.

Verhältnis zu Abs. 3: Siehe Anm. 544.

Verhältnis zu Abs. 4: Der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte wird in Abs. 4 legaldefiniert.

Verhältnis zu Abs. 4 Satz 8: Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 ist auf eine Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte entsprechend anzuwenden (s. Anm. 562).

Verhältnis zu § 3c Abs. 1: Mehraufwendungen für eine dHf. Sind nur insoweit in Abzug zu bringen, als keine Kürzung nach § 3c Abs. 1 vorzunehmen ist (FG Münster v. 15.10.2019 – 12 K 1794/16 E, EFG 2019, 1973, rkr.).

Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a: Mehraufwendungen für eine betrieblich veranlasste dHf. sind nur unter den Voraussetzungen der Nr. 5 als BA abziehbar.

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 5: Eine Berücksichtigung von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten richtet sich ausschließlich nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 (FG Hamb. v. 16.5.2017 – 2 K 75/16, juris, rkr., zur Vorgängervorschrift § 9c).

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 7: Kraft Verweises gilt Satz 3 Nr. 5 auch bei Berechnung der Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung im Rahmen des SA-Abzugs (s. § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4). Das bedeutet, dass Unterkunftskosten nur bei Vorliegen der Voraussetzungen einer dHf. (ua. eigener Hausstand am Heimatort) Berücksichtigung finden (krit. dazu *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. G 6 [10/2016]). Zur Rechtslage bis VZ 2013 s. BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284.

Verhältnis zu § 10f: Ein gleichzeitiger WKAbzug und SA-Abzug nach § 10f für aus beruflichem Anlass begründete dHf. scheidet aus (FG Köln v. 6.2.2014 – 10 K 2733/10, EFG 2014, 1086, rkr.).

Verhältnis zu § 32 Abs. 4 Satz 2 aF: Siehe BFH v. 29.5.2008 – III R 33/06, BFH/NV 2008, 1664, mwN.

Verhältnis zu § 39a: Unter den Voraussetzungen des § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 können Mehraufwendungen wegen dHf. im LStErmäßigungsverfahren berücksichtigt werden (s. im Einzelnen § 39a Anm. 16).

d) Notwendige Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1)

491 aa) Beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung

Nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 sind WK auch notwendige Mehraufwendungen, die einem ArbN wegen einer beruflich veranlassten dHf. entstehen. Der Begriff der dHf. wird in Satz 2 erläutert. Das Merkmal „beruflich veranlasst“ ist mW ab VZ 2014 an die Stelle des Merkmals „aus beruflichem Anlass begründeten“ getreten, ohne dass dem eine sachliche Bedeutung zukäme. Ferner wurde durch das UntSt-ReiseKG v. 20.2.2013 Halbs. 2 aufgehoben (s. Anm. 475).

Für den WKAbzug ist nicht ausreichend, dass eine einheitliche Haushaltsführung auf zwei verschiedene Haushalte aufgesplittet ist (*Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. G 82 [10/2016]). Die dHf. muss vielmehr ganz oder überwiegend aus beruflichen Gründen veranlasst sein. Das ist nur der Fall, wenn die Einrichtung – nicht die Führung bzw. Beibehaltung (s. BFH v. 28.3.2012 – VI R 25/11, BStBl. II 2012, 831; BFH v. 23.10.2019 – VI R 1/18, BFH/NV 2020, 342) – der zweiten Wohnung aus beruflichem Anlass begründet worden ist.

Die Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn er der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen iSd. Abs. 1 Satz 1 dient. Das ist der Fall, wenn der ArbN den Zweithaushalt begründet, um von dort aus täglich in zumutbarer Weise (s. BFH v. 19.4.2012 – VI R 59/11, BStBl. II 2012, 833, Entfernung zwischen Zweithaushalt und Arbeitsstätte 141 km; BFH v. 16.11.2017 – VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404; BFH v. 16.1.2018 – VI R 2/16, BFH/NV 2018, 712, mwN; s. ferner BFH v. 26.6.2014 – VI R 59/13, BFH/NV 2015,

10; BFH v. 8.10.2014 – VI R 7/13, BStBl. II 2015, 336; FG Münster v. 10.2.2017 – 4 K 1429/15 E, EFG 2017, 649, rkr.; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 101; s. auch Anm. 496) seinen Arbeitsplatz aufsuchen zu können. Es ist dabei unerheblich, ob der ArbN den Zweithaushalt allein führt oder gemeinsam mit Freunden oder Arbeitskollegen. Die Lebensführung des Stpfl. am Beschäftigungsort ist so lange unerheblich, wie sich nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen an den Beschäftigungsort verlagert hat (BFH v. 28.3.2012 – VI R 25/11, BStBl. II 2012, 831; dagegen FG Münster v. 15.11.2013 – 14 K 1196/10 E, EFG 2014, 257; uE bedenklich). Beruflich veranlasste WK sind auch dann anzunehmen, wenn es sich insoweit um vorab entstandene (vergebliche) WK handelt (s. im Einzelnen BFH v. 23.10.2019 – VI R 1/18, BFH/NV 2020, 342).

Nach der früheren Rspr. des BFH kam es entscheidend auf die im Einzelfall konkret erkennbaren privaten oder beruflichen Umstände an, die zur Gründung des zweiten Haushalts geführt haben, da nur insoweit eine Mehraufwendungen auslösende Veränderung in der Haushaltsführung erfolgt (BFH v. 2.12.1981 – VI R 167/79, BStBl. II 1982, 297; BFH v. 2.12.1981 – VI R 22/80, BStBl. II 1982, 323; BFH v. 30.10.1987 – VI R 76/84, BStBl. II 1988, 358). Nach dieser Rspr. war jeweils entscheidend, ob der Gründung des zweiten Haushalts ein beruflicher oder ein privater Anlass zugrunde gelegen hatte. Dabei war der Gesamtkomplex der die dHf. ergebenden Umstände auf ihre überwiegende Veranlassung bei Gründung des zweiten Haushalts zu untersuchen (BFH v. 2.12.1981 – VI R 167/79, BStBl. II 1982, 297). Deshalb schied regelmäßig dHf. aus, wenn der Stpfl. aus privaten Gründen unter Beibehaltung seiner bisherigen Wohnung am Beschäftigungsort die Familienwohnung an einen anderen Ort verlegte (BVerfG v. 14.12.1987 – 1 BvR 156/87, HFR 1988, 582; BFH v. 22.9.1988 – VI R 53/85, BStBl. II 1989, 293; sog. Wegverlegungsfälle). Zu den Ausnahmen von diesen Grundsätzen s. BFH v. 15.3.2007 – VI R 31/05, BStBl. II 2007, 533, mwN.

Diese Rspr. hat der BFH aufgegeben (BFH v. 5.3.2009 – VI R 58/06, BStBl. II 2009, 1012; BFH v. 5.3.2009 – VI R 23/07, BStBl. II 2009, 1016; BFH v. 10.3.2010 – VI R 47/09, BFH/NV 2010, 1269; BFH v. 8.10.2014 – VI R 7/13, BStBl. II 2015, 336; s. aber zum geplanten Rückumzug R 9.11 Abs. 2 Satz 6 LStR; dagegen zu Recht *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. G 83 [10/2016]). Eine beruflich begründete dHf. liegt danach vor, wenn aus beruflicher Veranlassung in einer Wohnung am Beschäftigungsort ein zweiter (doppelter) Haushalt zum Hausstand des Stpfl. hinzutritt. Der Haushalt in der Wohnung am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn ihn der Stpfl. nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort erreichen zu können. Auch wenn ein Stpfl. seinen Haupthausstand aus privaten Gründen verlegt und eine bereits vorhandene oder neu eingerichtete Wohnung am Beschäftigungsort als Zweithaushalt nutzt, findet die nunmehr dHf. ihre berufliche Veranlassung darin, dass ein weiterer Haushalt am Beschäftigungsort beruflich begründet ist.

Es kommt für die Frage, ob die dHf. beruflich veranlasst ist, nicht mehr auf den Gesamtkomplex aller unmittelbaren und mittelbaren Motive im Zusammenhang mit der Gründung eines zweiten Haushalts an. Maßgeblich ist nur, ob die – isoliert zu betrachtende – Gründung der Zweitwohnung beruflich veranlasst ist. Ob im Vorfeld auch private Motive eine Rolle gespielt haben, ob etwa der Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort verlegt worden ist, ist unerheblich.

Die Rechtsprechungsänderung ist zu begrüßen. Sie wird dem dem WK-Begriff immanenten Veranlassungsprinzip besser gerecht (*Bergkemper*, FR 2007, 847; s. auch

Schneider, HFR 2009, 660). Private Beweggründe, die zur Aufspaltung eines ursprünglich einheitlichen Hausstands bzw. zur Gründung eines neuen Haupthausstands geführt haben, betreffen einen vorgelagerten Sachverhalt, der den Veranlassungszusammenhang zwischen Gründung des Zweithaushalts und dem Beruf nicht beeinflusst (s. zum Veranlassungsprinzip BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234). Es bleibt dabei, dass die dHf. beruflich „begründet“ sein muss. Das ist der Fall, wenn die Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsort konkreten beruflichen Zwecken dient. Die private Wahl des Haupthausstands macht aus der beruflich veranlassten Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsort und damit aus der aus beruflichem Anlass begründeten dHf. keine privat veranlasste (*Bergkemper*, FR 2009, 913).

Anwendungsbeispiele:

► *Eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung* liegt nach der Lebenserfahrung regelmäßig vor bei einer Versetzung, dem erstmaligen Antritt einer Stellung oder bei einem Wechsel des ArbG und einem damit verbundenen Wechsel des Beschäftigungsorts (R 9.11 Abs. 2 LStR; zur dHf. ohne Wechsel der Arbeitsstätte vgl. etwa BFH v. 9.3.1979 – VI R 223/77, BStBl. II 1979, 520; BFH v. 16.12.1983 – VI R 93/81, BStBl. II 1984, 271). Bei jeder mit einem Ortswechsel verbundenen Aufnahme einer neuen Beschäftigung kann eine neue dHf. begründet werden (BFH v. 26.8.1988 – VI R 111/85, BStBl. II 1989, 89). Bei verheirateten ArbN kann für jeden Ehegatten eine dHf. beruflich veranlasst sein, wenn die Ehegatten außerhalb des Orts ihres gemeinsamen Hausstands an verschiedenen Orten beschäftigt sind und am jeweiligen Beschäftigungsort eine Zweitwohnung beziehen (BFH v. 6.10.1994 – VI R 136/89, BStBl. II 1995, 184; zur Beibehaltung des Familienwohnsitzes als Zweitwohnung vgl. BFH v. 2.10.1987 – VI R 149/84, BStBl. II 1987, 852).

► *Heirat*: Eine berufliche Veranlassung ist ferner gegeben, wenn beide Ehegatten vor ihrer Heirat an verschiedenen Orten berufstätig waren, an ihren Beschäftigungsorten wohnten und nach der Eheschließung eine der beiden Wohnungen zur Familienwohnung gemacht haben (BFH v. 4.10.1989 – VI R 44/87, BStBl. II 1990, 321).

Voraussetzung ist jedoch, dass die Eheleute eine Familienwohnung begründen (zum Lebensmittelpunkt s. BFH v. 8.10.2014 – VI R 16/14, BStBl. II 2015, 511; BFH v. 7.5.2015 – VI R 71/14, BFH/NV 2015, 1240; s. auch Anm. 497). Behalten sie nämlich nach der Heirat ihre bisherigen Wohnungen bei, ohne einen Familienwohnsitz zu begründen, so liegt keine dHf. vor (zur stl. Berücksichtigung der Besuchsfahrten s. *Neblung*, DStR 2007, 1237). Haben sie jedoch an einem der beiden Beschäftigungsorte einen solchen begründet, ist es unschädlich, wenn dieser nachträglich an den anderen Beschäftigungsort verlegt wird (BFH v. 30.10.2008 – VI R 10/07, BStBl. II 2009, 153). Ein Wechsel der Familienwohnung am gleichen Ort beendet die dHf. nicht, wenn der ArbN wegen Trennung die Familienwohnung verlässt und unter Beibehaltung der Zweitwohnung am Beschäftigungsort am Familienwohnsitz eine neue Wohnung bezieht (BFH v. 4.4.2006 – VI R 11/02, BStBl. II 2006, 714).

► *Wegverlegung*: Die Wegverlegung des gemeinsamen Hausstands vom Beschäftigungsort unter Beibehaltung oder Einrichtung einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort erfüllte nach früher Rspr. nicht die Voraussetzungen der Nr. 5 (sog. Wegverlegungsfälle). Diese Rspr. hat der BFH aufgegeben (BFH v. 5.3.

2009 – VI R 58/09, BStBl. II 2009, 1012; BFH v. 5.3.2009 – VI R 23/07, BStBl. II 2009, 1016, mwN; s.o.).

Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung: Auf die Gründe der Beibehaltung der dHf. kommt es nicht an (s. Anm. 491). Maßgeblich ist nur die berufliche Veranlassung der Gründung der dHf. Eine einmal aus beruflichem Anlass entstandene dHf. kann auch aus privaten Gründen fortgesetzt werden kann, ohne dass dies schädlich für den WKAbzug wäre. Bloßer Zeitablauf allein berührt die berufliche Veranlassung des Dauersachverhalts „doppelter Haushalt“ nicht. Die Frage, ob dem Stpfl. ein Umzug an den Beschäftigungsort nach einer gewissen Zeit zuzumuten wäre, ist obsolet. Der doppelte Haushalt selbst muss durch den Stpfl. allerdings beibehalten werden, nur die Beibehaltungsgründe sind unerheblich.

Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 aF stellte dies bis VZ 2013 ausdrücklich klar. Die Regelung, die durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) eingefügt worden war, ist durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 aufgehoben worden (s. Anm. 475). In den Gesetzesmaterialien wird zur Aufhebung der Regelung kein Wort verloren. Deshalb kann über die Gründe, die den Gesetzgeber zu dieser Maßnahme veranlasst haben, nur spekuliert werden (s. *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. G 85 [10/2016]; *Bergkemper*, FR 2013, 1017). Jedenfalls bleibt es dabei, dass eine beruflich veranlasste dHf. durch bloßen Zeitablauf ihre berufliche Veranlassung nicht verliert. Auf die Gründe der Beibehaltung der dHf. kommt es nicht an, solange die Zweitwohnung nicht zum Lebensmittelpunkt wird.

Beendigung der doppelten Haushaltsführung: Von einer „Beibehaltung“ der dHf. kann nicht mehr gesprochen werden, wenn die dHf. endet. Davon ist auszugehen, wenn der ArbN von seiner Zweitwohnung am Beschäftigungsort aus nicht mehr die erste Tätigkeitsstätte aufsucht (zB wegen Eintritts in den Ruhestand; BFH v. 23.10.2019 – VI R 1/18, BFH/NV 2020, 342; Wegfall der ersten Tätigkeitsstätte bei Elternzeit; *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. G 85 [10/2016]). Das ist ferner der Fall, wenn der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wird bzw. der Hausstand des Stpfl. am Beschäftigungsort den Lebensmittelpunkt bildet (BFH v. 13.7.2011 – VI R 2/11, BStBl. II 2012, 104, mit Anm. *Bergkemper*, FR 2012, 83; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 380 [6/2018]; vgl. auch Anm. 510). Ein besuchsweiser Aufenthalt der Familie am Beschäftigungsort kann allerdings die dHf. unberührt lassen (BFH v. 19.11.1989 – VI R 27/86, BStBl. II 1990, 308, mwN; BFH v. 8.10.2014 – VI R 16/14, BStBl. II 2015, 511). Nach Beendigung der dHf. können nur noch die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte als WK geltend gemacht werden (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6).

bb) Rechtsfolge: Abzug von notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten

492

Abzugsbeschränkungen: Die Beschränkung des WKUmfangs wegen dHf. dem Grunde und der Höhe nach auf „notwendige Mehraufwendungen“ beinhaltet zwei Aspekte:

- ▶ *Beschränkung auf Mehraufwendungen:* „Mehr“-Aufwendungen sind nach der Rspr. die wegen der beruflichen Gründung des zweiten Haushalts und der dadurch hervorgerufenen Veränderung in der Haushaltsführung grds. anfallenden Vermögensminderungen (s. etwa BFH v. 10.2.1983 – VI R 51/79, BStBl. II 1983, 515, betr. Unterbringungskosten; vgl. auch *Söhn*, StuW 1983, 199; Hinweis: die Ausrichtung allein auf den zweiten Haushalt ist gesetzlich nicht gefor-

dert, s. Anm. 486). Zu den Mehraufwendungen zählen insbes. Aufwendungen für die Familienheimfahrten, Verpflegungsmehraufwendungen und Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort (BFH v. 12.7.2017 – VI R 42/15, BStBl. II 2018, 13). Bei derartigen Mehraufwendungen tritt durch gesetzliche Wesentlichkeitswertung das private Moment des Wohnens und der Ernährung als stl. vernachlässigbar in den Hintergrund (ähnlich BFH v. 2.12.1981 – VI R 167/79, BStBl. II 1982, 297 [299]). Dies hat uE lediglich klarstellende Wirkung und ergibt sich bereits aus einer sachgerechten, am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Anwendung von allgemeinen Veranlassungsgrundsätzen (s. Anm. 476).

- ▶ **Notwendigkeit der Mehraufwendungen:** Das Notwendigkeitserfordernis besagt nach Auffassung des BFH insbes., dass die Mehraufwendungen nicht als überhöht im Sinne eines Angemessenheitsvorbehalts beurteilt werden dürfen (vgl. BFH v. 16.3.1979 – VI R 126/78, BStBl. II 1979, 473; BFH v. 3.12.1982 – VI R 228/80, BStBl. II 1983, 467; BFH v. 9.8.2007 – VI R 10/06, BStBl. II 2007, 820; BFH v. 9.8.2007 – VI R 23/05, BStBl. II 2009, 722; BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284; zu einer abweichenden Begriffsbestimmung s. *Stolz*, FR 1978, 546: notwendig = wesentlich; vgl. auch Anm. 201). Die Prüfung erfolgt idR nach den Umständen des Einzelfalls und dient wohl auf der Ebene der Höhenqualifikation der Aussonderung privat mitveranlasster Aufwendungsteile. Bedeutung hat das Merkmal insbes. für die Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort (BFH v. 12.7.2017 – VI R 42/15, BStBl. II 2018, 13; Anm. 491). Allerdings ist zu beachten, dass beruflich veranlasste Aufwendungen grds. unabhängig davon, ob sie notwendig, angemessen, üblich oder zweckmäßig sind, in voller Höhe als WK abziehbar sind. Davon macht Nr. 5 eine Ausnahme, was im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip nicht bedenkenfrei ist. Jedenfalls bestimmt sich das Notwendige nicht nach subjektiven Vorstellungen des Stpfl., sondern nach objektiven Maßstäben (glA *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. G 90 [10/2016]).

493 cc) Die einzelnen Mehraufwendungen

Fahrtkosten:

- ▶ **Erstfahrt und Letztfahrt:** Kosten für die erste Fahrt zum Beschäftigungsort und für die letzte Fahrt vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands als zeitliche Grenzpunkte der beruflich veranlassten dHf. sind in tatsächlich entstandener Höhe abziehbar (R 9.11 Abs. 6, R 9.5 Abs. 1 LStR). Rechtsgrundlage dafür ist uE Nr. 5 Satz 1. Die Abzugsbeschränkungen für Familienheimfahrten greifen nicht ein (s.u.).
- ▶ **Familienheimfahrten** unterliegen gem. Nr. 5 Sätze 5–7 verschiedenen Abzugsbeschränkungen (Wochenprinzip; Entfernungspauschale; Kfz-Gestellung durch den ArbG; s. eingehend Anm. 520–522). Besuchsreisen von Angehörigen an den Beschäftigungsort des ArbN sind keine Familienheimfahrten, sondern – in Ausnahmefällen – sonstige Mehraufwendungen (BFH v. 12.7.2017 – VI R 24/15, BStBl. II 2018, 13).

Verpflegungsmehraufwendungen: Der Umfang der stl. zu berücksichtigenden Mehraufwendungen für die Verpflegung richtet sich ab VZ 2014 auch für die dHf. nach den für Reisekosten geltenden Regeln (Abs. 4a Sätze 12 ff.; s. Anm. 587). Bis VZ 2013 war § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 6 maßgeblich (zu Einzelheiten s. Anm. 298 und § 4 Anm. 1390 ff.; zu den Pauschbeträgen bei Auslandsaufenthalten s. Anh. 25 LStR).

Verpflegungsmehraufwendungen sind danach nur für die ersten drei Monate nach Begr. der dHf. iHv. maximal 24 € täglich abziehbar. Dies ist verfassungsgemäß (BFH v. 8.7.2010 – VI R 10/08, BStBl. II 2011, 32). Ein Einzelnachweis tatsächlicher Aufwendungen ist nicht möglich (BFH v. 8.10.2014 – VI R 7/13, BStBl. II 2015, 356). Bei Unterbrechung der dHf. und Neubegründung beginnt die Dreimonatsfrist neu zu laufen (BFH v. 8.7.2010 – VI R 15/09, BStBl. II 2011, 47, mit Anm. Paus, FR 2011, 519 und Bergkemper, FR 2011, 34). In den sog. Wegverlegungsfällen beginnt mit dem Zeitpunkt der Umwidmung die Dreimonatsfrist (BFH v. 8.10.2014 – VI R 7/13, BStBl. II 2015, 356).

Kosten der Unterkunft:

- ▶ *Notwendige Kosten* der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (= Beschäftigungsort; s. Anm. 496): Zu den notwendigen Mehraufwendungen, die nach Nr. 5 als WK zu berücksichtigen sind, zählen auch die notwendigen Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort. Unterkunftskosten am Beschäftigungsort konnten bis VZ 2013 nach Nr. 5 Satz 2 aF berücksichtigt werden. Die Kosten einer Mietwohnung waren nach der Rspr. des BFH notwendig, wenn sie den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung nicht überschritten (BFH v. 4.4.2019 – VI R 18/17, BStBl. II 2019, 449, mwN). Die Rspr. galt für gemietete und eigenen Wohnzwecken dienende Wohnungen gleichermaßen. Maßgeblich war der ortsübliche Durchschnittspreis (Mietspiegel der Gemeinde). Auf individuelle Umstände wie Mangel an kleineren oder preiswerteren Wohnungen, Eilbedürftigkeit der Wohnungswahl oder einzelne Stadtgebiete kam es nicht an. Bei einer Wohnung am Beschäftigungsort mit einem anzuerkennenden häuslichen Arbeitszimmer waren vorab die auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten auszugrenzen und die verbleibende Miete der genannten Überprüfung der Notwendigkeit zu unterziehen (BFH v. 9.8.2007 – VI R 23/05, BStBl. II 2009, 722).

Die bestimmenden Merkmale Wohnfläche und ortsüblicher Durchschnittsmietzins hatten zur Folge, dass die Grenze des Notwendigen einerseits bereits bei einer Wohnfläche unter 60qm (Luxuswohnung) überschritten, andererseits bei einer Wohnfläche über 60qm noch eingehalten sein konnte.

Die vom BFH vorgenommene Typisierung des Tatbestandsmerkmals „notwendig“ mochte zwar der „einfachen Handhabung im steuerlichen Massenverfahren“ gerecht werden. Die Rspr. litt uE jedoch am Mangel einer fehlenden Rechtsgrundlage. Es war fraglich, ob es Aufgabe der Rspr. ist, das stl. Massenverfahren handhabbar zu machen. Soweit der BFH für seine Rspr. sozialrechtl. Vorgaben und die Rspr. des BSG zum Vorbild genommen hatte, war zu beachten, dass das Fundamentalprinzip des EStG das objektive Nettoprinzip ist.

Ab VZ 2014 enthält Satz 4 eine besondere Bestimmung zur stl. Berücksichtigung von Unterkunftskosten bei einer dHf. im Inland. Als Unterkunftskosten können (weiterhin) die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens jedoch 1 000 € (s. im Einzelnen Anm. 498).

Wahlrecht zwischen Nr. 5 und Nr. 4: Arbeitnehmern, die Aufwendungen für wöchentlich mehrere Fahrten tätigen, steht ein Wahlrecht zu. Sie können entweder lediglich die Aufwendungen für – dann allerdings sämtliche – tatsächlich durchgeführte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als WK geltend machen. Oder sie können die Aufwendungen zwar nur für eine tatsächlich durchgeführte Familienheimfahrt pro Woche geltend machen, dann aber zusätzliche Unter-

kunftskosten abziehen (vgl. im Einzelnen R 9.11 Abs. 5 Satz 2 LStR). Das Wahlrecht mildert Härten bei den ArbN, die am Beschäftigungsort keine oder nur geringe Unterkunfts-kosten haben, aber pro Woche mehrfach Familienheimfahrten unternehmen. Dagegen können die Aufwendungen für eine am Beschäftigungsort angemietete Wohnung nicht mehr neben den Aufwendungen für sämtliche Heimfahrten nach Abs. 1 Satz 1 geltend gemacht werden, denn Nr. 4 und Nr. 5 gehen als *lex specialis* jeweils insoweit vor.

BFH v. 2.10.1992 – VI R 11/91, BStBl. II 1993, 113; BFH v. 7.10.1994 – VI R 54/91, BFH/NV 1995, 386, zu Rufbereitschaft- und Schichtdienstleistenden; BFH v. 13.3.1996 – VI R 58/95, BStBl. II 1996, 315; zu gelegentlichen beruflich bedingten Übernachtungen am Beschäftigungsort, zB in einem Hotel: BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074.

Sonstige notwendige Mehraufwendungen: Die denkbaren Möglichkeiten für sonstige notwendige Mehraufwendungen wegen beruflich begründeter dHf. sind vielfältig. Der überwiegende berufliche Veranlassungszusammenhang sowie das Notwendigkeitserfordernis müssen dabei vom Rechtsanwender wegen der Nähe zur Privatsphäre besonders sorgfältig unter Heranziehung der vorgelegten Nachweise geprüft werden.

In Betracht für den WKAbzug kommen vor allem die für die Wohnung am Beschäftigungsort benötigten Einrichtungsgegenstände einschließlich AfA (Mitnahme aus eigenem Hausstand nicht möglich), soweit deren Kosten nicht als überhöht anzusehen sind (s. BFH v. 4.4.2019 – VI R 18/17, BStBl. II 2019, 449; BFH v. 13.11.2012 – VI R 50/11, BStBl. II 2013, 286), sowie Telefonaufwendungen und ähnliche Nebenkosten (BFH v. 18.3.1988 – VI R 90/84, BStBl. II 1988, 988; BFH v. 29.6.1993 – VI R 44/89, BFH/NV 1994, 19; BFH v. 8.11.1996 – VI R 48/96, BFH/NV 1997, 472; H 9.11 Abs. 5-10 „Telefonkosten“ LStH). Umzugskosten anlässlich der Begr., Beendigung oder des Wechsels der dHf. sind für den WKAbzug anzuerkennen (BFH v. 29.4.1992 – VI R 146/89, BStBl. II 1992, 668; BFH v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474; R 9.11 Abs. 9 LStR). Dazu zählen auch Maklergebühren und der Verfall einer vom Stpfl. gestellten Mietkaution. Ebenso sind die Kosten für einen separat angemieteten Pkw-Stellplatz als WK berücksichtigungsfähig. Die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale steht dem nicht entgegen (BFH v. 13.11.2012 – VI R 50/11, BStBl. II 2013, 286). Nach Ansicht der FinVerw. sind diese Kosten ab VZ 2014 nicht mehr als sonstige notwendige Mehraufwendungen zu berücksichtigen, sondern Teil des Höchstbetrags von 1000 €: BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 104; uE fraglich; s. Anm. 498.

Aufwendungen für Besuchsfahrten des Ehegatten des ArbN können nur in Ausnahmefällen abziehbar sein (BFH v. 22.10.2015 – VI R 22/14, BStBl. II 2016, 179; BFH v. 12.7.2017 – VI R 24/15, BStBl. II 2018, 13).

Erstattung durch Arbeitgeber: Die notwendigen Mehraufwendungen (s. auch R 9.11 Abs. 5 ff. LStR) können nur als WK abgezogen werden, soweit sie nicht vom ArbG gem. § 3 Nr. 13 bzw. Nr. 16 stfrei erstattet werden (R 9.11 Abs. 10 LStR).

494 dd) Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand

Nach der Rechtsprechung des BFH können ledige ArbN, die die Voraussetzungen von Nr. 5 nicht erfüllen, die notwendigen Aufwendungen, die durch die Tätigkeit am auswärtigen Beschäftigungsort entstehen, als WK nach Abs. 1 Satz 1 zeitlich beschränkt geltend machen (sog. zeitlich beschränkte dHf. oder auch als unechte bzw. quasi dHf. bezeichnet: BFH v. 6.10.1994 – VI R 39/93, BStBl. II 1995, 186). Der BFH hat seine Rspr. nach Anerkennung der dHf. Alleinstehender mit eigenem Hausstand (vgl. dazu grundlegend BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; Anm. 497) uE nicht ausdrücklich aufgegeben.

Diese Rspr. hat deshalb ihre Bedeutung auch in Zukunft vor allem bei solchen nicht verheirateten ArbN behalten, die in den Haushalt der Eltern eingegliedert und vorübergehend an einem auswärtigen Ort beschäftigt sind (BFH v. 6.10.1994 – VI R 39/93, BStBl. II 1995, 186; BFH v. 20.7.2006 – VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068; zumindest bis VZ 2003; BFH v. 12.11.2009 – VI R 59/07, BFH/NV 2010, 631; zweifelnd dagegen BFH v. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375). Nach Auffassung der FinVerw. ist dagegen für das Rechtsinstitut der sog. quasi oder unechten dHf. ab VZ 2004 kein Raum mehr (BMF v. 30.6.2004 – IV D 1 - S 7329 - 28/04, BStBl. I 2004, 852; s. auch BFH v. 16.12.2004 – IV R 8/04, BStBl. II 2005, 475; *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. G 210 ff. [10/2016]; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 420 [6/2018]). Die LStR sehen die Anwendungsmöglichkeit nicht mehr vor. Bis VZ 2003 war die FinVerw. in ihren Dienstanweisungen der Rspr. des BFH gefolgt (R 43 Abs. 5 LStR 1999–2003) und zT – aus Billigkeitsgründen – sogar darüber hinausgegangen. Im Rahmen von § 32 Abs. 4 Satz 3 aF erkannte der BFH Mietaufwendungen als sog. ausbildungsbedingten Mehraufwand für eine zeitlich beschränkte dHf. nicht an (BFH v. 22.5.2002 – VIII R 74/01, BStBl. II 2002, 695, mwN; BFH v. 25.5.2004 – VIII R 104/03, BFH/NV 2004, 1525).

- ▶ *Der Rückgriff auf die Grunderfordernisse des allgemeinen Werbungskostenbegriffs* ist uE zutr. und bestätigt, dass Nr. 5 im Wesentlichen nur klarstellenden Charakter hat (eingehend Anm. 490). Entstehen ArbN ohne eigenen Hausstand durch die Tätigkeit am neuen Beschäftigungsort notwendige, besondere Aufwendungen, sind diese beruflich veranlasst, auch wenn im Übrigen Aufwendungen für die Unterkunft und Verpflegung am Arbeitsplatz zu den Lebenshaltungskosten gehören und im Grundfreibetrag Berücksichtigung finden sollten (vgl. BFH v. 17.2.1961 – VI R 32/00, BStBl. III 1961, 169; BFH v. 16.11.1971 – VI R 347/69, BStBl. II 1972, 152). Ihre Abziehbarkeit nach Abs. 1 Satz 1 gebietet das objektive Nettoprinzip. Durch die Einfügung des Worts „nur“ in Nr. 5 Satz 2 ist keine Rechtsänderung eingetreten (s. Anm. 503; im Einzelnen *Bergkemper*, DB 2006, Beilage 6, 45]). Diese Bestimmung sperrt, da Nr. 5 ohnehin weitestgehend nur klarstellende Bedeutung hat, den Rückgriff auf den allgemeinen WKBegriff nach Abs. 1 Satz 1 nicht.
- ▶ *Anwendungsfälle*: Nach der Rspr. des BFH können bei ledigen ArbN (ohne eigenen Hausstand) die notwendigen Aufwendungen, die durch die Tätigkeit am auswärtigen Beschäftigungsort entstehen, als WK nach Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt werden, und zwar für die ersten zwei Wochen der Tätigkeit am Beschäftigungsort in allen Fällen und in der Folgezeit, wenn es sich
 - ▷ *um eine auswärtige Beschäftigung von verhältnismäßig kurzer Dauer* handelt, der ArbN den Mittelpunkt seiner Lebensführung am bisherigen Wohnort beibehält, nach Beendigung der auswärtigen Beschäftigung voraussichtlich wieder an diesen Wohnort zurückkehrt und ihm deshalb die Aufgabe seiner bisherigen Wohnung nicht zumutbar ist,

BFH v. 20.12.1982 – VI R 123/81, BStBl. II 1983, 269; BFH v. 10.2.1983 – VI R 51/79, BStBl. II 1983, 515; BFH v. 11.3.1983 – VI R 65/80, BStBl. II 1983, 629; BFH v. 10.10.1991 – VI R 44/90, BStBl. II 1992, 237; BFH v. 6.10.1994 – VI R 38/92, BFH/NV 1995, 54; BFH v. 6.10.1994 – VI R 39/93, BStBl. II 1995, 186; BFH v. 20.7.2006 – VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068;

oder

- ▷ *um eine längerfristige oder auf Dauer abgestellte Beschäftigung* handelt, solange der ArbN am Beschäftigungsort eine nach objektiven Maßstäben angemessene Wohnung nicht erlangen kann (s. BFH v. 23.7.1976 – VI R 228/74, BStBl. II 1976, 795; BFH v. 12.10.1990 – VI R 117/87, BFH/NV 1991, 663).
- Dabei kommt es nicht darauf an, ob dem ArbN für die Beibehaltung seiner bisherigen Wohnung Aufwendungen entstehen (BFH v. 23.7.1976 – VI R 228/74, BStBl. II 1976, 795; BFH v. 11.3.1983 – VI R 65/80, BStBl. II 1983, 629; BFH v. 10.10.1991 – VI R 44/90, BStBl. II 1992, 237, mwN; s. auch R 43 Abs. 5 LStR 2004 und H 43 Abs. 1–5 LStH 2004; BMF v. 30.6.2004 – IV D 1 – S 7329 – 28/04, BStBl. I 2004, 852).
- ▶ *Umfang der absetzbaren Aufwendungen:* Bei Anerkennung der Grundvoraussetzungen kann ein Alleinstehender bei auswärtiger Beschäftigung auch ohne eigenen Hausstand verschiedene, durch die auswärtige Tätigkeit veranlasste notwendige Mehraufwendungen für den zweiten Haushalt als WK nach Abs. 1 Satz 1 geltend machen. Dabei sind allerdings nach Auffassung des BFH die Abzugsgrenzen von Nr. 5, insbes. die für Heimfahrten (Nr. 5 Sätze 3, 4) aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten (BFH v. 10.11.1978 – VI R 13-14/76, BStBl. II 1979, 157; BFH v. 25.10.1985 – VI R 18/84, BFH/NV 1987, 233).
 - ▶ *Fahrtkosten:* Werbungskosten sind die tatsächlichen Fahrtkosten für die erste Fahrt zum Beschäftigungsort und die letzte Fahrt zurück zum Wohnort sowie für jeweils eine Heimfahrt wöchentlich zum Ort der Unterkunft gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4–6 (zu Einzelheiten Anm. 493).
 - ▶ *Verpflegungsmehraufwendungen:* Für den Dreimonatszeitraum Geltendmachung entsprechend den Grundsätzen der „klassischen“ dHf. (s. Anm. 493).
 - ▶ *Die notwendigen Kosten der Unterkunft* am Beschäftigungsort können entsprechend den Grundsätzen der „klassischen“ dHf. angesetzt werden (s. eingehend Anm. 493; BFH v. 29.1.1988 – VI R 192/84, BFH/NV 1988, 367). Aufwendungen für die Unterkunft am bisherigen Wohnort müssen dem Stpfl. nicht entstehen (so zutr. BFH v. 10.2.1983 – VI R 51/79, BStBl. II 1983, 515 zur früheren Rechtslage).
 - ▶ *Sonstige notwendige Mehraufwendungen* können entsprechend den allgemeinen Grundsätzen bei dHf. in Ansatz gebracht werden (s. Anm. 491).

e) Begriff der doppelten Haushaltsführung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2)

495 aa) Begriffsbestimmung in Satz 2

Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 ist durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 mW ab VZ 2014 geändert worden (s. Anm. 475). Eine dHf. liegt danach nunmehr vor, wenn der ArbN außerhalb des Orts seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. In Satz 3 wird zudem erläutert, unter welchen Voraussetzungen ein eigener Hausstand anzunehmen ist (Anm. 497). Nach Satz 2 idF bis VZ 2013 war von einer dHf. auszugehen, wenn der ArbN außerhalb des Orts, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt war und auch am Beschäftigungsort wohnte.

Eine dHf. liegt nach Satz 2 vor, wenn ein ArbN außerhalb des Orts beschäftigt ist, an dem er einen eigenen Hausstand unterhält, sofern er am Beschäftigungsort

wohnt und nicht täglich an den Ort des eignen Hausstands zurückkehrt (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 99).

bb) Wohnen am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (Beschäftigungsort)

496

Eine dHf. liegt nur vor, wenn der ArbN außerhalb des Orts der ersten Tätigkeitsstätte (s. Abs. 4; Anm. 545 ff.) bzw. (bis VZ 2013) regelmäßigen Arbeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (Beschäftigungsort) wohnt (BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284). Der Ort der Beschäftigung muss also außerhalb des Orts liegen, in dem der ArbN einen eigenen Hausstand unterhält (s. Satz 3; Anm. 497). Der ArbN muss für die dortigen Arbeitseinsätze eine zweite Wohnung nehmen (BFH v. 24.5.2007 – VI R 47/03, BStBl. II 2007, 609). Eine dHf. liegt nicht vor, wenn die Hauptwohnung ebenfalls am Beschäftigungsort belegen ist. Allerdings ist der Begriff des Beschäftigungsorts weit auszulegen; darunter ist insbes. nicht nur die nämliche politische Gemeinde, in der die erste Tätigkeitsstätte liegt, zu verstehen (BFH v. 16.11.2017 – VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404; uE in Teilen nicht überzeugend und widersprüchlich).

Nimmt der ArbN im Rahmen einer Auswärtstätigkeit Unterkunft – etwa am Ort der Baustelle – für die Zeit der dortigen Tätigkeit, handelt es sich ebenfalls nicht um eine dHf., sondern um eine Auswärtstätigkeit mit der Möglichkeit des Abzugs der tatsächlichen Kosten als WK (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; BFH v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793; BFH v. 13.6.2012 – VI R 47/11, BStBl. II 2013, 169; BFH v. 29.8.2018 – VI R 10/16, BFH/NV 2019, 110; jeweils zur alten Rechtslage).

Bildungseinrichtung: Bis VZ 2013 kommt Satz 3 Nr. 5 für einen Studenten, der am Studienort wohnt, nicht in Betracht, weil die Hochschule kein Beschäftigungsort iSd. Satzes 2 ist. Die Kosten der Unterkunft können deshalb als vorweggenommene WK gem. Abs. 1 Satz 1 in Abzug gebracht werden, wenn der Studienort nicht der Lebensmittelpunkt des Studenten ist (BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284). Ab VZ 2014 ist Abs. 4 Satz 8 zu beachten. Danach gilt als erste Tätigkeitsstätte auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird (s. Anm. 562).

Außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte: Der ArbN muss außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhalten. Nicht erforderlich ist, dass der eigene Hausstand und die Zweitwohnung am Beschäftigungsort in einem bestimmten Mindestabstand zueinander stehen; das Gesetz verhält sich dazu nicht. Deshalb ist es auch vorstellbar, dass beide Wohnungen in derselben (Groß-)Stadt liegen. Entscheidend ist nur, dass die Errichtung des Zweithaushalts konkret beruflichen Zwecken dient und nicht privat veranlasst ist (zT aA BFH v. 16.11.2017 – VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404; s. Anm. 491).

Nach Ansicht der FinVerw. kann aus Vereinfachungsgründen noch von einer Zweitwohnung ausgegangen werden, wenn der Weg von dieser zur ersten Tätigkeitsstätte weniger als die Hälfte der Entfernung der kürzesten Straßenverbindung zwischen der Hauptwohnung und der ersten Tätigkeitsstätte beträgt (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 101).

Nr. 5 verlangt auch nicht, dass der Stpfl. ausschließlich außerhalb des Orts, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Vielmehr kommt ein Abzug der Kosten als WK auch dann in Betracht,

wenn der ArbN auch zugleich am Ort seines Hausstands beschäftigt ist (BFH v. 24.5.2007 – VI R 47/03, BStBl. II 2007, 609).

Bei mehreren auswärtigen Arbeitsstätten sind auch mehrere dHf. gleichzeitig möglich.

Wohnung am Beschäftigungsort: Der ArbN muss am Beschäftigungsort, also am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (s. Anm. 545 ff.), „auch“ wohnen. Neben der Unterhaltung eines eigenen Hausstands am Wohnort setzt dHf. eine (räumlich an anderer Stelle liegende) Wohnung am Beschäftigungsort (zweiter Haushalt) voraus. Erforderlich ist also nur, dass zum ohnehin vorhandenen Haupthaushalt ein Zweithaushalt hinzukommt. Dabei entscheidet nicht die Wahl des Orts des Haupthaushalts über die berufliche Veranlassung der dHf. Entscheidend ist, ob die Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsort konkreten beruflichen Zwecken dient (s. Anm. 486; zu zumutbaren Fahrzeiten s. Anm. 491). Das ist der Fall, wenn der ArbN den Zweithaushalt begründet, um von dort aus seinen Arbeitsplatz aufsuchen zu können (BFH v. 28.3.2012 – VI R 25/11, BStBl. II 2012, 831).

Eigener Hausstand und weiterer Haushalt können (ausnahmsweise) auch in derselben Stadt liegen (zB Berlin).

► *Wohnung* am Beschäftigungsort kann jede dem ArbN entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung stehende Unterkunft sein, also zB eine angemietete (auch vom Ehegatten: BFH v. 11.3.2001 – IX R 55/01, BStBl. II 2003, 627) oder im Eigentum befindliche Raumeinheit (Haus, Wohnung), ein möbliertes Zimmer oder ein Hotelzimmer. Die Räumlichkeiten müssen dem Stpfl. aber längerfristig zur Verfügung stehen. Nicht erforderlich ist, dass der ArbN die Mehrzahl der Wochentage in dieser Wohnung anwesend ist und übernachtet (BFH v. 9.6.1988 – VI R 85/85, BStBl. II 1988, 990; BFH v. 2.10.1992 – VI R 11/91, BStBl. II 1993, 113). Nutzt allerdings der Stpfl. die ihm zur Verfügung gestellte Wohnung nachweislich nicht, kann von einem „Wohnen“ keine Rede sein. Das ist etwa der Fall, wenn ein Soldat entgegen der dienstrechtl. Verpflichtung, in der Kaserne (Gemeinschaftsunterkunft) zu übernachten, zu Hause schläft. Soweit ihm für die Übernachtungsmöglichkeit (zu Recht oder zu Unrecht) ein geldwerter Vorteil lohnversteuert wird, steht ihm ein WKAbzug in gleicher Höhe zu (BFH v. 10.2.1983 – VI R 51/79, BStBl. II 1983, 515). Auch eine gelegentliche Hotelübernachtung erfüllt nicht die Voraussetzungen des Satzes 2 (BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074). Die Hotelkosten sind in diesem Fall als WK nach Abs. 1 Satz 1 abziehbar.

Es kommt grds. nicht darauf an, ob der ArbN in der Zweitwohnung allein oder mit Freunden oder Kollegen wohnt. Maßgebend ist nur, ob der zweite Haushalt am Beschäftigungsort konkreten beruflichen Zwecken dient. Dies ist der Fall, wenn der Stpfl. den Zweithaushalt gegründet hatte, um von dort aus seine Arbeitsstätte schnell und unmittelbar aufsuchen zu können. Liegen diese Voraussetzungen vor, ist die dHf. beruflich veranlasst. Erst wenn sich auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Stpfl. an den Beschäftigungsort verlagert und die Wohnung dort zum Ort der eigentlichen Haushaltsführung wird, entfällt deren berufliche Veranlassung (*Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 363 [6/2018]). Bei beiderseits berufstätigen Ehegatten kann eine dHf. auch vorliegen, wenn sie außer der Wohnung an ihrem Lebensmittelpunkt während der Woche am Beschäftigungsort gemeinsam eine Wohnung bewohnen, von der sie ihre jeweilige Arbeitsstelle aufsuchen. Besuche des Ehepartners in der Zweitwohnung stehen der dHf. nicht entgegen (s. Anm. 491).

f) Eigener Hausstand (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3)

Neuregelung: Nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 setzt das Vorliegen eines eigenen Hausstands das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Die Vorschrift, eingeführt durch das UntStReiseKG (s. Anm. 475), ist ohne Vorbild in Satz 3 Nr. 5. Sie nimmt erkennbar Bezug auf Satz 2. Dort ist vom Unterhalt eines eigenen Hausstands die Rede. Mit Satz 3 soll der Begriff des eigenen Hausstands gesetzlich konkretisiert, zusätzliche Rechtssicherheit geschaffen und Streitpotential vermindert werden (BTDrucks. 17/10774, 21). In Wirklichkeit richtet sich die Regelung gegen missliebige Rspr. des BFH (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 100, mit Hinweis auf BFH v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627; gLA *Kreft*, DB 2020, 367). Auch stellt Satz 3 keine umfassende Definition des Merkmals „eigener Hausstand“ dar. Insbesondere verhält sich die Bestimmung nicht zur Frage des Mittelpunkts der Lebensinteressen (krit. zur Neuregelung auch *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. G 50 [10/2016]). Bis VZ 2013 ist der Begriff des Unterhalts des eigenen Hausstands maßgeblich durch die Rspr. geprägt worden. Die von der Rspr. entwickelten Grundsätze sind auch ab VZ 2014 maßgeblich, soweit Satz 3 nichts anderes bestimmt (Nds. FG v. 18.9.2019 – 9 K 209/18, EFG 2020, 262, Az. BFH VI R 39/19). Dies gilt insbes. für die Merkmale „eigener Hausstand“, „eigenen Hausstand unterhalten“ und „hauswirtschaftliches Leben“.

Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2013:

- ▶ *Eigener „Hausstand“*: Es ist zwischen dem Wohnen in einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort und dem Unterhalten eines davon getrennten eigenen Hausstands (idR außerhalb dieses Orts) zu unterscheiden (BFH v. 16.11.2017 – VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404; BFH v. 16.1.2018 – VI R 2/16, BFH/NV 2018, 712). Mit „Hausstand“ ist der Haushalt umschrieben, an dem sich der ArbN – abgesehen von den Zeiten der Arbeitstätigkeit – regelmäßig aufhält, den er fortwährend nutzt und von dem aus er sein Privatleben führt, dh. wo er seinen Lebensmittelpunkt hat (= Erst- oder Haupthaushalt: BFH v. 28.3.2012 – VI R 87/10, BStBl. II 2012, 800; BFH v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627; BFH v. 8.10.2014 – VI R 16/14, BStBl. II 2015, 511; BFH v. 1.10.2019 – VIII R 29/16, BFH/NV 2020, 349). Ob die außerhalb des Beschäftigungsorts belegene Wohnung des ArbN als Mittelpunkt seiner Lebensinteressen anzusehen ist und deshalb seinen Hausstand darstellt, ist anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen. Indizien können sein, wie oft und wie lange sich der ArbN in der einen und der anderen Wohnung aufhält, wie beide Wohnungen ausgestattet und wie groß sie sind. Von Bedeutung ist auch die Entfernung zwischen beiden Wohnungen sowie die Zahl der Heimfahrten und zu welchem Ort enge persönliche Beziehungen bestehen (BFH v. 9.8.2007 – VI R 10/06, BStBl. II 2007, 820; FG Sa.-Anh. v. 7.7.2015 – 4 K 62/13, juris, rkr., zum Promotionsstudium bei Auslandsaufenthalt; FG München v. 5.12.2006 – 7 K 2031/13, juris, rkr., zum katholischen Geistlichen).

Das Vorhalten einer Wohnung außerhalb des Beschäftigungsorts für gelegentliche Besuche oder Ferientaufenthalte ist nicht als Unterhalt eines Hausstands zu werten (BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; BFH v. 4.11.2003 – VI R 170/99, BFH/NV 2004, 136). Eine dHf. ist nicht gegeben, wenn der Beschäftigungsort der Lebensmittelpunkt ist. Ob der Hausstand gegenüber der Wohnung am Beschäftigungsort der Lebensmittelpunkt bzw. der Ort ist, an dem Ehegatten iSd. § 1353 Abs. 1 BGB zusammenleben, erfordert eine Abwä-

gung und Bewertung aller Umstände des Einzelfalls (BFH v. 1.10.2019 – VIII R 29/16, BFH/NV 2020, 349). Indizien können sich ua. aus einem Vergleich von Größe und Ausstattung der Wohnung sowie aus Dauer und Häufigkeit der Aufenthalte in den Wohnungen ergeben (BFH v. 30.10.2008 – VI R 10/07, BStBl. II 2009, 152, mwN; BFH v. 28.3.2012 – VI R 87/10, BStBl. II 2012, 800; BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208; BFH v. 18.12.2017 – VI B 66/17, BFH/NV 2018, 430). Bei einem verheirateten ArbN befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen regelmäßig am tatsächlichen Wohnort der Familie. Das gilt auch, wenn die berufstätigen Ehegatten unter der Woche am Beschäftigungsort zusammen leben (BFH v. 8.10.2014 – VI R 16/14, BStBl. II 2015, 511, mwN). Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort des anderen Ehegatten unter Beibehaltung der ursprünglichen Familienwohnung als Erwerbswohnung ist unerheblich (BFH v. 30.10.2008 – VI R 10/07, BStBl. II 2009, 153). Nach der Rspr. des BFH besteht die Vermutung, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen idR an den Beschäftigungsort verlagert, wenn der ArbN dort mit seinem Ehepartner (und Kindern) in eine familiengerechte Wohnung einzieht, auch wenn die frühere Familienwohnung beibehalten und zeitweise noch genutzt wird (BFH v. 1.10.2019 – VIII R 29/16, BFH/NV 2020, 349, mwN).

Der Wohnungsbegriff ist wie in Nr. 4 weit auszulegen (s. Anm. 510). Einfache oder beengte Wohnverhältnisse stehen dem Wohnungsbegriff nicht entgegen. Es reicht aus, wenn für den Stpfl. und seine Familie ein räumlicher Bereich zur Verfügung steht, der von ihm als Lebensmittelpunkt betrachtet werden kann und dies auch ist (BFH v. 27.7.1990 – VI R 5/88, BStBl. II 1990, 585). Es kommt nicht darauf an, ob die Räumlichkeiten den bewertungsrechtl. Anforderungen an eine Wohnung gerecht werden (BFH v. 14.10.2004 – VI R 82/02, BStBl. II 2005, 98; BFH v. 30.7.2009 – VI R 13/08, BFH/NV 2009, 1986; Gemeinschaftsküche unschädlich; s. zum Fehlen einer Küche BFH v. 28.10.2009 – VIII R 13/09, BFH/NV 2010, 411).

Ein „eigener“ Hausstand erfordert, dass er aus eigenem Recht (zB Eigentum, eigener Mietvertrag) genutzt wird, wobei nicht ein alleiniges, sondern auch ein gemeinsames bzw. abgeleitetes Recht im Sinne einer geschützten Rechtsposition ausreichen kann (BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; s. Anm. 515). Davon ist auszugehen, wenn der Ehepartner, Lebensgefährte oder ein sonstiger Familienangehöriger Eigentümer oder Mieter der Wohnung ist. Die Mitbenutzungsmöglichkeit reicht aus, sofern der Stpfl. sich dauerhaft dort aufhält und sich finanziell in einem Umfang an der Haushaltsführung beteiligt, dass daraus auf eine gemeinsame Haushaltsführung geschlossen werden kann (BFH v. 12.9.2000 – VI R 165/97, BStBl. II 2001, 29).

- *Eigenen Hausstand unterhalten*: Der Unterhalt eines eigenen Hausstands erfordert, dass der ArbN in Bezug auf die Wohnung einen über den reinen Besitz hinausgehenden, auch das Leben in der Wohnung umfassenden Einfluss ausübt, der finanziell und persönlich geprägt ist (BFH v. 2.9.1977 – VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26; eingehend BFH v. 4.11.2003 – VI R 170/99, BStBl. II 2004, 16; FG Münster v. 26.9.2018 – 7 K 3215/16 E, EFG 2018, 1793, rkr.). Die persönliche und finanzielle Mitwirkung des Stpfl. am hauswirtschaftlichen Leben in der Familienwohnung belegt, dass sich dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. Nach der Rspr. des BFH kann ein eigener Hausstand auch im Rahmen eines sog. Mehrgenerationenhaushalts geführt werden (BFH v. 26.7.

2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208). Bei erwachsenen berufstätigen Kindern, die mit ihren Eltern oder einem Elternteil in einem gemeinsamen Haushalt wohnen, ist sogar davon auszugehen, dass sie die Führung des Haushalts maßgeblich mitbestimmen (BFH v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627; BFH v. 5.6.2014 – VI R 76/13, BFH/NV 2014, 1884; BFH v. 14.11.2013 – VI R 10/13, BFH/NV 2014, 507; s. näher *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. G 42, 43 [10/2016]).

- ▶ *Maßgebliche finanzielle Beteiligung*: Der Stpfl. muss sich grds. an den Kosten des Haupthausstands maßgeblich beteiligen. Das Merkmal der Entgeltlichkeit ist insbes. bei ledigen ArbN, denen eine Wohnung unentgeltlich überlassen ist, von Bedeutung. Der BFH misst in seiner Rspr. dem Merkmal zu Recht lediglich eine – wichtige – Indizfunktion bei, ohne die Entgeltlichkeit als unerlässliche Voraussetzung (*conditio sine qua non*) zu betrachten (*Kreft*, DB 2020, 367). Das gilt sowohl für die Überlassung der Wohnung selbst als auch für die Kostentragung im Übrigen. Zwischen dem Unterhalten eines eigenen Haushalts und der Frage, wer die Kosten dafür trägt, ist zu unterscheiden. Es ist deshalb nicht ausgeschlossen, dass ein alleinstehender Stpfl. auch dann einen eigenen Haushalt unterhält, wenn nicht er selbst, sondern Dritte für diese Kosten aufkommen, denn eine eigene Haushaltsführung des auswärts Beschäftigten ist nicht zwingend ausgeschlossen, wenn sich dessen finanzielle Beteiligung am Haushalt nicht feststellen lässt, wie auch umgekehrt aus einem finanziellen Beitrag allein nicht zwingend auf das Unterhalten eines eigenen Haushalts zu schließen ist (BFH v. 21.4.2010 – VI R 26/09, BStBl. II 2012, 618; BFH v. 28.3.2012 – VI R 87/10, BStBl. II 2012, 800; BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208; BFH v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627).
- ▶ *Maßgebliche persönliche Mitwirkung* bedeutet, dass der ArbN in Bezug auf die Wohnung einen über den reinen Besitz hinausgehenden, auch das Leben in der Wohnung umfassenden Einfluss ausübt und insbes. die Haushaltsführung mitbestimmt (BFH v. 28.3.2012 – VI R 87/10, BStBl. II 2012, 800; BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208). Das ist etwa nicht der Fall, wenn er sich nur darauf beschränkt, die materiellen Grundlagen der durch den Ehepartner betriebenen Hauswirtschaft zu verbessern (BFH v. 9.11.1971 – VI R 285/70, BStBl. II 1972, 148).

Der Umfang der maßgeblichen Mitwirkung bemisst sich stets nach den konkreten Möglichkeiten, die dem ArbN hierfür im Einzelfall zur Verfügung stehen. Bei einem inländ. ArbN genügen normalerweise bereits wenige Familienheimfahrten im Kj. (Nachweis oder Glaubhaftmachung), ggf. gekoppelt mit einer höheren finanziellen Beteiligung. Bei ausländ. ArbN sind die Anforderungen noch niedriger. Bei ihnen kann sich die persönliche Mitwirkung wegen der meist erheblichen räumlichen Trennung von der Familie auf ein Minimum beschränken, sofern zwischenzeitlich brieflicher oder telefonischer Kontakt besteht (BFH v. 2.9.1977 – VI R 114/76, BStBl. II 1978, 25). So reicht bei einer Wohnung im Ausland bereits eine Heimfahrt im Kj. aus, um diese als Lebensmittelpunkt anzuerkennen (s. R 9.11 Abs. 3 LStR).

- ▶ *Hauswirtschaftliches Leben*: Ein doppelter Haushalt wird unterhalten, wenn in der außerhalb des Beschäftigungsorts befindlichen Wohnung auch während der Abwesenheit des Stpfl. hauswirtschaftliches Leben herrscht, das dem Stpfl. zugerechnet werden kann. Das ist bei Verheirateten stets anzunehmen, wenn sich während seiner Abwesenheit in der Wohnung Familienangehörige als Zu-

rechnungspersonen aufhalten. Allerdings setzt das Unterhalten eines eigenen Hausstands am Mittelpunkt des Lebensinteresses nicht voraus, dass dort auch während der berufsbedingten Abwesenheit des Stpfl. hauswirtschaftliches Leben durch die Anwesenheit von Familienangehörigen herrschen muss (BFH v. 6.10.1994 – VI R 55/93, BFH/NV 1995, 585; R 9.11 Abs. 3 Satz 3 LStR).

- ▶ *Eigener Hausstand bei Ledigen (Nichtverheirateten)*: Die Annahme einer dHf. ist nicht von vornherein auf verheiratete ArbN beschränkt; obgleich die Rechtsfolgebestimmung der Nr. 5 Satz 5 von Familienheimfahrten spricht, erfordert der Grundtatbestand von Nr. 5 keinen ehelichen Haushalt.

Auch Nichtverheiratete (Geschiedene, Verwitwete, dauernd getrennt Lebende, Lebenspartner) können in der bisherigen Wohnung einen eigenen Hausstand unterhalten, wenn sie dort ihren Lebensmittelpunkt beibehalten. Bei einem alleinstehenden ArbN ist entscheidend, dass er sich in dem Haushalt, im Wesentlichen nur unterbrochen durch die arbeits- und urlaubsbedingte Abwesenheit, aufhält; denn allein das Vorhalten einer Wohnung für gelegentliche Besuche oder Ferientaufenthalte ist noch nicht als Unterhalten eines eigenen Hausstands zu bewerten. Ebenfalls wird ein solcher nicht unterhalten, wenn der ArbN die Haushaltsführung nicht zumindest mitbestimmt, sondern nur in einen fremden Haushalt – etwa in den der Eltern oder als Gast – eingegliedert ist. Dann liegt keine eigene Haushaltsführung vor. Insbesondere wenn dem ArbN die Wohnung unentgeltlich überlassen wird, ist zu prüfen, ob der ArbN einen eigenen Hausstand unterhält oder in einen fremden eingegliedert ist.

Ob ein lediger ArbN in einer Wohnung einen eigenen Hausstand führt, kann nur unter Berücksichtigung insbes. der Einrichtung, der Ausstattung und der Größe eben dieser Wohnung entschieden werden. Wird der Haushalt in einer in sich abgeschlossenen Wohnung geführt, die auch nach Größe und Ausstattung ein eigenständiges Wohnen und Wirtschaften gestattet, wird regelmäßig vom Unterhalten eines eigenen Hausstands auszugehen sein. Weiter sind aber auch die persönlichen Lebensumstände, Alter und Personenstand des Stpfl. zu berücksichtigen. So wird regelmäßig ein junger Stpfl., der nach Schulabschluss gerade eine Ausbildung begonnen hat, noch eher in den Haushalt seiner Eltern eingegliedert sein, wenn er im Haus der Eltern wohnt, selbst wenn er dort auch eigene Räume zur Verfügung hat (BFH v. 1.3.2017 – VI B 74/16, BStBl. II 2017, 903; FG Berlin-Brandenb. v. 8.2.2018 – 13 K 13187/16, EFG 2019, 256, Az. BFH VI R 38/18). Hat der Stpfl. dagegen schon etwa im Rahmen einer gefestigten Beziehung oder Ehe anderorts einen eigenen Hausstand geführt, ist es regelmäßig nicht fernliegend, dass er einen solchen auch dann weiter unterhalten und fortführen wird, wenn er wieder eine Wohnung im Haus seiner Eltern bezieht (BFH v. 21.4.2010 – VI R 26/09, BStBl. II 2012, 618; BFH v. 28.3.2012 – VI R 87/10, BStBl. II 2012, 800; BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208; s. auch BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; BFH v. 14.6.2007 – VI R 60/05, BStBl. II 2007, 890, auch zur früheren Rspr.; BFH v. 5.3.2009 – VI R 23/07, BStBl. II 2009, 1016).

- ▷ *Einen eigenen Hausstand unterhält* ein nicht verheirateter ArbN nur dann, wenn er am Ort seines Lebensmittelpunkts eine eigene, seinen Lebensbedürfnissen entsprechende Wohnung aus eigenem oder abgeleitetem Recht nutzen kann (zum Wohnungsbegriff vgl. Anm. 506). Sofern er nicht alleiniger Eigentümer oder Mieter des Hausstands ist, muss anhand der Umstände des Falls untersucht werden, ob der Hausstand jedenfalls auch ihm als eige-

ner zugerechnet werden kann. Wesentlich ist, dass sein Verbleiben in der Wohnung gesichert ist (BFH v. 30.7.2009 – VI R 13/08, BFH/NV 2009, 1986).

Die Voraussetzungen sind gegeben, wenn die Wohnung zwar vom Lebenspartner angemietet wurde, der ArbN sich aber mit Duldung seines Partners dauerhaft dort aufhält und sich finanziell in einem Umfang an der Haushaltsführung beteiligt, dass daraus auf eine gemeinsame Haushaltsführung geschlossen werden kann (BFH v. 12.9.2000 – VI R 165/97, BStBl. II 2001, 29; BFH v. 18.11.2008 – VI B 37/08, BFH/NV 2009, 563). Ein eigenes Recht zur Nutzung der Wohnung steht dem Stpfl. zu, wenn an dem Haus ein Vorbehaltsnießbrauch für die Eltern besteht (BFH v. 4.11.2003 – VI R 170/99, BStBl. II 2004, 16).

Im Übrigen kann ein eigener Hausstand auch im Rahmen eines sog. Mehrgenerationenhaushalts geführt werden (BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208; BFH v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627; s.o.).

Der eigene Hausstand muss vom ArbN unterhalten werden. Unterhalten bedeutet die Führung des Haushalts. Dazu gehört auch, dass der ArbN für die Kosten des Haushalts aufkommt. Allerdings ist nicht allein ausschlaggebend, ob die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich überlassen wird.

- ▷ *Eigener Hausstand als Lebensmittelpunkt*: Auch der nichtverheiratete Stpfl. muss den eigenen Hausstand am Mittelpunkt seiner Lebensinteressen unterhalten, sodass dieser gegenüber der Wohnung am Beschäftigungsort als der Haupthausstand anzusehen ist. Auch insoweit erfordert die Feststellung, dass der eigene Hausstand gegenüber der Wohnung am Beschäftigungsort als „Haupthausstand“ anzusehen ist, eine Gesamtwürdigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls (s.o.; BFH v. 10.4.2014 – VI R 79/13, BFH/NV 2014, 1362).
- ▷ *Nach der vom BFH früher vertretenen Auffassung* spricht bei Nichtverheirateten, je länger die auswärtige Beschäftigung dauert, vieles dafür, dass die eigentliche Haushaltsführung und damit auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen an den Beschäftigungsort verlegt worden sind und die Heimatwohnung lediglich für Besuchszwecke vorgehalten wird (BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; BFH v. 9.8.2007 – VI R 10/06, BStBl. II 2007, 820; s. aber FG Sa.-Anh. v. 8.9.2016 – 6 K 511/13, juris, rkr.). Umgekehrt deutet eine kurzfristige auswärtige Beschäftigung darauf hin, dass der Lebensmittelpunkt am ursprünglichen Wohnort beibehalten wird (BFH v. 10.10.2000 – VI R 60/98, BFH/NV 2000, 949). Auf diese Regelvermutung hat der BFH später mit Recht nicht mehr abgestellt.

Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2014:

- ▶ *Bedeutung*: In Satz 3 wird für den Zeitraum ab VZ 2014 das „Vorliegen“ eines eigenen Hausstands definiert. Das ist in mehrfacher Hinsicht bemerkenswert. Zum einen definiert die Vorschrift nicht den „Unterhalt“ des eigenen Hausstands, obwohl davon in Satz 2 die Rede ist. Zum anderen hängt, legt man den Wortlaut zugrunde, der eigene Hausstand nur vom Innehaben einer Wohnung sowie der finanziellen Beteiligung an den Kosten der Lebensführung ab. Ein erweiterter Umschreibung des Begriffs „Hausstand“ fehlt ebenso wie eine ausreichende Umschreibung des Begriffs „Unterhalt“. Wie dargestellt ist mit „Hausstand“ der Haushalt umschrieben, an dem sich der ArbN regelmäßig aufhält,

den er vorwiegend nutzt und von dem aus er sein Privatleben führt, dh. wo er seinen Lebensmittelpunkt hat. Der „Unterhalt“ eines eigenen Hausstands setzt nicht nur eine Beteiligung an den Kosten des Haupthausstands voraus, sondern verlangt auch eine persönliche Mitwirkung an demselben. Es ist nicht anzunehmen, dass der Gesetzgeber ab VZ 2014 mit der Neuregelung auf diese (weiteren) Voraussetzungen verzichten wollte. Deshalb ist eher von einer gesetzgeberischen Unzulänglichkeit auszugehen. In dem übereilten Bemühen, einer missliebigen BFH-Rspr. entgegenzuwirken (s. BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 100, mit Hinweis auf BFH v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627), ist ein Torso entstanden, zumal, was das Merkmal der finanziellen Beteiligung angeht, die Vorschrift nur den ledigen ArbN im Blick hat, der unentgeltlich bei seinen Eltern lebt. Deshalb muss letztlich, um das in Satz 2 genannte Merkmal „Unterhalt eines eigenen Hausstands“ auf die bis VZ 2013 geltenden Grundsätze zurückgegriffen werden (s.o. „Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2013“). Aus Satz 3 ergeben sich lediglich Ergänzungen bzw. Änderungen. Satz 3 könnte besser heißen: „Das Vorliegen eines eigenen Hausstands setzt unter anderem das Innehaben ... voraus“.

- ▶ **Innehaben einer Wohnung:** Nach Satz 2 muss der ArbN außerhalb des Beschäftigungsorts einen „eigenen“ Hausstand haben und dort wohnen, also über eine Wohnung verfügen. Der Hausstand ist ein eigener, wenn der ArbN „Inhaber“, also Besitzer ist. Nach den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 17/10774, 21) ist unter Innehaben einer Wohnung eine solche aus eigenem Recht oder als Mieter zu verstehen. Nach Meinung der FinVerw. soll damit das Innehaben einer Wohnung aus eigenem Recht als Eigentümer oder aus abgeleitetem Recht als Ehegatte, Lebenspartner oder Lebensgefährte sowie Mitbewohner zum Ausdruck gebracht werden (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 100 Satz 1; s.o.). Daraus ist zu schließen, dass nach Ansicht der FinVerw. auch zukünftig bei einem Mehrgenerationenhaushalt vom Vorliegen eines eigenen Hausstands des Kindes ausgegangen werden kann (s. BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208; BFH v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627; aA *Plenker*, DB 2014, Nr. 21 M 9).
- ▶ **Finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung:** Der ArbN muss sich an den Kosten der Lebensführung beteiligen. Gemeint sind die Haushalts- und sonstigen Lebenshaltungskosten im Haupthausstand. Es geht damit um den „Unterhalt“ des eigenen Hausstands iSd. Satzes 2. Nach der bis VZ 2013 maßgeblichen Rechtslage durfte dem ArbN eine Wohnung auch unentgeltlich überlassen werden. Dem Merkmal der Entgeltlichkeit kam lediglich eine – wenn auch wichtige – Indizfunktion zu. Das galt sowohl für die Überlassung der Wohnung selbst (Miete) als auch für die Kostentragung der Haushaltsführung im Übrigen (BFH v. 28.3.2012 – VI R 87/10, BStBl. II 2012, 800; BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208; BFH v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627). Ab VZ 2014 soll nicht mehr genügen, wenn der ArbN zB im Haushalt der Eltern lediglich ein oder mehrere Zimmer unentgeltlich bewohnt oder wenn dem ArbN eine Wohnung im Haus der Eltern unentgeltlich überlassen wird. Die finanzielle Beteiligung soll auch bei volljährigen Kindern, die bei ihren Eltern oder einem Elternteil wohnen, nicht generell unterstellt werden. Allerdings unterstellt – entgegen dem Wortlaut – die FinVerw. bei Ehegatten oder Lebenspartnern eine finanzielle Beteiligung (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 100). Im Erg. sind somit (nur) ledige ArbN betroffen.

Nach dem Wortlaut von Satz 3 ist weder erforderlich, dass die Überlassung der Wohnung entgeltlich erfolgt, noch dass eine Beteiligung an den laufenden Kosten der Haushaltsführung erforderlich ist (so zu Recht Nds. FG v. 18.9.2019 – 9 K 209/18, EFG 2020, 262, Az. BFH VI R 39/19). Vielmehr genügt eine Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung im Übrigen (zB Kosten für Lebensmittel; s. BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 100). Allerdings muss die Beteiligung finanzieller und nicht nur ideeller Art sein. Über die Höhe der Beteiligung sagt die Vorschrift nichts. Es ist lediglich von „Beteiligung“ die Rede. Es bedarf danach offensichtlich nicht einer gleichmäßigen Beteiligung an den laufenden Haushalts- und Lebenshaltungskosten. Denkbar ist auch eine Aufteilung nach laufenden und einmaligen Kosten oder nach gewöhnlichen und außergewöhnlichen Aufwendungen (BFH v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627; Nds. FG v. 18.9.2019 – 9 K 209/18, EFG 2020, 262, Az. BFH VI R 39/19). Nach diesen Grundsätzen stellt sich die Frage nach einer finanziellen „Beteiligung“ an den Kosten der Haushaltsführung nur in den Fällen, in denen der ArbN zusammen mit Dritten (idR Eltern) wohnt. Verfügt er über eine eigene Wohnung und wirtschaftet er ersichtlich allein, trägt er seine Kosten des Haushalts. Eine Beteiligung an den Kosten anderer scheidet dann aus. Das belegt, dass die Regelung ausschließlich auf die Fälle der Mehrgenerationenhaushalte ausgerichtet ist.

Die FinVerw. hält eine Beteiligung mit Bagatellbeträgen für nicht ausreichend. Betragen die Barleistungen des ArbN mehr als 10 % der monatlich regelmäßig anfallenden laufenden Kosten der Haushaltsführung (zB Miete, Mietnebenkosten, Kosten für Lebensmittel und andere Dinge des täglichen Bedarfs), soll von einer finanziellen Beteiligung oberhalb der Bagatellgrenze ausgegangen werden. Anderenfalls soll der ArbN eine hinreichende finanzielle Beteiligung auch auf andere Art und Weise darlegen können (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 100; BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BStBl. II 2013, 208; BFH v. 16.1.2013 – VI R 46/12, BStBl. II 2013, 627). Die Anweisung hat zur Voraussetzung, dass im Einzelfall zur Überprüfung der Kostenbeteiligungsgrenze die Gesamtkosten der Haushaltsführung Dritter (Eltern) ermittelt werden müssen. Sie dürfte daher in der Praxis nicht einfach durchzusetzen sein (Wirfler, DStR 2013, 2660).

g) Kosten der Unterkunft (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4)

498

Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 enthält mW ab VZ 2014 eine besondere Bestimmung zur stl. Berücksichtigung von Unterkunftskosten bei einer dHf. im Inland. Als Unterkunftskosten können nunmehr die tatsächlichen Aufwendungen zur Nutzung der Unterkunft bzw. Wohnung angesetzt werden, allerdings höchstens 1 000 € im Monat. Geht man von der uneingeschränkten Befugnis des Gesetzgebers zur Typisierung und Pauschalierung aus, ist die Abzugsbegrenzung nicht zu beanstanden (so *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. 116 [10/2016]). Allerdings stellt uE auch ein ggf. teilweises Abzugsverbot von beruflich veranlassten Aufwendungen einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip dar.

Die Verknüpfung von tatsächlichen Aufwendungen mit der flächenmäßigen Begrenzung von 60qm laut BFH-Rspr. entfällt damit ab VZ 2014 (s. dazu und zur Rechtslage bis VZ 2013 Anm. 493). Sie kann aber noch Bedeutung bei einer dHf.

im Ausland erlangen (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 109).

Unterkunftskosten: Ab VZ 2014 können als (notwendige) Unterkunftskosten für eine dHf. die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung angesetzt werden, höchstens 1 000 € im Monat. Die Regelung betrifft zum einen nur die dHf. Im Inland. Zum anderen geht es um Aufwendungen der dHf., die auf „die Nutzung der Unterkunft“ entfallen. Nur sie sind nach Satz 4 begrenzt abziehbar.

Das Gesetz bestimmt nicht, welche Aufwendungen der dHf. auf „die Nutzung der Unterkunft“ entfallen und daher nur begrenzt abziehbar sind. Bei einer Mietwohnung sind dies uE allein die Aufwendungen für die Kaltmiete (BFH v. 13.11.2012 – VI R 50/11, BStBl. II 2013, 286; *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. 121 [10/2016]). Folgeaufwendungen für Strom, Heizung, Reinigung und ähnliche Nebenkosten einschließlich der Zweitwohnungsteuer sind ebenso wenig wie Kosten (AfA) für notwendige Einrichtungsgegenstände und eine ggf. separat angemietete Garage keine Unterkunftskosten. Sie sind als sonstige notwendige Mehraufwendungen zusätzlich zu berücksichtigen (*Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. 121, 135 [10/2016]; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 402 [6/2018]; aA BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 104). Auch ein häusliches Arbeitszimmer ist bei der Ermittlung der Unterkunftskosten nicht zu berücksichtigen (BMF v. 30.9.2013 – IV C 5 - S 2353/13/10004, BStBl. I 2013, 1279 Rz. 99; BFH v. 9.8.2007 – VI R 23/05, BStBl. II 2009, 722).

Demgegenüber vertritt der BFH die Auffassung, dass bei einer Mietwohnung neben der Bruttokaltmiete auch die (warmen und kalten) Betriebskosten einschließlich der Stromkosten zu diesen Unterkunftskosten gehören, da sie durch den Gebrauch der Unterkunft entstehen. Aufwendungen des Stpfl. für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände einschließlich AfA gehören demgegenüber nach BFH nicht zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft (BFH v. 4.4.2019 – VI R 18/17, BStBl. II 2019, 449).

Steht die Zweitwohnung im Eigentum des ArbN, sind die Kosten für AfA, Schuldzinsen, Reparaturen und Sonstiges einzubeziehen (BFH v. 12.7.2017 – VI R 42/15, BStBl. II 2018, 13; BFH v. 3.4.2019 – VI R 15/17, BStBl. II 2019, 446, zur Vorfälligkeitsentschädigung im Zusammenhang mit dem Verkauf der Zweitwohnung; BFH v. 4.4.2019 – VI R 18/17, BStBl. II 2019, 449; s. auch BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 103; s. auch Anm. 491).

Der Abzug der Aufwendungen für die Zweitwohnung ist ausgeschlossen, wenn die Aufwendungen aufgrund eines Dauerschuldverhältnisses (zB Mietvertrag) von einem Dritten getragen werden (Drittaufwand; BFH v. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375; uE fraglich). Kosten für eine beruflich veranlasste gelegentliche Hotelübernachtung am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte sind als WK nach Abs. 1 Satz 1 abziehbar, auch wenn im Übrigen die Voraussetzungen einer dHf. nicht vorliegen (BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074; zu Unterbringung bei Besuchsfahrten s. BFH v. 21.8.1974 – VI R 201/72, BStBl. II 1975, 64, uE fraglich). Satz 3 Nr. 5 steht dem allgemeinen WKAbzug umzugsbedingt geleisteter Mietzahlungen nicht entgegen. Trotz dHf. können umzugsbedingt geleistete doppelte Mietzahlungen gem. Abs. 1 Satz 1 uneingeschränkt in Abzug gebracht werden. Sonstige, durch die dHf. veranlasste Kosten (zB Familienheimfahrten) sind nach den Grundsätzen des Satzes 3 Nr. 5 abzuziehen (BFH v. 13.7.2011 – VI R 2/11, BStBl. II 2012, 104).

Höchstbetrag: Der Höchstbetrag von 1000 € ist ein Monatsbetrag, der nicht auf einen Kalendertag umzurechnen ist und grds. für jede dHf. des ArbN gesondert gilt. Nutzen etwa Eheleute am gemeinsamen Beschäftigungsort eine gemeinsame Zweitwohnung, kann jeder Ehegatte den Höchstbetrag in Anspruch nehmen (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 106).

Erstattungen (zB für Nebenkosten) mindern die Unterkunftskosten. Soweit der monatliche Höchstbetrag von 1000 € nicht ausgeschöpft wird, lässt die FinVerw. eine Übertragung des nicht ausgeschöpften Volumens in andere Monate des Bestehens der dHf. im selben Kj. zu (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 105).

Bei doppelter Haushaltsführung im Ausland sind die tatsächlichen Mietkosten anzusetzen, soweit sie nicht überhöht sind. Entsprechendes gilt für die tatsächlich angefallenen Unterkunftskosten im eigenen Haus. Nach Ansicht der FinVerw. sind Aufwendungen nicht überhöht, die sich für eine Wohnung von 60qm bei einem ortsüblichen Mietzins je qm für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung (Durchschnittsmietzins) ergeben würden (H 9.11 Abs. 5-10 LStH). Diese bis 2014 auch für dHf. Im Inland maßgebliche Regelung soll für die VZ ab 2014 bei dHf. im Ausland weiterhin gelten (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 107; H 9.11 „Unterkunftskosten“ LStH; s. Anm. 493).

h) Abzugsbegrenzungen für Familienheimfahrten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 5 bis 9)

aa) Aufwendungen für Familienheimfahrten und Wochenprinzip (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5)

499

Die maßgebliche persönliche Mitwirkung des Stpfl. am hauswirtschaftlichen Leben wird durch die Fahrten zum Haupthausstand indiziert (s. Anm. 497). Dennoch kann der Stpfl. die entsprechenden Kosten nicht uneingeschränkt als WK abziehen. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 (und ebenso Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6) enthält insoweit vielmehr in Abweichung vom objektiven Nettoprinzip eine Abzugsbeschränkung (zu den sonstigen Fahrtkosten und zum Wahlrecht s. Anm. 493). Während der dHf. kann der Stpfl. danach die Aufwendungen nur für jeweils einen Weg pro Woche vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück als WK geltend machen. Das Gesetz spricht insoweit von einer „Familienheimfahrt“.

Die Abziehbarkeit von Aufwendungen für Familienheimfahrten ist unabhängig vom gewählten Beförderungsmittel auf eine Heimfahrt wöchentlich begrenzt. Dies soll eine gesetzliche Konkretisierung des allg. im Rahmen der dHf. geltenden Notwendigkeitserfordernisses sein (so BFH v. 16.3.1979 – VI R 126/78, BStBl. II 1979, 473; dazu auch Anm. 490) und soll „der Abgrenzung der beruflich veranlassten Fahrten gegenüber den aus persönlichen Gründen unternommenen Fahrten“ dienen (BTDrucks. V/1068, 24). Das Wochenprinzip gilt auch für Körperbehinderte (s. Anm. 541). Eine Verteilung von in unterschiedlichem Turnus tatsächlich durchgeführten Familienheimfahrten nach dem wöchentlichen Durchschnitt ist unzulässig (FG Saarl. v. 28.2.1992 – 1 K 397/91, EFG 1992, 595, rkr.; *Geserich* in KSM, § 9 Rz. G 142 [10/2016]). Bei Verwendung öffentlicher oder privater Verkehrsmittel ist hinsichtlich der Aufwendungshöhe eine Angemessenheitsprüfung nicht mehr zulässig, denn Nr. 5 Satz 5 ist im Verhältnis zu Nr. 5 Satz 1 uE *lex specialis* (vgl. Anm. 490); dem Notwendigkeitserfordernis ist nach hM bereits durch

das Wochenprinzip Genüge getan. Macht der ArbN bei einer Familienheimfahrt aus beruflichem Anlass einen Umweg (Dienstreise), so können für die gesamte Strecke die tatsächlichen Fahrtkosten nach Abs. 1 Satz 1 in Abzug gebracht werden, wenn die dienstliche Obliegenheit im Vordergrund stand. Im umgekehrten Fall ist ein Abzug der tatsächlichen Kosten nur für die Umwegstrecke zulässig (BFH v. 12.10.1990 – VI R 165/87, BStBl. II 1991, 134; *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. G 152 [10/2016]).

Aufwendungen für die Besuchsreise des Ehegatten – und ggf. der begleitenden Kinder – vom Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort des ArbN sind keine Familienheimfahrten und deshalb auch nicht nach Satz 3 Nr. 5 abziehbar (BFH v. 12.7.2017 – VI R 42/15, BStBl. II 2018, 13; BFH v. 2.2.2011 – VI R 15/10, BStBl. II 2011, 456; s. auch BFH v. 22.10.2015 – VI R 22/14, BStBl. II 2016, 179; *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. G 162 [10/2016]). Die Kosten können uE aber entsprechend der beruflichen Veranlassung nach Abs. 1 Satz 1 in Abzug gebracht werden (BFH v. 21.8.1974 – VI R 201/72, BStBl. II 1975, 64; BFH v. 28.1.1983 – VI R 136/79, BStBl. II 1983, 313; BFH v. 12.7.2017 – VI R 42/15, BStBl. II 2018, 13: angedeutet; H 9.11 „Familienheimfahrten“ LStH). Zu Telefonkosten s. Anm. 493; H 9.11 „Telefonkosten“ LStH).

Für die Wege zwischen der Wohnung am Beschäftigungsort und der regelmäßigen Arbeitsstätte kann der Stpfl. jeweils die Entfernungspauschale gem. Nr. 4 geltend machen.

500 **bb) Entfernungspauschale zur Abgeltung von Aufwendungen (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 6 und 7)**

Ansatz der Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6): Während der dHf. ist für Familienheimfahrten, also für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück, die Entfernungspauschale von 0,30 € anzusetzen (zur Rechtslage ab VZ 2021 s. Anm. 501a). Sie kommt in dieser Höhe ab dem ersten Entfernungskilometer zur Anwendung. Die Entfernungspauschale ist verkehrsmittelunabhängig. Sie gilt sowohl für die Kfz-Nutzer als auch für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel als auch für beides. Auch wenn der Stpfl. die Wegstrecke als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft zurücklegt und keine Aufwendungen hat, kann er die Entfernungspauschale in Anspruch nehmen, auch wenn in den Sätzen 5 und 6 ausdrücklich von „Aufwendungen“ die Rede ist (BFH v. 18.4.2013 – VI R 29/12, BStBl. II 2013, 735). Ausgenommen von der Entfernungspauschale ist bei Flügen die reine Flugstrecke (Nr. 5 Satz 7 iVm. Nr. 4 Satz 3). Sind die Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel höher als die Entfernungspauschale, so können zudem diese höheren Kosten angesetzt werden (Abs. 2 Satz 2). Davon abgesehen ist der Ansatz tatsächlicher Kosten im Rahmen einer dHf. nicht möglich (zu Familienheimfahrten behinderter Menschen s. Anm. 541); andererseits ist die Entfernungspauschale auch nicht, wie in Nr. 4, der Höhe nach begrenzt, da Nr. 5 Satz 7 nicht auf Nr. 4 Satz 2 verweist. Die Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4500 € gilt also bei Familienheimfahrten nicht (BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 2).

Zur Abgeltung der Aufwendungen ist die Entfernungspauschale anzusetzen. Die Regelung entspricht Abs. 2 Satz 1. Sämtliche Aufwendungen, die durch Familienheimfahrten veranlasst sind, werden verkehrsmittelunabhängig durch die Entfernungspauschale abgegolten, soweit sie fahrzeuggebunden sind. Kosten im Zusam-

menhang mit der Beseitigung oder Linderung von Körperschäden, die durch einen Unfall anlässlich einer Familienheimfahrt eingetreten sind, sind zusätzlich zur Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 1 abziehbare WK (BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, BStBl. II 2020, 291; s. im Einzelnen Anm. 457, 539).

Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 3 bis 5 (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 7):

- ▶ *Nr. 4 Satz 3 ist entsprechend anzuwenden:* Die Entfernungspauschale gilt nicht für die reine Flugstrecke, wenn die Familienheimfahrt ganz oder teilweise mit dem Flugzeug durchgeführt wird (vgl. Anm. 458), und (ab VZ 2004) für Strecken mit stfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32. Der Umstand, dass der Gesetzgeber Flugstrecken nicht in die Entfernungspauschale einbezogen hat, begegnet keinen verfassungsrechtl. Bedenken (BFH v. 26.3.2009 – VI R 42/07, BStBl. II 2009, 724). Für Flugstrecken und bei unentgeltlicher Sammelbeförderung durch den ArbG sind die tatsächlichen Aufwendungen des ArbN anzusetzen, ggf. unter Anrechnung von stfreien ArbG-Leistungen (BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 2).
- ▶ *Nr. 4 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden:* Für die Bestimmung der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort ist die kürzeste Straßenverbindung (einschließlich eventueller Fährverbindungen) maßgebend. Es ist danach grds. unerheblich, wie der Stpfl. den Weg tatsächlich zurücklegt (s. im Einzelnen Anm. 459).
- ▶ *Nr. 4 Satz 5 ist entsprechend anzuwenden:* Steuerfreie ArbG-Leistungen nach § 8 Abs. 3 sind auf die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten anzurechnen. Zu denken ist hier in erster Linie an die Gewährung von Freifahrten durch den ArbG, der mit Beförderungsleistungen an den Markt tritt (s. im Einzelnen Anm. 460).

**cc) Kraftfahrzeug-Gestellung durch den Arbeitgeber
(Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8)**

501

Aufwendungen für wöchentliche Familienheimfahrten mit einem Kfz. sind nicht abziehbar, wenn es sich dabei um ein im Rahmen einer Einkunftsart überlassenes Fahrzeug handelt. Die durch das JStG 1996 eingefügte Regelung korrespondiert mit § 8 Abs. 2 Satz 5 (BFH v. 28.2.2013 – VI R 33/11, BStBl. II 2013, 629; s. zur Bedeutung dieser Vorschrift BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887); danach ist ein geldwerter Vorteil für die Nutzung eines Kfz. betreffend wöchentliche Familienheimfahrten bei dHf. nicht anzusetzen, soweit dafür ein WKAbzug nach Nr. 5 Sätze 3 und 4 (= Sätze 5 und 6 nF) in Betracht käme (zum Verhältnis zwischen § 8 Abs. 2 Satz 5 und § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 s. § 8 Anm. 111). Dem Verzicht auf die Einnahmenezurechnung entspricht der Ausschluss des WKAbzugs. Dem Korrespondenzprinzip liegt ersichtlich der Rechtsgedanke zugrunde, dass im Unterschied zur nach Nr. 5 Satz 6 auch bei Familienheimfahrten grds. anwendbaren Entfernungspauschale im Sonderfall der Dienstwagenüberlassung der WKAbzug für solche Fahrten entsprechend den allgemeinen Grundsätzen einen tatsächlichen Aufwand voraussetzt (BFH v. 28.2.2013 – VI R 33/11, BStBl. II 2013, 629; *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. G 170 [10/2016]).

Soweit ein WKAbzug für Familienheimfahrten nach Nr. 5 Satz 5 nicht in Betracht kommt (mehr als eine wöchentliche Heimfahrt), führt dies zum Ansatz eines Lohnzuflusses (§ 8 Abs. 2 Satz 5).

Ein im Rahmen einer Einkunftsart überlassenes Kraftfahrzeug ist ein „betriebliches“ iSd. § 8 Abs. 2 Satz 2. Ein solches ist anzunehmen, wenn es sich um ein (vom ArbG oder Dritten) im Rahmen einer Überschusseinkunft überlassenes Kfz. handelt (s. im Einzelnen § 8 Anm. 81).

501a **dd) Befristete Erhöhung der Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 9)**

Abweichend von Satz 6 gilt zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ab 2021 befristet eine höhere Entfernungspauschale (zu den Voraussetzungen von Satz 6 s. Anm. 500; zur Rechtsentwicklung s. Anm. 489). Durch Satz 9 wird die Entfernungspauschale entsprechend Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 um 5 Cent bzw. 8 Cent ab dem 21. Entfernungskilometer angehoben. Auch hier gilt der Pauschbetrag von 0,35 € für die Jahre 2021 bis 2023 und der Pauschbetrag von 0,38 € für die Jahre 2024 bis 2026 (s. dazu Anm. 464).

7. Übernachtungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a)

501b **a) Überblick und Rechtsentwicklung**

Kosten für beruflich veranlasste auswärtige Übernachtungen gehören zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzips abziehbaren beruflichen Aufwendungen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534).

Nach der bis VZ 2013 maßgeblichen Rechtslage waren Kosten für beruflich veranlasste Übernachtungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit nach Abs. 1 Satz 1 abziehbare WK (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7702, BStBl. II 2005, 782). Entsprechendes galt – mit Einschränkungen – für die durch eine Bildungsmaßnahme veranlassten Unterkunftskosten (BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BFH/NV 2013, 123). Trotz dieser an sich eindeutigen Rechtslage wurde durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285, BStBl. I 2013, 188; s. Anm. 4) die stl. Berücksichtigung von Übernachtungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit ab VZ 2014 eigens und damit speziell in Satz 3 Nr. 5a geregelt (zu Fahrtkosten s. Satz 3 Nr. 4a und Anm. 475, zu Mehraufwand für Verpflegung s. Abs. 4a und Anm. 563 ff., zu Übernachtungskosten bei Fahrtätigkeit s. Satz 3 Nr. 5b und Anm. 505b ff., zu sonstigen Reisekosten s. Anm. 300). Erklärtes Ziel der Neuregelung war, die Übernachtungskosten im Rahmen einer längerfristigen Auswärtstätigkeit mit den Unterkunftskosten anlässlich einer dHf. gleichzustellen (BTD Drucks. 17/10774, 19). Darauf zielt insbes. die Regelung in Satz 4. Deshalb enthält die Vorschrift in den Sätzen 1 bis 3 im Prinzip nur Selbstverständlichkeiten; dies scheinbar nur, um in Satz 4 Unterkunftskosten einer Auswärtstätigkeit bei längerfristiger beruflicher Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte nach 48 Monaten der Höhe nach wie bei einer dHf. zu begrenzen (*Schneider*, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 44; zur steuersystematischen Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 505).

Die Vorschrift betrifft jedoch nicht sämtliche Auswärtstätigkeiten, sondern nur solche, die der ArbN an einer Tätigkeitsstätte verbringt. In sonstigen Fällen bestimmt sich die Abziehbarkeit der Übernachtungskosten nach wie vor nach Abs. 1 Satz 1. Die Abziehbarkeit von Übernachtungskosten im Zusammenhang mit einer Fahrtätigkeit bestimmt sich ab VZ 2020 nach Satz 3 Nr. 5b (s. Anm. 505b ff.). Die Kosten dürfen zudem nicht vom ArbG stfrei gem. § 3 Nr. 13 bzw. 16 ersetzt worden sein.

b) Beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte
(Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 1)

„Werbungskosten sind auch“ Unterkunfts-kosten bei einer Auswärtstätigkeit. Hierbei muss es sich um notwendige Mehraufwendungen eines ArbN für eine beruflich veranlasste Übernachtung an einer Tätigkeitsstätte handeln, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist.

Beruflich veranlasste Übernachtung: Der Abzug von Aufwendungen als WK setzt deren berufliche Veranlassung voraus (BFH v. 10.4.2014 – VI R 11/13, BStBl. II 2014, 804; für beruflich veranlasste Fahrten s. Satz 3 Nr. 4a und Anm. 476). Dies gilt auch für Übernachtungskosten. Ist ein ArbN außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich und damit auswärts tätig und kehrt er nicht jeweils zu seiner Wohnung zurück, sind die entsprechend anfallenden Übernachtungskosten abziehbare WK. Es besteht insoweit grds. keine Einschränkung hinsichtlich des zeitlichen Umfangs und der Höhe. Die Tatsache, dass der ArbN während einer (mehrtägigen) Auswärtstätigkeit auch privaten Verpflichtungen nachkommt bzw. private Dinge erledigt, nimmt der Übernachtung nicht den ausschließlich beruflichen Charakter (aA offensichtlich BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/084964, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 111).

Übernachtung an einer Tätigkeitsstätte: Es muss sich im Rahmen von Satz 3 Nr. 5a um eine Übernachtung an einer Tätigkeitsstätte handeln, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist. Voraussetzung ist daher eine andere als die erste Tätigkeitsstätte (s. zur ersten Tätigkeitsstätte Abs. 4 und Anm. 545; s. zur ersten Tätigkeitsstätte bei Entscheidung ins Ausland: Nds. FG v. 19.4.2018 – 5 K 262/16, EFG 2019, 36, Az. BFH VI R 21/18). Übernachtungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit außerhalb einer Tätigkeitsstätte werden von Satz 3 Nr. 5a nicht erfasst. Die Abziehbarkeit der Kosten für Übernachtung bestimmt sich in diesem Fall nach Abs. 1 Satz 1.

Eine Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, ist jede ortsfeste betriebliche Einrichtung, zB die eines Kunden. Die Wohnung an der Tätigkeitsstätte darf nicht der Lebensmittelpunkt des Stpfl. sein (FG Hamb. v. 24.10.2019 – 6 K 35/19, EFG 2020, 189, rkr., auch zur Abgrenzung gegenüber einer dHf.). Fahrzeuge, Flugzeuge, Schiffe oder Tätigkeitsgebiete ohne ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind keine Tätigkeitsstätten iSd. Satzes 1 (*Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. Ga 16 [10/2016]). Ist ein ArbN an einer Tätigkeitsstätte tätig, sind die Kosten für die damit im Zusammenhang stehenden Übernachtungen nach Satz 3 Nr. 5a abziehbare WK. Die Übernachtung muss nicht jeweils „an einer Tätigkeitsstätte“ stattfinden, wie der Wortlaut der Vorschrift suggeriert, sondern „anlässlich“ der Tätigkeit an einer Tätigkeitsstätte.

Notwendige Mehraufwendungen: Abziehbar sind nur die notwendigen Mehraufwendungen für die Übernachtung. Das Merkmal findet sich auch in Satz 3 Nr. 5 Satz 1 und ist fragwürdig, denn der stl. Abzug nur der „notwendigen“ Mehrausgaben verstößt gegen das objektive Nettoprinzip und ist deshalb verfassungsrechtlich bedenklich (*Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. Ga 37 [10/2016]; s. auch Anm. 492)

Einem ArbN, der außerhalb der Tätigkeitsstätte keine Wohnung bzw. Unterkunft hat, entsteht durch die Unterkunft am Ort der Tätigkeitsstätte kein „Mehr“-Aufwand. Der ArbN muss deshalb über eine andere Wohnung außerhalb des Ortes der Tätigkeitsstätte verfügen und dort seinen Lebensmittelpunkt haben, ohne dass diese die Voraussetzungen eines eigenen Hausstands erfüllt.

Nach Auffassung der FinVerw. soll es einerseits auf die Angemessenheit der Unterkunft am Ort der Tätigkeitsstätte nicht ankommen. Andererseits müssen nach dem Wortlaut von Satz 1 die Mehraufwendungen „notwendige“ sein. Zudem soll nach Meinung der FinVerw. bei Aufwendungen bis zu einem Betrag von 1000 € monatlich keine Überprüfung bzw. Beanstandung erfolgen (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/084964, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 114–117). Wegen verfassungsrechtl. Zweifel an der Wirksamkeit der Einschränkung auf „notwendige“ Mehraufwendungen gebietet uE die verfassungskonforme Auslegung den Abzug von Unterkunftskosten ungeachtet ihrer Notwendigkeit bzw. Angemessenheit (so zu Recht *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. Ga 38 [10/2016]).

503 c) **Übernachungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 2)**

Die in Satz 1 genannten notwendigen Mehraufwendungen für beruflich veranlasste Übernachtungen sind Übernachtungskosten, die in Satz 2 definiert werden. Übernachtungs- bzw. Unterkunftskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung.

Tatsächliche Aufwendungen: Es können nur die tatsächlichen Übernachtungskosten und keine Pauschalen berücksichtigt werden (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/084964, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 112). Dabei wird, folgt man dem Wortlaut, nicht zwischen In- und Ausland differenziert. Steht die Übernachtung dem Grunde nach zweifelsfrei fest, kann geschätzt werden (BFH v. 12.9.2001 – VI R 72/97, BStBl. II 2001, 775; BFH v. 28.2.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926; H 9.7 „Übernachungskosten“ LStH). Dagegen darf der ArbG auch ohne Nachweis einen Pauschbetrag von 20 € gem. § 3 Nr. 13 bzw. 16 bei Übernachtung im Inland stfrei erstatten (R 9.7 Abs. 3 LStR; H 9.7 „Steuerfreiheit der Arbeitgebererstattungen“ LStH).

Der ArbN kann den Unterschied zwischen den nachgewiesenen tatsächlichen Übernachtungskosten und den vom ArbG stfrei erstatteten Beträgen als WK geltend machen (BFH v. 15.11.1991 – VI R 81/88, BStBl. II 1992, 367).

Für die persönliche Inanspruchnahme: Abziehbar sind, was im Prinzip selbstverständlich ist, nur die Kosten für Übernachtungen, die auf den Stpfl. selbst entfallen. Nichtabziehbar sind Mehrkosten, die aufgrund der Mitbenutzung der Übernachtungsmöglichkeit durch Dritte entfallen. Eine besondere Regelung findet sich insoweit auch noch in Satz 3 (Anm. 504). Wegen dieser besonderen Bestimmung betrifft Satz 2 vorrangig die Fälle, in denen der Stpfl. dieselbe Unterkunft zusammen mit Arbeitskollegen nutzt.

Unterkunft zur Übernachtung: Nur die Kosten für die Unterkunft werden von Satz 3 Nr. 5a erfasst. Kosten etwa für Mahlzeiten gehören zu den Aufwendungen des ArbN für die Verpflegung und sind nach Maßgabe des Abs. 4a abziehbar. Der Abzug von Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit bestimmt sich nach Satz 3 Nr. 4a und der von Reisenebenkosten nach Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 300). Wird nur ein Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung nachgewiesen und lässt sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen, so ist dieser Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten zu kürzen (s. im Einzelnen BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/084964, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 113).

d) Nichtabziehbare Mehrkosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 3)

504

Entsprechend der früheren Richtlinienregelung (s. etwa R 40 Abs. 1 Satz 2 LStR 2003) bestimmt Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 3, dass Mehrkosten, die aufgrund einer nicht beruflichen Mitbenutzung der Übernachtungsmöglichkeit entstehen, nicht als WK abziehbar sind. Die Regelung ist nicht nur selbstverständlich und damit überflüssig, sondern ist im Kern auch bereits in Satz 2 enthalten (s. Anm. 503; s. auch BFH v. 10.4.2014 – VI R 11/13, BStBl. II 2014, 804).

Gemeinsame Nutzung: Der ArbN muss die Unterkunft gemeinsam mit (anderen) Personen nutzen. Das ist bei der Nutzung eines Mehrbettzimmers genauso der Fall wie bei der Nutzung einer Wohnung eines Hauses (*Seifert*, DStZ 2014, 13).

Kein Dienstverhältnis zum selben Arbeitgeber: Satz 3 bestimmt den Fall, dass der Stpfl. die Unterkunft (Wohnung) gemeinsam mit einer Person nutzt, die in keinem Dienstverhältnis zum selben ArbG steht, also kein Kollege ist. Das trifft vor allem auf jede den ArbN aus privaten Gründen begleitende Person zu. Teilt der ArbN die Unterkunft mit einem Kollegen, der auch auswärts tätig ist, bestimmt sich die Absetzbarkeit der Kosten nach Satz 2. In diesem Fall können die tatsächlichen Kosten gleichmäßig aufgeteilt werden.

Kosten für die alleinige Nutzung: Der Stpfl. kann die Aufwendungen nur in der Höhe ansetzen, wie sie bei alleiniger Nutzung angefallen wären. Die Kosten sind aufzuteilen, ggf. zu schätzen. Bei Mitbenutzung eines Mehrbettzimmers (DZ) können die Kosten angesetzt werden, die bei Inanspruchnahme eines Einzelzimmers im selben Haus angefallen wären (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/084964, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 116; s. auch *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. Ga 42 [10/2016]; Nds. FG v. 30.12.2015 – 9 K 105/12, EFG 2016, 557, rkr., s. BFH v. 3.7.2018 – VI R 55/16, BFH/NV 2018, 1145: Aufteilung nach Köpfen).

e) Längerfristige Auswärtstätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 4)

505

Beruflich veranlasste Unterkunfts-kosten im Rahmen einer auch längerfristigen auswärtigen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte waren bis VZ 2013 gem. Abs. 1 Satz 1 ohne zeitliche Begrenzung unbeschränkt als WK abziehbar. Ab VZ können gem. Satz 4 diese Kosten nur noch bis zur Höhe der vergleichbaren Aufwendungen im Rahmen einer dHf. als WK berücksichtigt werden. Hierdurch soll ein Gleichklang hergestellt werden zwischen den wirtschaftlich vergleichbaren Fällen der zusätzlichen Unterkunfts-kosten im Rahmen einer dHf. und den Unterkunfts-kosten einer längerfristigen auswärtigen Tätigkeit. Es sollen Abgrenzungsschwierigkeiten vermieden und das Streitpotenzial hinsichtlich der Höhe der bei einer längerfristigen Auswärtstätigkeit notwendigen Mehraufwendungen verringert werden (*Harder-Buschner/Schramm*, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 2; BTD Drucks. 17/10774, 14). Diese Einschränkung verstößt uE gegen das objektive Nettoprinzip. Beruflich veranlasste Übernachtungskosten sind dem Grunde und der Höhe nach einschränkungslos abziehbare WK (glA *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. Ga 12 [10/2016]; s. auch Anm. 285 f.).

Nach Ablauf von 48 Monaten: Die Abzugsbeschränkung setzt eine längerfristige berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, über 48 Monate voraus. Zu den Merkmalen Tätigkeitsstätte und erste Tätigkeitsstätte s. Anm. 545.

Im Prinzip verlangt die Bestimmung eine über vier Jahre ausgeübte Tätigkeit an ein und derselben (auswärtigen) Tätigkeitsstätte. Der Zeitraum von 48 Monaten findet sich auch in Abs. 4 Satz 3. Die FinVerw. geht davon aus, dass die Regelung nur für Übernachtungen im Inland gilt (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/084964, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 119). Aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt sich dafür kein Anhaltspunkt. Es dürfte sich daher – bezogen auf die Auslandstätigkeit – um eine Billigkeitsmaßnahme handeln.

Die Prüfung des Ablaufs der 48-Monatsfrist erfolgt stets im Nachhinein mit Blick auf die zurückliegende Zeit (ex-post-Betrachtung).

Maßgeblich für den Beginn der 48-Monatsfrist ist der Beginn der Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte. Dies soll auch gelten, wenn dieser vor dem 1.1.2014 liegt. Es soll nicht beanstandet werden, wenn die abziehbaren Übernachtungskosten erst ab dem ersten vollen Kalendermonat, der auf den Monat folgt, in dem die 48-Monatsfrist endet, begrenzt werden (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/084964, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 122).

Längerfristige Auswärtstätigkeit: Die der Höhe nach begrenzte Berücksichtigung von Unterkunftskosten setzt laut Wortlaut neben dem Ablauf von 48 Monaten auch eine längerfristige berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte voraus. Aus dem Gesetz wird nicht deutlich, was unter einer „längerfristigen“ beruflichen Tätigkeit zu verstehen ist bzw. ob es sich um ein eigenständiges und ergänzendes Merkmal handelt. Das Merkmal hat uE keine eigenständige Bedeutung, ist vielmehr ein überflüssiges Füllsel. Von einer längerfristigen Auswärtstätigkeit ist nur auszugehen, wenn diese länger als 48 Monate dauert.

An derselben Tätigkeitsstätte: Satz 4 setzt eine mehr als 48 Monate dauernde berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, voraus. Nach Ansicht der FinVerw. muss der ArbN dieselbe Tätigkeitsstätte nicht arbeitstäglich aufsuchen (s. auch BTDrucks. 17/10774, 14). Vielmehr soll eine berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte auch dann vorliegen, wenn der ArbN an dieser mindestens an drei Tagen wöchentlich tätig wird (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/084964, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 120).

Anwendung von Satz 3 Nr. 5: Rechtsfolge ist, dass Unterkunftskosten nach Ablauf von 48 Monaten nur bis zur Höhe des Betrags nach Satz 3 Nr. 5 angesetzt werden dürfen. Gemeint ist damit offensichtlich der in Satz 3 Nr. 5 Satz 4 genannte Betrag von „höchstens 1.000 Euro im Monat“. Unterkunftskosten werden danach nur noch bis zur Höhe der vergleichbaren Aufwendungen im Rahmen einer dHf., also beschränkt auf den Höchstbetrag von 1000 €, als WK berücksichtigt (s. zu Satz 3 Nr. 5 Satz 4 Anm. 498).

505a f) Unterbrechung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 5)

Satz 5 bestimmt typisierend, dass nur eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte von mindestens sechs Monaten zu einem Neubeginn der 48-Monatsfrist führt. Eine vergleichbare Bestimmung findet sich in Abs. 4 Satz 7.

Unterbrechung dieser beruflichen Tätigkeit: Die in Satz 4 genannte längerfristige berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte muss während des 48-Monatszeitraums unterbrochen werden. Unterbrechung kann ua. eintreten durch Urlaub,

Krankheit, aber auch durch Tätigkeit an einer anderen auswärtigen Tätigkeitsstätte oder durch Aufgabe der Auswärtstätigkeit.

Sechs Monate: Erst eine Unterbrechung von sechs Monaten führt zu einem Neubeginn der 48-Monatsfrist. Bei einer Unterbrechung von weniger als sechs Monaten läuft demgemäß die Frist weiter. Auch die Prüfung des Unterbrechungszeitraums erfolgt im Nachhinein mit Blick auf die zurückliegende Zeit (ex-post-Betrachtung; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/084964, BStBl. I 2014, 1412. Rz. 120).

8. Mehraufwendungen für Berufskraftfahrer (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b)

a) Überblick und Rechtsentwicklung

505b

Die Vorschrift ist durch das WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) mW ab VZ 2020 in § 9 eingefügt worden (s. Anm. 4). Sie betrifft Berufskraftfahrer, denen üblicherweise während einer mehrtägigen beruflichen Tätigkeit auf dem Fahrzeug auch dann Mehraufwendungen entstehen, wenn sie im Fahrzeug übernachten. Es handelt sich um Kosten, die bei anderen ArbN mit Übernachtung anlässlich einer Auswärtstätigkeit regelmäßig in den als WK abziehbaren Übernachtungskosten enthalten sind (BRDrucks. 356/19, 119). Die Abziehbarkeit als WK ergibt sich bereits aus Abs. 1 Satz 1. Sie konnten dementsprechend nach der Rechtslage bis VZ 2019 in tatsächlicher bzw. geschätzter Höhe bei den Einkünften des ArbN aus nichtselbständiger Arbeit in Abzug gebracht werden (BFH v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926; BMF v. 4.12.2012 – IV CV 5 - S 2353/12/10009, BStBl. I 2012, 1249). Die Vorschrift ist kein Ausweis guter Gesetzgebungsarbeit: es handelt sich dabei vielmehr um eine (überflüssige) Einzelfallregelung nach Richtlinienart, wie sie aber seit einigen Jahren für § 9 kennzeichnend geworden ist.

Die Regelung betrifft wie Abs. 4a Satz 4 Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Fahrtätigkeit, die eine besondere Form der Auswärtstätigkeit ist.

b) Notwendige Mehraufwendungen bei Fahrtätigkeit (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 1)

505c

Auswärtige berufliche Tätigkeit auf einem Kraftfahrzeug: Die Regelung betrifft ArbN, die einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit auf einem Fahrzeug des ArbG oder eines von diesem beauftragten Dritten nachgehen. Eine auswärtige berufliche Tätigkeit ist bei einer Auswärtstätigkeit anzunehmen (s. Anm. 501a). Davon ist auszugehen, wenn der ArbN außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4 Satz 1 beruflich tätig wird. Auswärts ist auch der ArbN tätig, der keine erste Tätigkeitsstätte hat (s. Anm. 477).

Der ArbN kommt einer Auswärtstätigkeit auf einem Kfz. nach, wenn er einer sog. Fahrtätigkeit nachkommt. Fahrtätigkeit liegt vor, wenn der ArbN seine berufliche Tätigkeit vorwiegend auf einem (Kraft-)Fahrzeug ausübt (BFH v. 18.6.2009 – VI R 61/06, BStBl. II 2010, 564; BFH v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926; BFH v. 6.2.2014 – VI R 34/13, BFH/NV 2014, 691, zur früheren Rechtslage).

Kraftfahrzeug: Die Auswärtstätigkeit muss auf einem Kfz. ausgeübt werden; das sind Fahrzeuge, die durch Maschinenkraft fortbewegt werden. Unseres Erachtens ist der Begriff hier nach Sinn und Zweck nicht verkehrsrechtl. iSd. § 1 Abs. 2 StVG zu verstehen (s. dazu § 3 Nr. 37 Anm. 2; § 6 Anm. 797). Eine Fahrtätigkeit üben

daher typischerweise Berufs- und Busfahrer aus. Aber auch auf den Seemann trifft dies zu.

Kraftfahrzeug des Arbeitgebers oder eines vom Arbeitgeber beauftragten Dritten: Der ArbN muss seine Fahrtätigkeit entweder auf einem Kfz. des ArbG oder eines vom ArbG beauftragten Dritten ausüben. Um ein Kfz. des ArbG handelt es sich, wenn es in dessen rechtl. oder wirtschaftlichem Eigentum steht. Die Vorschrift kommt aber auch zur Anwendung, wenn der ArbN das Kfz. eines Dritten nutzt und dabei im Auftrag seines ArbG tätig ist.

505d **c) Notwendige Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Übernachtung**

Die Vorschrift regelt den Abzug notwendiger Mehraufwendungen (s. zu diesem Begriff Anm. 492) im Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Kfz. Es geht also um Übernachtungskosten im weitesten Sinn. Dabei ist Voraussetzung, dass die Übernachtung im Kfz. stattfindet (zu Übernachtungskosten bei sonstigen Auswärtstätigkeiten s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a; Anm. 501a). Mehraufwendungen idS sind:

- Gebühren für die Benutzung der sanitären Einrichtungen (Toiletten sowie Dusch- oder Waschegelegenheiten) auf Raststätten und Autohöfen,
- Park- oder Abstellgebühren auf Raststätten und Autohöfen,
- Aufwendungen für die Reinigung der eigenen Schlafkabine (*Niermann*, DB 2020, 299).

Unter Übernachtung ist dabei Nächtigung, dh. die Nutzung des Fahrzeugs als Unterkunft zur Nacht gemeint (zur Definition von Übernachtungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 2 und Anm. 503). Der bloße Aufenthalt im Fahrzeug zur Einhaltung einer Ruhepause ist idS keine Nächtigung.

505e **d) Anspruch auf Verpflegungspauschale**

Die Übernachtungskosten müssen für Kalendertage entstehen, an denen der ArbN eine Verpflegungspauschale nach Abs. 4a Satz 3 Nr. 1 und 2 sowie Satz 5 zur Nr. 1 und 2 beanspruchen könnte. Auf diese Weise wird der Abzug an die gesetzlichen Regelungen zu den Verpflegungspauschalen bei Auswärtstätigkeiten (Abs. 4a Satz 2) und dHf. (Abs. 4a Satz 12) angeknüpft (s. zu den Verpflegungspauschalen im Einzelnen Anm. 566, 568). Dies soll der Vereinfachung dienen (BRDrucks. 356/19, 119). Das bedeutet im Einzelnen, dass der Abzug von Übernachtungskosten bei Fahrtätigkeit beansprucht werden kann für

- den An- oder Abreisetag, wenn der ArbN an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet sowie
- jeden Kalendertag mit einer Abwesenheit von 24 Stunden im In- oder Ausland (*Niermann*, DB 2020, 299).

Abs. 1 Satz 1 – die maßgebliche Rechtsgrundlage für den Abzug der Übernachtungskosten bis VZ 2019 (s. Anm. 505b) – hat diese Einschränkungen nicht zur Voraussetzung. Sie gelten im Übrigen bereits für den Abzug der tatsächlichen Kosten nach Nr. 5b Satz 1 und nicht nur für den Fall der Inanspruchnahme des Pauschbetrags nach Nr. 5b Satz 2 (Anm. 505g).

e) Tatsächliche Mehraufwendungen

505f

Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 1 regelt den Abzug der tatsächlichen und ggf. nachzuweisenden (s. dazu BMF v. 4.12.2012 – IV C 5 - S 2353/12/10009, BStBl. I 2012, 1249) Übernachtungskosten. Daneben können unter den Voraussetzungen von Abs. 4a Mehraufwendungen für Verpflegung pauschal in Abzug gebracht werden.

f) Pauschaler Abzug von Mehraufwendungen für eine Übernachtung im Fahrzeug (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 2)

505g

Nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 2 kann der ArbN, der eine Fahrtätigkeit ausübt, anstelle der tatsächlichen Übernachtungskosten eine tägliche Pauschale von 8 € in Abzug bringen. Auch insoweit gilt jedoch die einschränkende Anknüpfung an die gesetzliche Regelung zu den Verpflegungspauschalen (Anm. 505e). Das bedeutet, dass der Pauschbetrag für den An- oder Abreisetag sowie für jeden Kalendertag mit einer Abwesenheit von 24 Stunden beansprucht werden kann.

Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen: Der ArbN kann „anstelle der tatsächlichen Aufwendungen“, die dem ArbN im Zusammenhang mit einer Übernachtung im Kfz. entstehen, wahlweise eine Pauschale in Abzug bringen. Damit wird, wenn auch gesetzestechnisch verkürzt und unsauber, an Satz 1 und die dort genannten Voraussetzungen angeknüpft. Das bedeutet im Einzelnen, dass einem ArbN während seiner auswärtigen beruflichen Tätigkeit auf einem Kfz. des ArbG oder eines von ihm beauftragten Dritten im Zusammenhang mit einer Übernachtung in diesem Kfz. notwendige Mehraufwendungen entstanden sein müssen (s. dazu Anm. 505e und 505d).

Pauschale von 8 € für jeden Kalendertag: Die Pauschale beträgt 8 € für jeden Kalendertag, an dem der ArbN eine Verpflegungspauschale nach Abs. 4a Satz 3 Nr. 1 und 2 sowie Satz 5 zur Nr. 1 und 2 beanspruchen könnte (s. Anm. 505e). Die Höhe der tatsächlichen Kosten ist dabei belanglos. Allerdings müssen – anders als bei der Entfernungspauschale (s. Anm. 442) – zumindest dem Grunde nach Übernachtungskosten entstanden sein. Der Pauschbetrag tritt zu den Verpflegungspauschalen gem. Abs. 4a hinzu (Anm. 505f).

Im Kalenderjahr einheitlich: Die Pauschale muss „im Kalenderjahr einheitlich“ gewählt werden. Das bedeutet, dass die Entsch., die tatsächlich entstandenen Übernachtungskosten oder den gesetzlichen Pauschbetrag geltend zu machen, nur einheitlich – und nicht von Auswärtstätigkeit zu Auswärtstätigkeit unterschiedlich – für ein KJ. nur einheitlich getroffen werden muss.

9. Aufwendungen für Arbeitsmittel (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6)**a) Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6****aa) Rechtsentwicklung der Nr. 6**

506

ESTG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): In § 16 Abs. 5 Nr. 5 wurden die Arbeitsmittel (Werkzeuge und Berufskleidung) erstmalig als WK erwähnt, allerdings auf ArbN beschränkt.

ESTG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. I 1934, 1261): Die Vorschrift wurde, erweitert auf alle Überschusseinkünfte, in § 9 Satz 3 Nr. 5 übernommen. Sie galt bis zur Änderung durch das StReformG 1990 als Nr. 6 unverändert weiter (s. auch Anm. 4).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Die Vorschrift wurde neu gefasst. Satz 1 enthielt die Klarstellung, dass nur typische Berufskleidung Arbeitsmittel ist; Werkzeuge und typische Berufskleidung wurden als Beispiele des Arbeitsmittelbegriffs ausdrücklich kenntlich gemacht. Darüber hinaus wurden die Sätze 2 und 3 angefügt. Danach galten die Regeln für gWG gem. § 6 Abs. 2 sinngemäß (Satz 2) und die AfA-Verweise der Nr. 7 sollten unberührt bleiben (Satz 3).

Wohnungsbauförderungsgesetz – WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Der in Satz 2 enthaltene Hinweis auf die Anwendung der Regeln für gWG gem. § 6 Abs. 2 wurde wegen der ergänzenden Änderung der Nr. 7 als redaktionelle Anpassung wieder gestrichen.

507 **bb) Bedeutung und Geltungsbereich der Nr. 6**

Steuersystematik: Bei zutreffendem Verständnis des den WKBegriff definierenden Veranlassungsprinzips kommt Nr. 6 als *lex specialis* gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 lediglich ein ausschließlich klarstellender Aussagegehalt zu; Nr. 6 hat daher grds. nur klarstellende Bedeutung. Eine Ausnahme gilt für die typische Berufskleidung (s. Anm. 514).

Aufwendungen eines Stpfl. für Bekleidung gehören im Normalfall auch bei einer gewissen Erwerbsnähe zu den nicht abziehbaren, unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung, die nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des stl. Existenzminimums pauschal abgegolten oder als agB abziehbar sind. Als Ausnahme zu diesem Grundsatz hat der Gesetzgeber in Nr. 6 erläuternd zur Arbeitsmittelregelung festgelegt, dass Aufwendungen für typische Berufskleidung WK sind. Hier tritt der berufliche Bezug derart in den Vordergrund, dass der Bezug zur allgemeinen Lebensführung nach dem Willen des Gesetzgebers für die Einkommensbesteuerung vernachlässigt werden kann (BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837; BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; BFH v. 13.11.2013 – VI B 40/13, BFH/NV 2014, 335). Nr. 6 stellt insofern eine konstitutive Regelung dar, die die typische Berufskleidung in den WKBereich verlagert (aA *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. H 2 [4/2013]).

Geltungsbereich der Nr. 6: Der Anwendungsbereich beschränkt sich nicht auf § 19. Die Regelung gilt im Grundsatz für sämtliche Überschusseinkunftsarten (s. Anm. 544).

508 **cc) Verhältnis zu anderen Vorschriften**

Verhältnis zu Nr. 4: Nr. 4 ist im Verhältnis zu Nr. 6 *lex specialis*. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem Pkw. können deshalb nur nach Nr. 4 als WK geltend gemacht werden (BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805). Entsprechendes trifft auf Familienheimfahrten nach Nr. 5 zu (glA *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. H 3 [4/2013]).

Verhältnis zu § 3 Nr. 30 und 31: Entschädigungen für die betriebliche Benutzung von Werkzeugen eines ArbN durch den ArbG sind stfrei. Ein WKAbzug kommt insoweit nicht in Betracht (§ 3c; s. auch § 3 Nr. 30 Anm. 3). Die kostenlose oder verbilligte Überlassung typischer Berufskleidung durch den ArbG an den ArbN ist ebenfalls stfrei (§ 3 Nr. 31).

Verhältnis zu § 3 Nr. 45: Seit VZ 2000 ist die private Nutzung von betrieblichen PC und Telekommunikationsgeräten stfrei (s. § 3 Nr. 45 Anm. 1 ff.; zu PC als WK s. Anm. 614 „Computer“).

Verhältnis zu § 3 Nr. 50: Siehe BFH v. 29.3.2006 – VI R 24/03, BStBl. II 2006, 473.

Verhältnis zu § 3c: Der WKAbzug ist ausgeschlossen, wenn die Kosten für das Arbeitsmittel in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit stfreien Einnahmen stehen (Nds. FG v. 10.6.1999 – V 503/96, EFG 1999, 1216, rkr., betr. Computeranlage eines Gerichtsvollziehers).

Verhältnis zu Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b: Nr. 6 hat Vorrang vor der die Kosten der Ausstattung eines häuslichen Arbeitszimmers betreffenden Regelung (BFH v. 5.10.2011 – VI R 91/10, BStBl. II 2012, 127; BMF v. 2.3.2011 – IV C 6 - S 2145/07/10002 - 2011/0/0150549, BStBl. I 2011, 195).

Verhältnis zur AfA und zu § 6 Abs. 2: Siehe Anm. 513.

b) Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 Satz 1)

aa) Begriff der Arbeitsmittel

509

Steuerfrei sind nach Nr. 6 Satz 1 Aufwendungen für Arbeitsmittel. Eine gesetzliche Definition des Begriffs „Arbeitsmittel“ existiert nicht. Lediglich als Beispiele nennt das Gesetz Werkzeuge und typische Berufskleidung.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Arbeitsmittel solche WG, die unmittelbar der Erledigung beruflicher bzw. sonstiger erwerbsbezogener Arbeiten dienen bzw. zu dienen bestimmt sind (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723, mwN; BFH v. 30.6.2010 – VI R 45/09, BStBl. II 2011, 45, zum Diensthund; BFH v. 16.1.2019 – VI R 24/16, BStBl. II 2019, 376; FG Münster v. 14.3.2019 – 10 K 2852/18 E, EFG 2019, 886, Az. BFH VI R 15/19; FG Düss. v. 14.9.2018 – 1 K 2144/17 E, EFG 2019, 341, Az. BFH VI R 52/18; FG Rhld.-Pf. v. 12.3.2018 – 5 K 2345/15, EFG 2018, 726, rkr., jeweils zum Schulhund).

Das Unmittelbarkeitserfordernis (s. Anm. 152) hat der BFH bislang im Bereich der Arbeitsmittel nicht ausdrücklich aufgegeben. Es kommen uE aber auch WG, die lediglich einen mittelbaren Erwerbsbezug aufweisen, bei einem nachweisbaren, dem Wesentlichkeitsgrundsatz entsprechenden Veranlassungszusammenhang als Arbeitsmittel in Betracht (glA *Geserich* in KSM, § 9 Rz. H 25 [4/2013]).

Bei der Beurteilung der Arbeitsmitteleigenschaft wird jedoch die Frage, ob zwischen den Aufwendungen und der Tätigkeit ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, überlagert durch die notwendige Abgrenzung zu Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl. mit sich bringen. Derartige Aufwendungen können, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit anfallen, nach § 12 Nr. 1 Satz 2 nicht als WK abgezogen werden. Als Arbeitsmittel kann ein WG nur dann uneingeschränkt angesehen werden, wenn feststeht, dass der Stpfl. den Gegenstand zumindest weitaus überwiegend beruflich verwendet, eine private Mitbenutzung also von ganz untergeordneter Bedeutung ist. Bei einem gemischt genutzten Gegenstand kommt eine Aufteilung in Betracht (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723; s. Anm. 512). Bei Gegenständen, die auch im Rahmen der allgemeinen Lebensführung genutzt werden können, ist für die Einordnung als Arbeitsmittel der tatsächliche Verwen-

dungszweck im Einzelfall maßgeblich (BFH v. 16.1.2019 – VI R 24/16, BStBl. II 2019, 376, zu Aufwendungen für ein Sky-Bundesliga-Abo).

Kreis der Arbeitsmittel: Wenngleich es sich bei Arbeitsmitteln, wie auch die beispielhafte Erwähnung von Werkzeugen und Berufskleidung verdeutlicht, üblicherweise um körperliche Gegenstände handelt, sind uE auch immaterielle WG (zB Rechte, wirtschaftlich konkretisierte Anwartschaften oÄ) unter die Arbeitsmittelregelung subsumierbar. Die vom BFH gegebene Definition der Arbeitsmittel lässt dies zu.

- ▶ *Werkzeuge* sind nur beispielhaft erwähnt. Werkzeuge sind Geräte zur Bearbeitung von Werkstücken oder Werkstoffen per Hand oder Maschine, also Hand- oder Maschinenwerkzeuge bzw. Hilfsmittel, die zur leichteren Handhabung, zur Herstellung oder zur Bearbeitung eines Gegenstands verwendet werden (s. § 3 Nr. 30 Anm. 6; s. auch Anm. 580).
- ▶ *Zur Berufskleidung* s. Anm. 514.

bb) Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkunftserzielung

510 (1) Aufwendungen

Zu den Arbeitsmittelaufwendungen gehören vor allem die für den Erwerb bzw. die Herstellung des entsprechenden WG getätigten Beträge, wobei es sich üblicherweise um AK handeln dürfte (s. Anm. 512). Zum Aufwendungsbegriff im Einzelnen gelten die Ausführungen im Rahmen der allgemeinen WKDefinition, s. Anm. 65. Auch die mittelbar durch die erwerbsbezogene Nutzung des WG veranlassten Aufwendungen (zB Kreditkosten zur Kaufpreisfinanzierung eines Arbeitsmittels, laufende Erhaltungsaufwendungen, Reisekosten zur Beschaffung von Arbeitsmitteln) können abziehbar sein (s. *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. H 18 [4/2013]).

Aufwendungen durch Dritte stellen beim Einkunftserzieler WK dar, falls der Dritte sie lediglich zur Verkürzung des Zahlungswegs an den Empfänger zahlt und sie dem Dispositionsbereich des Stpfl. zuzuordnen sind (s. § 267 Abs. 1 BGB; s. BFH v. 22.7.2003 – VI R 4/02, BFH/NV 2004, 32, zu Bildungsaufwendungen). Der BFH hat die Abziehbarkeit des echten Drittaufwands (Schuldner der Verbindlichkeit ist der Dritte) verneint (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782, zu C.IV.c; BFH v. 7.6.2000 – III R 82/92, BFH/NV 2000, 1462).

Der Grundsatz, dass Üblichkeit, Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit von Aufwendungen keine Elemente des WKbegriffs sind, gilt auch für die Arbeitsmittel (s. Anm. 201). Allerdings ist zu beachten, dass der Angemessenheitsvorbehalt des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 auch im Regelungsbereich der WK anzuwenden ist (§ 9 Abs. 5; s. § 4 Anm. 1600; H 9.12 „Angemessenheit“ LStH). Zu Einzelheiten, insbes. zur Frage der Angemessenheit, s. Erläuterungen zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7, § 4 Anm. 1630 ff. Der Verlust oder die Beschädigung von Arbeitsmitteln führt zu WK, soweit nicht die AHK selbst bereits einkunftsmindernd berücksichtigt worden sind (s. Anm. 193).

Nachweis des Erwerbsbezugs: Gemäß den allgemeinen Beweislastregeln (vgl. Anm. 55) muss den Nachweis der entstandenen Aufwendungen der Art und Höhe nach sowie der erwerbsbezogenen Nutzung der Stpfl. führen, der die Aufwendungen steuermindernd geltend macht (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723; BFH v. 21.9.2010 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; H 9.12 „Nachweis der beruflichen Nutzung“ LStH).

(2) Zusammenhang mit Einkunftserzielung

511

Erwerbsbezogene Veranlassung: Die den allgemeinen WK-Begriff definierenden Grundsätze des Veranlassungsprinzips mit ihrer objektiven und subjektiven Inhaltskomponente gelten auch für die Arbeitsmittelaufwendungen (s. allg. zum Veranlassungsprinzip Anm. 130–139, zur Veranlassung Anm. 140–143, zum Veranlassungszusammenhang Anm. 145–154). Danach setzt die Arbeitsmittelqualifikation voraus, dass die Anschaffung oder Herstellung des WG nachweisbar im Wesentlichen durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit veranlasst ist; es schließt sich idR eine erwerbsbezogene Nutzung an (zur Umwidmung s. BFH v. 2.2.1990 – VI R 22/86, BStBl. II 1990, 684).

Zum Sonderfall der auch im Arbeitsmittelbereich anzutreffenden Fehlaufwendungen s. allg. Anm. 165, zur Abgrenzung gegenüber der Privatsphäre s. Anm. 512.

Bezug zu einer Einkunftsart: Abs. 1 Nr. 6 gilt rechtssystematisch einheitlich für alle vier Überschusseinkunftsarten.

Werkzeuge, Büromaterial oder erwerbsbezogen genutzter PC eines Vermieters; Fachbücher und Fachzeitschriften eines Wertpapierinhabers.

Allerdings ist die Vorschrift bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von besonderer Bedeutung.

Steht ein als Arbeitsmittel qualifiziertes WG im Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten (zB Verwendung eines Computers im Rahmen der Einkunftsarten des § 19 und des § 21), so ist uE – falls es an einem dominanten Beziehungszusammenhang entsprechend dem Wesentlichkeitsgrundsatz fehlt – wegen des einkunftsartenspezifisch ausgestalteten Leistungsfähigkeitsprinzips eine ggf. schätzungsweise Aufteilung vorzunehmen. Zum Arbeitsmittel im Arbeitszimmer s. Anm. 508 und § 4 Anm. 1525.

Zeitlicher Zusammenhang: Der Erwerbsbezug von Arbeitsmittelaufwendungen kann sich – entsprechend dem allgemeinen WK-Begriff – in einer geplanten, laufenden oder zurückliegenden steuerrelevanten Tätigkeit manifestieren. Auch vorab entstandene und vergebliche Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung von Arbeitsmitteln kommen entsprechend den allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen als WK gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 in Betracht (s. allg. Anm. 161–172). Zur Unterbrechung der Einkunftserzielung s. Anm. 167 und zum Wechsel des Veranlassungszusammenhangs s. Anm. 183.

(3) Abgrenzung zur Privatsphäre

512

Die Zugehörigkeit zu den Arbeitsmitteln kann idR für solche WG leicht bejaht werden, die bereits ihrer Art oder ihrem objektiven Charakter nach der erwerbsbezogenen Tätigkeit des Stpfl. zu dienen bestimmt sind (zB berufsspezifische Werkzeuge eines ArbN; zB zum Koffer eines Piloten FG Hamb. v. 23.5.2011 – 6 K 77/10, EFG 2001, 2057, rkr.). Dagegen ist bei WG, die auch der allgemeinen Lebensführung dienen können, die Zugehörigkeit zu den Arbeitsmitteln oft umstritten. Nach stRspr. sind Arbeitsmittel solche WG, die unmittelbar der Erledigung der beruflichen Arbeiten dienen und deren Einsatz eine sinnvolle und effektive Erledigung der berufsbedingten Arbeiten ermöglicht bzw. fördert. Dabei ist grds. der tatsächliche Verwendungszweck des WG im Einzelfall entscheidend. Bei der Anschaffung von solchen WG, die ihrer Art nach auch im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet werden (zB Computer, Geräte der Unterhaltungselek-

tronik), kommt eine Anerkennung als WK uneingeschränkt nur in Betracht, wenn feststeht, dass der ArbN den Gegenstand weitaus überwiegend beruflich verwendet hat, eine private Mitbenutzung also von ganz untergeordneter Bedeutung ist. Die Beurteilung dieser Frage hängt grds. von der tatsächlichen Zweckbestimmung und Funktion des WG im Einzelfall ab, weniger vom objektiven Charakter des angeschafften WG (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723; BFH v. 16.1.2019 – VI R 24/16, BStBl. II 2019, 376).

Da die private Nutzung gegenüber der festgestellten beruflichen von ganz untergeordneter Bedeutung sein muss, ist zunächst der Umfang der jeweiligen Nutzung zu ermitteln. Die Bestimmung der Unschädlichkeitsgrenze für eine private Mitbenutzung ist uE eine Wertungsfrage im Einzelfall. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung ist die teilweise im Schrifttum zu findende 10 %-Bagatellgrenze für den privaten Nutzungsanteil als vom Stpfl. im Einzelfall widerlegbare Orientierungsleitlinie geeignet (BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958, zu PC; H 9.12 „Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ LStH). Das gelegentliche Ausleihen eines Arbeitsmittels an Kollegen ist dabei allein nicht als wesentliche private Mitveranlassung zu beurteilen (BFH v. 15.5.1981 – VI R 66/78, BStBl. II 1981, 735).

Ist die private Mitbenutzung von nicht ganz untergeordneter Bedeutung, so gehören nach der früheren Rspr. des BFH grds. die gesamten Aufwendungen zu den nach § 12 Nr. 1 Satz 2 nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung. Nachdem der BFH das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot aufgegeben hat (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672), ist bei einem gemischt genutzten Gegenstand grds. eine Aufteilung im Schätzungswege in Betracht zu ziehen (BFH v. 16.1.2019 – VI R 24/16, BStBl. II 2019, 376; BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723; s. zur Aufteilung § 12 Anm. 66; H 9.12 „Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ LStH; zur Besonderheit bei typischer Berufskleidung s. Anm. 514). Zu beachten ist, dass nach der Rspr. des BFH unverzichtbare Aufwendungen für die Lebensführung wie Kleidung, Brille oder Uhr dem Anwendungsbereich entzogen sind und auch für eine Aufteilung nicht in Betracht kommen (BFH v. 20.7.2005 – VI R 50/03, BFH/NV 2005, 2185, zur Arbeitsbrille, mwN; BFH v. 21.9.2010 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672). Ein WKAbzug scheidet in diesem Fall auch dann aus, wenn das WG auch oder sogar ausschließlich am Arbeitsplatz getragen wird (BFH v. 13.11.2013 – VI B 40/13, BFH/NV 2014, 335; zu Recht krit. *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. H 42 [4/2013]).

513 c) Nr. 7 bleibt unberührt (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 Satz 2)

Wegen des Verweises in Nr. 6 Satz 2 auf Nr. 7 gelten deren Regelungen auch für Arbeitsmittel. Danach sind zum einen die AfA-Regeln des § 7 zu beachten (Nr. 7 Satz 1). Im Übrigen ist die Bewertungsfreiheit des § 6 Abs. 2 zu berücksichtigen (Nr. 7 Satz 2). Steuersystematisch betrachtet hat die Regelung der Nr. 7, und damit insbes. die AfA-Regelung, Vorrang vor Nr. 6 (BFH v. 16.2.1990 – VI R 85/87, BStBl. II 1990, 883).

Vorrang der AfA-Regelung (Nr. 6 Satz 2 iVm. Nr. 7 Satz 1): Grundsätzlich gilt für die zeitliche Berücksichtigung von Arbeitsmittelaufwendungen – wie für alle anderen WKarten – das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 (zB bei nicht abnutzbaren Arbeitsmitteln oder gWG). Handelt es sich bei den Arbeitsmitteln iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 allerdings um abnutzbare WG, deren Verwendung oder Nutzung

durch den Stpfl. sich erfahrungsgemäß über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt und die keine gWG darstellen, so sind die getätigten AHK (zu Ermittlung und Umfang s. Anm. 608, 609) auf die voraussichtliche ND mit den jährlichen AfA-Beträgen zu verteilen.

Bei als Arbeitsmittel anerkannten WG mit einer zeitlich begrenzten Nutzung haben die Stpfl. daher die Möglichkeit, eine wirtschaftliche oder eine technische AfA unabhängig voneinander geltend zu machen. Zur AfA bei alten Musikinstrumenten s. Anm. 519. Zur AfA bei nachträglicher Umwidmung s. H 9.12 „Absetzung für Abnutzung“ LStH. Bei unentgeltlich erworbenen Arbeitsmitteln ist § 11d EStDV maßgeblich.

Auch eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1 ist betr. Arbeitsmitteln zulässig – etwa bei Verlust oder Zerstörung –, falls das die Abschreibung auslösende schadensbegründende Ereignis nicht ausnahmsweise dem privaten Bereich zuzuordnen ist (s. im Einzelnen BFH v. 9.12.2003 – VI R 185797, BStBl. II 2004, 491, mwN; FG München v. 21.1.2016 – 10 K 965/15, juris, rkr.; H 9.12 „Absetzung für Abnutzung“ LStH).

Geringwertige Wirtschaftsgüter (Nr. 6 Satz 2 iVm. Nr. 7 Satz 2): § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 gewähren dem Stpfl. für gWG mit AHK von bis zu 800 € ein Wahlrecht, die AHK sofort als BA abzuziehen oder über die ND verteilt abzuschreiben. Nr. 7 schreibt die entsprechende Anwendung für Überschusseinkünfte vor (FG München v. 29.3.2011 – 13 K 2013/09, juris, rkr.; R 9.12 Satz 1 LStR; s. im Einzelnen § 6 Anm. 1276).

d) Wichtige Anwendungsfälle der Nr. 6 (Arbeitsmittel)

aa) Typische Berufskleidung

(1) Begriff der typischen Berufskleidung

514

Zur typischen Berufskleidung gehören nach der Rspr. des BFH solche Kleidungsstücke, die ihrer Beschaffenheit nach objektiv nahezu ausschließlich nur für die berufliche Nutzung bestimmt und geeignet und wegen der Eigenart des Berufs nötig sind (BFH v. 19.1.1996 – VI R 73/94, BStBl. II 1996, 202; R 3.31 Abs. 1 LStR). Kleidungsstücke, deren Benutzung als normale bürgerliche Kleidung im Rahmen des Möglichen und Üblichen liegt, scheiden als typische Berufskleidung aus. Mit der Begrenzung auf typische Berufskleidung wollte der Gesetzgeber den WKAbzug auf solche Berufskleidung beschränken, bei der offensichtlich ist, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist und damit eine Kollision zur privaten Lebensführung und zum privaten Bekleidetsein von vornherein ausschließt.

Eine geringfügige private Mitbenutzung typischer Berufskleidung ist unbeachtlich (BFH v. 4.2.1972 – VI R 256/68, BStBl. II 1972, 579; BFH v. 9.3.1979 – VI R 171/77, BStBl. II 1979, 519). Eine private Mitbenutzung von 15,5 % ist nicht mehr geringfügig, sodass ein WKAbzug insgesamt ausscheidet (BFH v. 21.11.1986 – VI R 173/83, BStBl. II 1982, 262).

Einzelfälle: Büromäntel von Architekten, Ingenieuren, technischen Zeichnern, sonstigen Büroangestellten ua., nicht jedoch sog. Sommerstaubmäntel (vgl. BFH v. 24.4.1956 – I 228/55 U, BStBl. III 1956, 195; BFH v. 9.3.1979 – VI R 171/77, BStBl. II 1979, 519); weißer Arzt- oder Apothekerkittel (BFH v. 6.12.1990 – VI R

65/90, BStBl. II 1991, 348); Monteuranzüge; Zunftkleidung der Handwerker; Arbeitskleidung der Bergleute und Schornsteinfeger; Artistengarderobe; typische Schutzkleidung der Kanalarbeiter oder Schiffer; Lichtschutzbrille des Flugpersonals (FG Hamb. v. 17.1.1972 – III 24/70, EFG 1972, 329, rkr.); Uniformen von Soldaten (BFH v. 4.2.1972 – VI R 256/68, BStBl. II 1972, 379; BFH v. 9.3.1979 – VI R 171/77, BStBl. II 1979, 519; BFH v. 20.11.1979 – VI R 25/78, BStBl. II 1980, 75), Polizisten, Stewardessen, Pförtnern, Hotelpagen oÄ (BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837; s. aber zu Schuhen etc. einer Stewardess FG Berlin-Brandenb. v. 31.5.2011 – 10 K 10202/09, juris, rkr.); Talar eines Geistlichen; Robe und Baret der Richter und Rechtsanwälte (BFH v. 24.1.1958 – VI 278/56 U, BStBl. III 1958, 117; BFH v. 3.7.1959 – VI 60/57 U, BStBl. III 1959, 328; BFH v. 10.11.1989 – VI R 159/86, BFH/NV 1990, 288); Sportkleidung (Turnschuhe, Turnhose, Trainingsanzüge usw.) der Sportlehrer und sonstigen Erzieher, falls die private Mitbenutzung von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 21.11.1986 – VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262); zur Reinigung der Arbeitskleidung s. Anm. 516.

Die aufgezählten Beispiele zeigen, dass in der Praxis im Wesentlichen solche Kleidungsstücke zur typischen Berufskleidung zu rechnen sind, die berufstypisch die Funktion entweder einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen (BFH v. 6.6.2005 – VI B 80/04, BFH/NV 2005, 1792; s. auch R 3.31 Abs. 1 LStR). Dabei erlangt bürgerliche Kleidung nicht allein dadurch den Charakter von typischer Berufskleidung, dass der ArbG das Tragen der Kleidung (zB Lodenmantel eines Forstbeamten) angewiesen oder mit einem Dienstabzeichen versehen hat, wenn dadurch eine Nutzung im privaten Bereich nicht nahezu ausgeschlossen ist (BFH v. 19.1.1996 – VI R 73/94, BStBl. II 1996, 202).

515 (2) Abgrenzung zur bürgerlichen Kleidung

Die Rspr. versteht unter bürgerlicher Kleidung solche Kleidungsstücke, die entsprechend den regionalen und zeitlichen Gepflogenheiten von der Bevölkerung im täglichen Leben üblicherweise sowohl beruflich als auch privat getragen werden können, zB weiße Hemden, normale Hosen und Anzüge, schwarze Schuhe uÄ. Damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen bewirken keinen WKAbzug, auch wenn feststeht, dass die Kleidungsstücke ausschließlich bei der Berufsausübung benutzt und verschlissen werden; denn anders als bei der typischen Berufskleidung würde die bürgerliche Kleidung auch ohne den entsprechenden Beruf angeschafft und getragen (BFH v. 20.11.1979 – VI R 25/78, BStBl. II 1980, 75, betr. einen Dekorateur, der seine Kleidungsstücke nachweislich nur während der Dienstzeit trägt und sie in seinem beruflichen Spind aufbewahrt).

Einzelfälle: Vgl. BFH v. 20.11.1979 – VI R 143/77, BStBl. II 1980, 73: Trachtenanzug des Geschäftsführers eines im bayerischen Stil gehaltenen Nürnberger Lokals gehört zur bürgerlichen Kleidung, da private Nutzung nicht ausgeschlossen; BFH v. 7.6.1984 – IV R 81/82, BFH/NV 1986, 160: Abendgarderobe und Folklorekleidung einer Sängerin; BFH v. 6.12.1990 – IV R 65/90, BStBl. II 1991, 348: weiße Hemden (T-Shirts), Schuhe und Socken eines Arztes; BFH v. 18.4.1991 – IV R 13/90, BStBl. II 1991, 751: Konzertkleider und schwarze Hose einer selbständig tätigen Musikerin und Solistin; BFH v. 7.4.1992 – VI R 113/88, BStBl. II 1992, 854: Feldjacke; BFH v. 24.4.1992 – VI R 94/89, BFH/NV 1993, 12: Tropenkleidung einschließlich Tropenhelm; BFH v. 19.1.1996 – VI R 73/94, BStBl. II 1996, 202: Lodenmantel (auch mit Dienstabzeichen) eines Forstbeamten.

Ausnahmefälle abziehbarer Aufwendungen für bürgerliche Kleidung: Ausnahmsweise können auch solche Kleidungsstücke zur typischen Berufskleidung gehören, die ihrer Art nach der bürgerlichen Kleidung zuzurechnen sind. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die Verwendung dieser Kleidungsstücke für Zwecke der privaten Lebensführung aufgrund berufsspezifischer Eigenschaften so gut wie ausgeschlossen ist. Ist eine private Nutzungsmöglichkeit der Kleidung objektiv nicht so gut wie ausgeschlossen, fehlt es für die Abziehbarkeit der insoweit entstandenen Aufwendungen an der erforderlichen Abgrenzbarkeit zu den nicht berücksichtigungsfähigen Aufwendungen für die private Lebensführung nach zuverlässigen objektiven und leicht nachprüfbaren Maßstäben. Eine ggf. teilweise Zurechnung der Aufwendungen zu den WK oder BA kommt grds. nicht in Betracht (s. Anm. 512).

- ▶ *Einzelfälle bejaht für:* weiße Hosen eines Arztes (BFH v. 18.4.1991 – IV R 13790, BStBl. II 1991, 348); schwarzer Anzug eines Leichenbestatters (BFH v. 30.9.1970 – I R 33/69, BStBl. II 1971, 50); Cut eines Empfangschefs, Frack und schwarzer Anzug eines Kellners (BFH v. 9.3.1979 – VI R 171/77, BStBl. II 1979, 519); schwarze Hose eines Kellners in Verbindung mit der Kellnerjacke (BFH v. 4.12.1987 – VI R 20/85, BFH/NV 1988, 703); schwarzer Anzug eines katholischen Geistlichen (BFH v. 10.11.1989 – VI R 159/86, BFH/NV 1990, 288; verneinend für Croupier FG Ba-Württ. v. 31.1.2006 – 4 K 448/01, EFG 2006, 809, rkr.); Hemden mit Schulterklappen eines Flugingenieurs (Hess. FG v. 28.11.1988 – 9 K 292/87, EFG 1989, 173, rkr.); Sportkleidung eines Sportlehrers (FG Düss. v. 16.11.1995 – 8 K 1838/95 E, EFG 1996, 176, rkr.; FG Münster v. 12.11.1996 – 8 K 2250/94 E, EFG 1997, 334, rkr.).
- ▶ *verneint für:* Abendgarderobe, Folklorekleidung sowie Kleidung im Freizeitlook einer selbständig tätigen Sängerin, selbst wenn eigens für Bühnen- oder Fernsehauftritte beschafft und nur anlässlich dieser Auftritte getragen (BFH v. 7.6.1984 – IV R 81/82, BFH/NV 1986, 160); Kleidung eines Orchestermusikers (FG Münster v. 13.7.2016 – 8 K 3646 E, juris, rkr.); außergewöhnlich hohe Aufwendungen einer Schauspielerin und Fernsehansagerin für Kosmetika und bürgerliche Kleidung (BFH v. 6.7.1989 – VI R 91–92/87, BStBl. II 1990, 49); Abendkleider und schwarze Hosen einer Instrumentalsolistin (BFH v. 18.4.1991 – IV R 13/90, BStBl. II 1991, 751); weiße Bekleidung eines Masseurs (BFH v. 16.8.1994 – I B 5/94, BFH/NV 1995, 207) und eines Arztes (BFH v. 18.4.1991 – IV R 13/90, BStBl. II 1991, 348); schwarze Röcke und weiße Blusen einer Hotel-Empfangssekretärin (FG Saarl. v. 12.10.1988 – 1 K 23/88, EFG 1989, 110, rkr.); Businesskleidung (FG Düss. v. 25.3.2013 – 8 K 2213/11 E, juris, rkr.; FG München v. 10.7.2014 – 15 K 106/12, juris, rkr.); schwarze Schuhe eines Flugingenieurs, die er zu seiner Uniform trägt (Hess. FG v. 28.11.1988 – 9 K 292/87, EFG 1989, 173, rkr.); Schuhe eines Briefträgers (FG Saarl. v. 26.11.1993 – 2 K 28/93, EFG 1994, 237, rkr.) bzw. eines Schuhverkäufers (FG Münster v. 1.7.2015 – 9 K 3675/14 E, juris, rkr.); Sportbekleidung eines Profifußballers (FG Rhld.-Pf. v. 18.7.2014 – 1 K 1490/12, juris, rkr.); Anzüge, Hemde und Schuhe eines Rechtsanwalts (FG Hamb. v. 26.3.2014 – 6 K 231/12, EFG 2014, 1377, rkr.); Kleidung einer Flugbegleiterin (FG Rhld.-Pf. v. 31.5.2011 – 10 K 10202/09, juris, rkr.); Kleidung eines Orchestermusikers (FG Münster v. 13.7.2016 – 8 K 3646/15 E, juris, rkr.).

Beruflich bedingte Bekleidungsmehraufwendungen: Wegen des inzwischen aufgegebenen sog. Aufteilungs- und Abzugsverbots nach § 12 Nr. 1 Satz 2

(s. Anm. 512) versagte der BFH grds. auch bei einem besonders hohen berufsbedingten Verschleiß bürgerlicher Kleidung den WKAbzug; eine stl. Berücksichtigung kam ausnahmsweise nur in Betracht, falls die nicht unwesentliche beruflich veranlasste Abnutzung vom normalen Kleidungsverschleiß nach objektiven Maßstäben zutr. und in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzbar war (zB: BFH v. 24.7.1981 – VI R 171/78, BStBl. II 1981, 781, betr. Kfz-Elektrikermeister bei Arbeit mit Säuren; BFH v. 10.10.1986 – VI R 61/83, BFH/NV 1987, 33, betr. einen Bauingenieur; BFH v. 6.7.1989 – IV R 91–92/87, BStBl. II 1990, 49, betr. Kleidung einer Schauspielerin und Fernsehansagerin).

Diese Rspr. war und ist uE nicht gerechtfertigt. Rechtssystematisch gehören Aufwendungen für bürgerliche Kleidung zu den unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung; sie sind dem Anwendungsbereich des § 9 entzogen, auch wenn ein beruflicher Veranlassungszusammenhang zu bejahen ist. Eine Ausnahme besteht ausdrücklich – konstitutiv – nur für den Abzug typischer Berufskleidung (s. Anm. 546).

516 (3) Umfang des Werbungskostenabzugs

Ist ein Kleidungsstück als typische Berufskleidung (abl. etwa zur Priesterkleidung FG München v. 5.12.2016 – 7 K 2031/13, juris, rkr.) zu qualifizieren, sind nicht nur die AK, sondern auch sonstige Aufwendungen zu seiner Instandhaltung oder Reinigung uneingeschränkt WK, wobei es – wie bei der Anschaffung – auf das Entstehen von Mehraufwand nicht ankommt (BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837; FG Rhld.-Pf. v. 28.9.2010 – 2 K 1638/0, juris, rkr.). Auch im eigenen Haushalt anfallende Reinigungskosten sind beruflich veranlasst, und zwar sowohl die unmittelbaren Kosten des Waschvorgangs (Kosten für Wasser, Energie, Wasch- und Spülmittel) als auch die Aufwendungen in Form der Abnutzung der eingesetzten Waschmaschine (BFH v. 13.3.1964 – IV R 158/61, BStBl. III 1965, 455; BFH v. 25.10.1985 – III R 173/80, BFH/NV 1986, 281; BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837; BFH v. 29.6.1993 – VI R 53/92, BStBl. II 1993, 839; BFH v. 26.9.1993 – VI R 64/92, BFH/NV 1994, 97; FG Nürnberg v. 24.10.2014 – 7 K 1704/13, EFG 2015, 1162, rkr.; FG Köln v. 20.12.2012 – 11 K 2001/11, EFG 2013, 771, rkr., jeweils auch zur Schätzung von Reinigungskosten; aA Nds. FG v. 10.12.2008 – 7 K 166/08, EFG 2010, 707, rkr.; FG München v. 5.12.2016 – 7 K 2031/13, juris, rkr.; s. Anm. 614 „Waschmaschine“). Abziehbar sind auch die Aufwendungen für Instandhaltung, Wartung und Reparatur typischer Berufskleidung. Der BFH erkennt die berufliche Veranlassung der Reinigung auch dann an, wenn die typische Berufskleidung zusammen mit privater Wäsche in einheitlichen Waschvorgängen gereinigt wird. Dabei kann der beruflich verursachte Aufwand auf der Grundlage der Kosten des einzelnen Waschmaschinenlaufs zB anhand repräsentativer Daten von Verbraucherverbänden oder Herstellern geschätzt werden. Die Schätzung kann auch ausgehend von der jährlich anfallenden Menge der zu reinigenden typischen Berufskleidung in der Form erfolgen, dass die dafür insgesamt erforderliche Zahl zusätzlicher Waschmaschinenläufe bestimmt und mit den Kosten eines einzelnen Waschmaschinenlaufs vervielfältigt wird (BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837).

Steuerfrei ist die Gestellung (und Übereignung) typischer Berufskleidung durch den ArbG (§ 3 Nr. 31; s. § 3 Nr. 31 Anm. 1 und 2).

bb) Bücher

517

Veranlassungsprinzip: Bücher sind als Arbeitsmittel nur dann uneingeschränkt WK, wenn sie nachweisbar ausschließlich oder zumindest weitaus überwiegend für erwerbsbezogene Zwecke genutzt werden, wobei dies für jedes einzelne Buch gesondert zu entscheiden ist (BFH v. 19.4.1991 – VI R 164/87, BFH/NV 1991, 598). Entscheidend ist die konkrete Funktion des Buchs im Einzelfall, also der tatsächliche Verwendungszweck. Dabei ist der Umfang der Nutzung nicht entscheidend (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723, zu Büchern als Arbeitsmittel eines Lehrers; H 9.12 „Fachbücher und Fachzeitschriften“ LStH).

Erst wenn die Untersuchung des tatsächlichen Verwendungszwecks zu keinem eindeutigen Erg. führt, kann der objektive Charakter des Buchs den Ausschlag geben (BFH v. 2.2.1990 – VI R 112/87, BFH/NV 1990, 564; BFH v. 19.4.1991 – VI R 164/87, BFH/NV 1991, 598; BFH v. 21.5.1992 – VI R 70/91, BStBl. II 1992, 1015). Bei einem beruflich und privat verwendeten Buch ist eine Aufteilung der Kosten in Betracht zu ziehen (BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723, unter Hinweis auf BFH v. 21.9.2010 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

Typische Fachbücher sind dadurch charakterisiert, dass sich ihr sachlicher Inhalt ganz überwiegend auf das spezielle berufliche oder sonstige erwerbsbezogene Fachgebiet des Stpfl. beschränkt; die Verwendung für erwerbliche Zwecke kann insoweit unterstellt werden, sodass Arbeitsmittel gegeben sind (BFH v. 21.5.1992 – IV R 70/91, BStBl. II 1992, 1915, mwN). Wann konkret ein Fachbuch vorliegt, kann nur im Einzelfall entschieden werden.

Bücher allgemeinbildenden Inhalts wie Nachschlagewerke und Biographien sowie Bücher schöngeistigen Inhalts werden nicht nur von Stpfl. gekauft und gelesen, die sie im Rahmen ihres Berufs oder Betriebs verwenden, sondern auch von zahlreichen anderen Personen. Nach stRspr. gilt daher für sie, dass ihre Anschaffung schon aus Gründen der stl. Gerechtigkeit den Kosten der Lebensführung zuzurechnen ist, wenn nicht nachprüfbar oder klar erkennbar ist, ob und in welchem Umfang sie dem Beruf dienen (BFH v. 16.10.1981 – VI R 180/79, BStBl. II 1982, 67; BFH v. 27.9.1991 – VI R 1/90, BStBl. II 1992, 195; BFH v. 21.5.1992 – IV R 70/91, BStBl. II 1992, 1015; BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BStBl. II 2011, 723; s. zu Zeitungen bzw. Zeitschriften Anm. 614).

cc) Musikinstrumente**(1) Veranlassungsprinzip**

518

Musikinstrumente werden in einer Vielzahl von Fällen zur privaten Verwendung angeschafft und gehören nicht zu den typischen Arbeitsmitteln, die bereits von ihrer objektiven Beschaffenheit her ausschließlich beruflich genutzt werden. Zur Beurteilung der beruflichen Veranlassung sind deshalb regelmäßig eingehende Feststellungen über den Umfang der beruflichen und privaten Nutzung zu treffen (BFH v. 30.4.1993 – VI R 99/89, BFH/NV 1993, 722).

Die nicht immer einheitliche Rspr. stellt im Rahmen der Beweiswürdigung, bei der regelmäßig die Probleme der Rechtsanwendung liegen, primär darauf ab, ob das Beherrschen des Instruments die Grundlage der wirtschaftlichen Existenz bildet, sodass eine intensive berufliche Nutzung, insbes. auch ständiges häusliches Üben, ohne Weiteres angenommen werden kann, wie zB bei einem Konzertpianisten, Instrumentallehrer oder Orchestermusiker. Bei Musiklehrern an allgemeinbildenden

Schulen stehen demgegenüber nicht die praktischen Fertigkeiten, sondern die theoretische Ausbildung der Schüler im Vordergrund. Von einem ständigen häuslichen Üben in erheblichem Umfang kann deshalb bei diesem Personenkreis idR nicht ausgegangen werden (s. BFH v. 30.4.1993 – VI R 99/89, BFH/NV 1993, 722, betr. Cembalo eines Musiklehrers; FG München v. 29.7.1999 – 16 K 108/97, EFG 1999, 1176, rkr., betr. eine Sonderschullehrerin, die ein für 1800 DM gebraucht angeschafftes Klavier, das nicht im Arbeitszimmer aufgestellt war, mit einem Aufwand von über 11 000 DM generalüberholen ließ). Weitere Anhaltspunkte können der Standort des Instruments (zB in einem anerkannten Arbeitszimmer), das häusliche Umfeld (musikinteressierte Familienmitglieder, Zweitinstrument) und die Höhe der AK (ggf. auch der Reparaturkosten) insbes. im Verhältnis zum tatsächlichen Umfang der beruflichen Nutzung sein. Hohe Kosten und eine zeitlich eher geringe berufliche Verwendung des Instruments sprechen für eine nicht unbedeutende private Mitveranlassung.

Weitere Einzelfälle:

- ▶ *Nicht anerkannt* wurden Aufwendungen für einen neuen Konzertflügel einer Musiklehrerin unter Bezugnahme auf die Höhe der Aufwendungen (BFH v. 10.3.1978 – VI R 111/76, BStBl. II 1978, 459; ähnlich einschränkend BFH v. 10.10.1986 – VI R 193/83, BFH/NV 1987, 88) und die Aufwendungen für die Reparatur eines im privaten Wohnzimmer aufgestellten, 75 Jahre alten Steinway-Flügels iHv. rd. 21 000 DM durch eine Grundschullehrerin mit den Fächern Musik und Textiles Werken (FG Ba.-Württ. v. 18.12.1997 – 14 K 21/93, EFG 1998, 643, rkr.; s. auch Nds. FG v. 21.5.1982 – IX 208/80, EFG 1982, 562, rkr.; s. auch FG Ba.-Württ. v. 10.7.1984 – I 141/82, EFG 1985, 69, rkr., betr. einen angestellten Musiklehrer, der seinen Schülern in erheblichem Umfang im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses zu Hause Klavierunterricht erteilt).
- ▶ *Anerkannt* wurden die Aufwendungen für eine Elektroorgel mit Vollpedal iHv. 18 666 DM sowie für ein Violoncello bei einem hauptberuflichen Musikschullehrer an einer Kreismusikschule, der Einzel- und Gruppenunterricht erteilt und als Korrepetitor für Teilnehmer an „Jugend musiziert“ und Konservatoriumsbesucher auf häusliches Üben in erheblichem Umfang angewiesen ist (FG Düss. v. 20.4.1993 – 8 K 191/90 E, EFG 1993, 575, rkr.); FG Berlin v. 13.11.1973 – V 125/73, EFG 1974, 311, rkr., betr. Elektroorgel einer Musiklehrerin; FG Münster v. 19.9.1975 – II 1829/74 E, EFG 1976, 178, rkr., betr. Cembalo eines hauptamtlichen Kirchenmusikers; FG Köln v. 23.3.1982 – VIII 144/80 E, EFG 1982, 560, rkr., betr. den gebrauchten Flügel eines Musiklehrers an einer allgemeinbildenden Schule; Nds. FG v. 11.6.1982 – IV 292/81, EFG 1982, 561, rkr., betr. Bechsteinflügel und Querflöte einer Instrumentallehrerin; FG München v. 27.5.2009 – 9 K 859/08, EFG 2009, 1449, rkr., betr. gebrauchten Flügel einer Musiklehrerin.

Stellungnahme: Die in der Rspr. vorzufindenden Typisierungen schaffen uE zwar in gewissem Umfang Rechtssicherheit bei der in diesem Bereich besonders schwierigen Rechtsanwendung. Jedoch sollte der Höhe der AK (s. zur Angemessenheitsfrage Anm. 200–202), der mit dem Instrument verbundenen Berufsfreude und insbes. dem häuslichen Umfeld als Beurteilungskriterien im Rahmen der Beweiswürdigung nicht eine entscheidende Bedeutung beigemessen werden (glA *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. H 128 [4/2013]). Der Stpfl., der gerade wegen der Anzahl der zu seinem Haushalt gehörenden Personen kein stl. anerkanntes Arbeits- oder Musizierzimmer einrichten kann, wäre möglicherweise doppelt „bestraft“.

(2) Umfang des Werbungskostenabzugs

519

Bei einer Anerkennung der Arbeitsmitteleigenschaft können die mit der Anschaffung des Musikinstruments zusammenhängenden Kreditzinsen, die laufenden Unterhaltskosten (zB für Instandhaltungen) und die von der voraussichtlichen ND abhängigen AfA-Beträge (ggf. Sofortabzug als gWG) stl. in Abzug gebracht werden. Die Frage der ND ist vor allem bei wertvollen alten Instrumenten äußerst umstritten (zur ND von Musikinstrumenten s. *Wolf*, FR 1999, 841).

Nach Auffassung des BFH unterliegt eine über 300 Jahre alte Meistergeige, die im Konzertalltag regelmäßig gespielt wird, einem technischen Verschleiß, der eine AfA auch dann rechtfertigt, wenn es wirtschaftlich zu einem Wertzuwachs kommt. Bei Instrumenten, die bereits über 100 Jahre alt sind und die regelmäßig im Konzertalltag gespielt werden, soll grds. eine Restnutzungsdauer von 100 Jahren angesetzt werden (BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194).

Auch bei antiquarisch erworbenen Musikinstrumenten sollte uE grds. von einer technischen Abnutzung durch Gebrauch ausgegangen werden, wenn das Instrument nicht als Sammlerstück, sondern für den (nahezu) täglichen Gebrauch angeschafft wurde. Dabei erscheint es – trotz der von der Sache her offenkundigen Unterschiede – sinnvoll, auch hier – insbes. bei regelmäßiger Pflege – die Abschreibungsdauer in Anlehnung an § 7 Abs. 4 Satz 1 auf 50 Jahre zu begrenzen, und zwar unabhängig davon, ob es sich um ein neues oder ein bereits über 100 Jahre altes Meisterinstrument handelt.

Bei neuen Musikinstrumenten hängt der Abschreibungssatz von der jeweiligen ND ab (vgl. die amtlichen AfA-Tabellen mit einheitlichen AfA-Sätzen von 7–10 %). Bei neuen Meistergeigen sieht der BFH eine typisierende ND von 50 Jahren als unbedenklich an (BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194). Der Verlust einer Violine einer Orchestermusikerin kann im Wege der AfA zu Erwerbsaufwendungen führen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491).

9. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung**(Abs. 1 Satz 3 Nr. 7)****a) Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 7****aa) Rechtsentwicklung der Nr. 7**

520

Preuß. EStG v. 24.6.1891 (Ges. Slg. 1891, 175): Die für alle Einkunftsarten geltende Regelung in § 9 Abs. 1 Nr. 5 enthielt die im Grundsatz der heutigen Nr. 7 entsprechende Regelung, dass vom Einkommen die regelmäßigen jährlichen Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden, Maschinen, Betriebsgerätschaften usw. in Abzug zu bringen sind, soweit solche nicht bereits unter den BA verrechnet sind.

Preuß. EStG v. 19.6.1906 (Ges. Slg. 1906, 206): In § 8 Nr. I 4 wurde fast wörtlich die bisherige Regelung übernommen (usw. wird ersetzt durch den Begriff des sonstigen toten Inventars).

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359): Erstmals wurden in § 13 Nr. 1 Buchst. c die Abschreibungen für Substanzverringerungen als WK aufgenommen. Die ursprünglich in § 13 Nr. 1 Buchst. b enthaltene Fassung, wonach die jährlichen, den Verhältnissen entsprechenden Abschreibungen für Wertminderung zu den WK gehören, wurde angesichts des inflationären Preisanstiegs durch die Gesetzesnovelle v. 24.3.1921 (RGBl. 1921, 313) dahingehend geändert, dass „Ab-

schreibungen für Wertminderung“ durch „Absetzung für Abnutzung“ ersetzt wurde.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBL. I 1925, 189): Obwohl der Dualismus Gewinneinkünfte/Überschusseinkünfte nunmehr ausdrücklich in § 7 Abs. 2 festgeschrieben wurde, regelte § 16 Abs. 2–4 wegen vorhandener Zweifel über das Verhältnis von BA zu WK die Abschreibung weiterhin einheitlich für alle Einkunftsarten. Dabei wurden die gesamten AHK ohne Rücksicht auf eine Wertminderung als WK zugelassen, bei Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt, zeitanteilig (s. auch § 7 Anm. 6).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBL. I 1934, 1005; RStBl. I 1934, 1261): Sowohl die Formulierung „Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung“ in § 9 Nr. 6 als auch die erstmals vorgenommene Beschränkung auf die sog. Überschusseinkunftsarten entspricht im Wesentlichen der heutigen Rechtslage. Auf die für die Gewinneinkünfte geltende Regelung in § 7 wurde pauschal verwiesen.

II. StNG v. 20.4.1949 (WiGBl. 1949, 69): Im Zuge der Einfügung des § 7b (erhöhte Absetzungen für Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen) und des § 7d (erhöhte Absetzungen für Schiffe) in das EStG wurde die Verweisung in § 9 Nr. 6 auf § 7b und § 7d Abs. 1 erweitert.

Gesetz zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden v. 16.6.1964 (BGBl. I 1964, 353; BStBl. I 1964, 384): Die Verweisungen im Klammerzusatz wurden an die für Gebäude neu in § 7 eingefügten Abs. 4 und 5 sowie an § 54 (Sondervorschriften für Wohngebäude) angepasst (Verweis auf § 7 Abs. 1, 4, 5 und 6, §§ 7b, 54).

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 681): Die Verweisungen in Abs. 1 Nr. 7 wurden ergänzt und neu gefasst (Verweis auf § 7 Abs. 1 und 4–6, § 7a Abs. 1–3, 5 und 8, §§ 7b, 54).

StBereinG v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Die bisherigen Verweisungen wurden redaktionell angepasst (Verweis auf § 7 Abs. 1 und 4–6, § 7a Abs. 1–3, 5 und 7 und § 7b).

Wohnungsbauförderungsgesetz – WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Neben dem Wegfall des Klammerzusatzes mit der Verweisung auf bestimmte Absätze von § 7, 7a sowie § 7b wurde in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von WG die entsprechende Anwendung von § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 aufgenommen (sofortige Absetzung von sog. geringwertigen WG bis 800 DM bzw. 410 €). Durch den Wegfall des Klammerzusatzes hat sich inhaltlich keine Änderung ergeben.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Nr. 7 Satz 2 wurde neu gefasst. Danach konnte § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 mit der Maßgabe angewendet werden, dass AHK bis zu 410 € sofort als WK abgesetzt werden konnten. Die Neuregelung galt nach § 52a Abs. 23e erstmals für die im VZ 2008 angeschafften oder hergestellten WG.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Nr. 7 Satz 2 wurde ohne materiell-rechtl. Änderung an die Neufassung von § 6 Abs. 2 angepasst (BTDrucks. 17/15, 18). Die Neuregelung ist erstmals für die im VZ 2010 angeschafften oder hergestellten WG anzuwenden (§ 52 Abs. 23d).

bb) Bedeutung der Nr. 7**(1) Vorbemerkung**

521

Wegen des Vermögensneutralitätsprinzips (s. Anm. 185 ff.) scheiden Aufwendungen zur Anschaffung von WG grds. aus der stl. Erfassung aus. Soweit Aufwendungen in den Grenzen der Nr. 7 als WK behandelt werden können, gilt dies nach hM nur für die Aufwendungen, die sich auf die Anschaffung abnutzbarer WG beziehen. Aufwendungen für die Anschaffung von Grund und Boden scheiden demgemäß als WK insoweit aus (BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, BFH/NV 2011, 36). Aufwendungen auf die Vermögenssubstanz im Zusammenhang mit Wertverzehr durch erwerbsbedingte Nutzung (zB Verlust) sind dagegen nach Abs. 1 Satz 1 absetzbar (s. Anm. 187; s. zum Verlust einer Darlehensforderung BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48).

(2) Deklaratorische Bedeutung der Nr. 7

522

Bei konsequenter Anwendung des Veranlassungsprinzips haben die AfA-Vorschriften der Nr. 7 sowie die Arbeitsmittelregelung der Nr. 6 unter dem teleologischen Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeitsbesteuerung uE eine ausschließlich deklaratorische Bedeutung. Die Vorschriften fügen sich nahtlos in den allgemeinen WK-Begriff des Abs. 1 Satz 1 ein. Ein Systembruch innerhalb der WK entsteht dadurch inhaltlich uE nicht (aA von *Bornhaupt* in DStJG 3 [1980], 166; *Lang* in DStJG 9 [1986], 54). Abs. 1 Nr. 7 konstituiert nur einen Ausnahmetatbestand zum Abflussprinzip in Bezug auf die zeitliche Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen (glA BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830; BFH v. 19.12.2007 – IX R 50/06, BStBl. II 2008, 480; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 470 [6/2018]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 275; *Söhn*, StuW 1991, 270; *U. Prinz*, FR 1986, 397 [408]; *Jakob/Wittmann*, FR 1988, 540; aA BFH v. 14.2.1978 – VIII R 9/76, BStBl. II 1978, 455; BFH v. 21.12.1982 – VIII R 215/78, BStBl. II 1983, 410; offengelassen BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59).

Wertverzehr- und Verteilungsfunktion: Entweder unterliegen die der Einkünfteerzielung dienenden Vermögensgegenstände wegen der begrenzten Nutzbarkeit aufs Ganze gesehen einem Wertverzehr (zB vermietete Gebäude, Arbeitsmittel, zeitlich begrenzte Nutzungsrechte), oder aber sie bleiben unabhängig von der Nutzung wertbeständig (zB Grundstücke, Wertpapiere).

- ▶ *Die Einnahmen beim Einsatz nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter* sind entsprechend der Nutzungsüberlassung leistungsfähigkeitsgerecht bemessen. Die Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen sind zwar mittelbar durch den Erwerbsbezug veranlasst; sie werden aber wegen der Zuordnung zur Einkunftsgrundlage zu steuerneutralen Aufwendungen umqualifiziert und gelangen wegen des fehlenden Nutzungsverschleißes auch nicht wieder in die steuererhebliche Sphäre zurück (zum Sonderfall erwerbsbezogener Vermögensverluste s. Anm. 190–195). Aufwendungen für die Anschaffung von Grund und Boden scheiden als WK aus (BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, BStBl. II 2011, 923). Abgeschrieben werden können grds. nur abnutzbare WG (BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446).
- ▶ *Die Einnahmen beim Einsatz abnutzbarer Wirtschaftsgüter* enthalten einen vermögensumschichtenden Bestandteil, der zwar als Ausgleich für den Wertverzehr dient, gleichwohl aber als Bezugsgröße versteuert werden muss (vgl.

Jakob/Wittmann, FR 1988, 551). Bei einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Besteuerung müssen diese nutzungsbedingten Wertminderungen als Abzugskomponente berücksichtigt werden.

Die steuermindernde Erfassung des nutzungsabhängigen Wertverzehr ertragbringender Privat-WG steht somit als genereller Rechtfertigungsgrund hinter Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und 7. Inhaltlich ist dies jedoch ein bereits im allgemeinen WKBegriff des Abs. 1 Satz 1 verankerter Rechtsgedanke (vgl. zum Begriff der Aufwendungen Anm. 65).

So werden etwa substanzbezogene Erhaltungsaufwendungen für vermietete Gebäude, bestimmte Fehlaufwendungen im Zusammenhang mit Gebäudeerwerb oder -herstellung (BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758), sog. geringwertige WG oder Aufwendungen für abnutzbares Erwerbsvermögen mit einer ND von weniger als einem Jahr (keine Arbeitsmittel) als allgemeine WK dem Grunde nach anerkannt, obwohl Abs. 1 Nr. 6 und 7 tatbestandsmäßig nicht eingreifen (Anm. 187). Zudem besagt die generelle stl. Erfassung des nutzungsabhängigen Wertverzehr eines WG noch nichts über den Zeitpunkt der steuermindernden Geltendmachung.

► *Losgelöst* vom tatsächlichen periodenbezogenen Wertverzehr eines Vermögensgegenstands, der nur in Einzelfällen Bedeutung erlangt (zB AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 6, verkürzte lineare Gebäudeabsetzung gem. § 7 Abs. 4 Satz 2), ist das gesamte Gefüge der stl. Absetzungsregelungen vornehmlich vom Verteilungsgedanken beherrscht; bei Orientierung am Nettoprinzip gilt dies unabhängig von der Einkunftsermittlungsmethode und der wertmäßigen Einbindung des Vermögens selbst. Die periodengerechte zeitliche Aufwandsverteilung über die begrenzte ND eines zur Einkunftserzielung eingesetzten WG ist entscheidender Zweck der Absetzungsregelungen (vgl. BFH v. 15.3.1990 – IV R 30/88, BStBl. II 1990, 623).

Da Dauer und periodenbezogener Verlauf des tatsächlichen Wertverzehr wegen der Verwendung gesetzlicher Verschleißfiktionen (zT in Form von verbindlichen AfA-Sätzen seitens des Steuergesetzgebers, zB § 7 Abs. 5) regelmäßig unerheblich sind, stellen uE die AHK abnutzbarer ertragbringender WG dem Grunde nach WK oder BA dar, die bei mehrperiodigem Nutzungspotential zeitverteilt über die Abschreibungen stl. Geltung erlangen (WK im weiteren Sinne oder BA im weiteren Sinne). Wegen des Verteilungsgedankens muss der Stpfl. für die AfA-Zurechnung die Erwerbs- oder Herstellungsaufwendungen selbst getragen haben (s. allg. zur AfA-Berechtigung § 7 Anm. 41). Zum Konkurrenzverhältnis von Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 7 vgl. Anm. 513.

Der bei den Überschusseinkünften nur in engen Grenzen geltende Grundsatz der stl. Unbeachtlichkeit des Vermögensstamms (s. krit. Anm. 186f.; zust. auch *Jakob/Wittmann*, FR 1988, 547) zwingt uE nicht dazu, die AfA-Regelungen als WK konstituierende Vorschriften zu interpretieren. Die Absetzungsregelungen allein unter dem Gesichtspunkt eines periodenbezogenen Wertverzehr zu sehen, bedeutet eine Überstrapazierung dieser Rechtsnormen, zumal sich der Wertverzehrsgedanke bereits im allgemeinen WKBegriff des Abs. 1 Satz 1 niedergeschlagen hat.

Notwendige und hinreichende Bedingungskomponenten: Um substanzbezogene Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen als WK dem Grunde nach zu qualifizieren, müssen zwei Kriterien kumulativ erfüllt sein:

- als notwendige Bedingung muss das WG im steuerrelevanten Einkunftserzielungsprozess bestimmungsgemäß eingesetzt werden und
- als hinreichende Bedingung ist ein periodenmäßig fingierter oder im Einzelfall tatsächlicher Wertverzehr erforderlich, der durch die beabsichtigte oder tatsächliche erwerbsbezogene Nutzung bzw. durch die zeitlich beschränkte Nutzungsfähigkeit ausgelöst wird.

Sowohl die im nicht abnutzbaren PV gespeicherten Aufwendungen als auch solche Aufwendungen, die im Zusammenhang stehen mit langfristig ertraglosen oder ertragschwachen WG, scheiden daher aus der werbungskostenrelevanten Erwerbssphäre aus. Der Grundsatz der stl. Unbeachtlichkeit des Vermögensbereichs hat hier seine äußere Grenzlinie. Ansonsten liegen dem Grunde nach WK zumindest im weiteren Sinne vor.

Nr. 7 als zeitorientierte Sonderregelung: Während die Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen kurzfristig abnutzbaren Erwerbsvermögens (voraussichtliche ND nicht mehr als ein Jahr) oder sog. geringwertiger WG im Jahr der Verausgabung als WK gem. Abs. 1 Satz 1 abziehbar sind, greifen bei WG mit einer längerfristigen ND die zeitverteilenden Absetzungsregelungen der Nr. 7 ein (zur Konkurrenz gegenüber Nr. 6 vgl. Anm. 525). Im Interesse einer „periodengerechten“ Aufwendungszuordnung verdrängen die Absetzungsregelungen als *lex specialis* den über Abs. 1 Satz 1 iVm. § 11 Abs. 2 möglichen sofortigen Abzug im Verausgabungsjahr. Die in den AHK gespeicherten WK können deshalb nur zeitverteilt bei zur Einkunftserzielung eingesetzten und einem erwerbsbezogen veranlassten (fiktiven oder tatsächlichen) Wertverzehr unterliegenden WG berücksichtigt werden.

Die beiden oben genannten Meinungsrichtungen gleichen sich bei der praktischen Rechtsanwendung abgesehen von untypischen Geschehensabläufen und Grenzfällen daher an.

Trotz der grundsätzlichen WKEigenschaft von Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen für abnutzbares Erwerbsvermögen sind also in der jeweiligen Veranlagungsperiode die notwendige und hinreichende Bedingung für einen WKAnsatz zu prüfen, weil die als *lex specialis* geltenden Absetzungsregelungen der Nr. 7 die sachlichen Grundvoraussetzungen des WKBegriffs, zu denen auch der erwerbsbezogen veranlasste Vermögensverzehr zählt, erfüllen müssen (vgl. auch die Argumentation in BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442, betr. einen beruflich bedingten Vermögensschaden). Insoweit hat Nr. 7 aber ausschließlich deklaratorischen Charakter. Bei einer Unterbrechung der erwerbsbezogenen Nutzung oder deren zeitlicher Befristung können daher die AHK nur teilweise als WK Berücksichtigung finden. Gleiches gilt für substanzbezogene Arbeitsmittelaufwendungen iSd. Nr. 6, soweit die AfA-Vorschriften zur Anwendung gelangen (s. zur Streitfrage Anm. 513).

(3) Bedeutung des Erwerbsvermögens bei den Überschusseinkünften

523

Bei den historisch an die Quellentheorie anknüpfenden Überschusseinkünften besteht abweichend vom Gewinnermittlungsbereich kein in die stl. Einkünfteermittlung eingebundenes BV (die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften der §§ 4–6 haben wegen ihres auf die Gewinnermittlung ausgerichteten Zuschnitts keine unmittelbare Geltung, s. aber Anm. 525, 538).

Sowohl ertragbringende als auch ertraglose WG gehören zum PV, das nach der Wertung des Gesetzgebers im Grundsatz, dh. bei Berücksichtigung verschiedener

vom Leistungsfähigkeitsprinzip gezogener Grenzen, außerhalb der stl. Erfassung steht (s. eingehend Anm. 186f.). Eine steuergesetzliche Unterteilung des PV in sich fehlt.

Unbeschadet der oben genannten Grundaussage ist in finanzgerichtlicher Rspr. und im Schrifttum str., ob bei den Überschusseinkünften ein Erwerbsvermögen existiert (auch Einkunftserzielungs- oder Überschussvermögen genannt), das ähnlich den Gewinneinkünften abweichend vom übrigen PV einer besonderen stl. Behandlung bedarf (s. dazu Anm. 186; s. auch *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 500 ff. [6/2018]).

Losgelöst von der steuerdogmatischen Grundsatzfrage wird materiell-rechtl. in diesem Zusammenhang vor allem darüber diskutiert, ob erwerbsbezogen veranlasste Vermögensschäden wegen der Existenz eines Erwerbsvermögens nur im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 oder alternativ bzw. allein über den vornehmlich an pagatorische Vorgänge anknüpfenden allgemeinen WKBegriff gem. Abs. 1 Satz 1 geltend gemacht werden können. Bedeutung hat dies sowohl für den Umfang als auch für die zeitliche Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen (s. Anm. 190, 535). Die im Zusammenhang mit der Annahme eines Erwerbsvermögens früher auch umstrittene Frage, ob bei einer nutzungsbedingten Umwidmung von WG analog den Gewinneinkunftsarten Entnahme- und Einlageregeln betreffend ein Erwerbsvermögen (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5) anzuwenden sind mit Folgen für Geltendmachung und Höhe der AfA, ist seit der Entsch. des BFH v. 14.2.1989 (IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922) in der Praxis nicht mehr relevant (s. Anm. 533).

Stellungnahme:

► *Formal* betrachtet lässt sich uE ein Erwerbsvermögen bei den Überschusseinkünften gleichermaßen nach den Grundsätzen des Veranlassungsprinzips abgrenzen wie das dem Gewinnermittlungssektor zuzuordnende BV (ähnlich *Lang* in *DStJG* 9 [1986], 45; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 277, mwN).

Danach umfasst das Erwerbsvermögen eines Stpfl. sämtliche ihm zuzurechnenden verkehrsfähigen Gegenstände, deren Anschaffung, Herstellung oder Nutzung ganz überwiegend erwerbsbezogen veranlasst ist (zB Arbeitsmittel iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6, vermietete Grundstücke, ertragbringende Wertpapiere).

► *Materiell* führt dies wegen der besonderen Ausgestaltung der Überschusseinkünfte allerdings nicht zu einer grundsätzlichen stl. Einbindung des Erwerbsvermögens ähnlich dem BV; das Erwerbsvermögen bleibt vielmehr Bestandteil des PV, das darüber hinaus auch die nicht unmittelbar der Einkunftserzielung dienenden Vermögensgegenstände mitumfasst. Beim Erwerbsvermögen handelt es sich somit lediglich um eine durch Rechtsfortbildung geschaffene Denkfigur, die sprachliche und argumentative Vereinfachung bewirkt. Materielle Konsequenzen sind aus der Existenz eines Erwerbsvermögens allein nicht zu ziehen.

524 cc) Geltungsbereich der Nr. 7

Die Möglichkeit zur Geltendmachung von Absetzungen iSd. Nr. 7 erstreckt sich auf:

- sämtliche technisch oder wirtschaftlich abnutzbare materielle und immaterielle WG des PV (einschließlich Arbeitsmittel, s. die gesetzliche Verankerung in

Nr. 6 Satz 2, Anm. 513; BFH v. 29.4.2009 – IX R 34/08, BFH/NV 2010, 17, zu immateriellen WG als abnutzbare; zu nicht abnutzbaren WG s. BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, BStBl. II 2011, 923),

- WG, die der Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 dienen (betroffen sind vor allem die Einkünfte aus VuV, s. auch Anm. 536) und
- deren erwerbsbezogene Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt.

Zur teleologisch gebotenen einengenden Auslegung des WGBegriffs im Bereich nichtkörperlicher WG vgl. Anm. 530; zu gemischt genutzten WG s. Anm. 536.

dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften

525

Verhältnis zu § 6: Nr. 7 Satz 2 verweist in Fällen der Anschaffung und Herstellung von gWG auf § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 (s. Anm. 538). Im Übrigen sind die Bewertungsvorschriften grds. dem BV vorbehalten und daher auf das sog. Erwerbsvermögen bei Überschusseinkünften nicht anwendbar (s. Anm. 523). Über Abs. 5 kommt auch § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 zur Anwendung (BFH v. 13.3.2018 – IX R 41/17, BStBl. II 2028, 533, betr. [fiktive] Herstellungskosten).

Verhältnis zum allgemeinen Werbungskostenbegriff (Abs. 1 Satz 1): Streitig ist, ob Nr. 7 im Verhältnis zum allgemeinen WKBegriff lediglich deklaratorische Bedeutung hat oder ob ihr mit der hM ein konstitutiver Charakter beizumessen ist (s. Anm. 522). Hinsichtlich des Abzugszeitpunkts ist Nr. 7 iVm. § 7 aber auf jeden Fall *lex specialis* gegenüber § 9 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 11 Abs. 2. Auch bei der Geltendmachung von Vermögensverlusten geht Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 6 (Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung) vor (s. Anm. 190, 535).

Verhältnis zu den anderen Nummern des § 9: Nr. 7 ist im Fall der Anschaffung von Erwerbsvermögen gegen dauernde Last die insoweit vorrangige Vorschrift gegenüber Nr. 1 (s. Anm. 359). Durch die Entfernungspauschalen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 sind alle Aufwendungen abgegolten (vgl. Abs. 2 Satz 1). Im Gegensatz zur früheren Rechtslage erstreckt sich die Abgeltungswirkung damit uE aufgrund des eindeutigen Wortlauts auch auf außergewöhnliche Aufwendungen, zB durch Unfall bei Kfz-Benutzung (s. Anm. 539). Im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 (Arbeitsmittelregelung) ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 vorrangig (BFH v. 16.2.1990 – VI R 85/87, BStBl. II 1990, 883; s. Anm. 513).

ee) Absetzberechtigung

526

Persönlich zur Vornahme von AfA berechtigt ist regelmäßig der rechtl. oder wirtschaftliche Eigentümer bzw. dessen unentgeltlicher Rechtsnachfolger, soweit er das WG zur Einkunftserzielung nutzt. Allerdings ist für den Abzug von AfA als WK nicht Voraussetzung, dass dem Stpfl. das WG, an dessen AHK er sich beteiligt, als Eigentümer zuzurechnen ist. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob der Stpfl. Aufwendungen im beruflichen Interesse trägt (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778; BFH v. 6.12.2017 – VI R 41/15, BStBl. II 2018, 355, betr. WKAbzug bei beruflicher Nutzung einer im Miteigentum von Ehegatten stehenden Wohnung).

b) Absetzungen bei Überschusseinkünften (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1)

aa) Absetzungen für Abnutzung, Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen

527 (1) Regelungsinhalt

Nr. 7 bestimmt in Satz 1 in allgemeiner Form die Berücksichtigung von AfA, AfS und erhöhten Absetzungen als WK im Bereich der Überschusseinkünfte. Die Begriffe finden sich in § 7 Abs. 1, § 7 Abs. 6 und § 7a. Wegen der allgemeinen Verweisung gelten die Bestimmungen über die AfA, AfS und die erhöhten Absetzungen im Bereich der Überschusseinkünfte entsprechend. Insoweit kann auf die Kommentierungen zu den einzelnen Vorschriften verwiesen werden.

Die sinngemäß anwendbaren Absetzungsregelungen aus dem Bereich der Gewinnermittlung erfahren allerdings im Bereich der Überschusseinkünfte Veränderungen, und zwar bei den Begriffen

- „Wirtschaftsgut“ als Gegenstand der Absetzung (s. Anm. 530),
- „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ (s. Anm. 534) und
- „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ als Bemessungsgrundlage der Absetzung (s. Anm. 531 f.).

Darüber hinaus sind aufgrund ihres speziellen Zuschnitts auf den betrieblichen Bereich einzelne Absetzungen bei Überschusseinkünften unzulässig (zum Normzweck des § 7 im Bereich der Überschusseinkünfte s. § 7 Anm. 14).

528 (2) Zulässige Absetzungen

Absetzung für Abnutzung: Auch ohne ausdrückliche Verweisung sind unter verschiedenen Anwendungsvoraussetzungen, ggf. auch wahlweise, bei abnutzbaren WG des Erwerbsvermögens folgende Absetzungen mit den AHK als Bemessungsgrundlage zulässig:

► § 7 Abs. 1:

- Lineare AfA (AfA in gleichen Jahresbeträgen, Satz 1),
- Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA; Satz 7 Halbs. 1; s. Anm. 535).

Grundnorm und praktischer Hauptanwendungsfall ist die lineare AfA; diese erstreckt sich auf sämtliche abnutzbaren WG des PV (außer Gebäuden), soweit sie erfahrungsgemäß mehr als ein Jahr zur Einkunftserzielung verwendet oder genutzt werden. Zu Einzelheiten s. § 7 Anm. 76 ff. Bei kürzerer üblicher ND erfolgt die stl. Geltendmachung im Jahr der Verausgabung gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 oder Satz 3 Nr. 6 iVm. § 11 Abs. 2. Zu Einzelheiten der AfaA s. § 7 Anm. 224 ff. (s. auch *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 490 ff. [6/2018]; zur Zulässigkeit der AfaA s. BFH v. 8.4.2014 – IX R 7/13, BFH/NV 2014, 1202; BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446).

► § 7 Abs. 4:

- Typisierende lineare AfA bei Gebäuden (Satz 1 Nr. 2) einschließlich
- der Gebäude-AfA nach der tatsächlich kürzeren ND (Satz 2) sowie
- der Gebäude-Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (Satz 3).

Da die Immobilien im Anwendungsbereich von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 zwingend zum stl. PV gehören, entfällt die Möglichkeit zur höheren Absetzung für Wirtschaftsgebäude bei Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31.3.1985 gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1. Zu Einzelheiten bei anderen als Wirtschaftsgebäuden s. § 7 Anm. 299 ff.

- ▶ § 7 Abs. 5: Die starre degressive Staffel-Absetzung gab es ab 1996 nur noch für neu hergestellte Gebäude, die Wohnzwecken dienen (Satz 1 Nr. 3 Buchst. b). Die degressive AfA ist inzwischen auslaufendes Recht. Sie wird für Neubauten ab 2006 nicht mehr gewährt. Zur Fortgeltung als auslaufendes Recht s. § 7 Anm. 319 ff.
- ▶ § 7 Abs. 5a: Entsprechende Anwendung der linearen und degressiven Gebäude-AfA (Abs. 4, 5) auf selbständige Gebäudeteile, ETWohnungen und im Teileigentum stehende Räume (s. § 7 Anm. 348 ff.).

Absetzung für Substanzverringerung (§ 7 Abs. 6): AfS ist zulässig bei nicht betrieblichen Bodenschätzen (Substanzvorkommen ist ab Verwertung ein eigenes WG neben dem Grund und Boden), zB Verpachtung eines Bergbauunternehmens oder Steinbruchs (s. zur AfS bei unentgeltlichem Erwerb § 11d Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 EStDV; zur Verpachtung und Einnahmen aus VuV s. § 7 Anm. 373).

Nach Auffassung des BFH ist die AfS – einschränkend zum Gesetzeswortlaut – nur nach Maßgabe des Substanzverzehr (§ 7 Abs. 6 Halbs. 2), also nicht linear nach der Dauer des Rechts (§ 7 Abs. 6 Halbs. 1 iVm. Abs. 1) zu bemessen (vgl. BFH v. 27.6.1978 – VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38; s. aber § 7 Anm. 383).

Sonderabschreibungen (s. dazu § 7a Anm. 4, 12) sind trotz fehlender ausdrücklicher Erwähnung vom Gesetzeszweck her in den Regelungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 einzubeziehen (unplanmäßige Gesetzeslücke), soweit sie nicht speziell auf die Gewinnermittlungseinkünfte zugeschnittenen sind (zB § 7a Abs. 6 ff., § 7b).

Erhöhte Absetzungen: Die allgemeinen Grundsätze des § 7a für erhöhte Absetzungen (s. § 7a Anm. 4, 12 und § 7h) sind mit Ausnahme der speziell auf die Gewinnermittlungseinkünfte zugeschnittenen Abs. 6 und 8 des § 7a auch bei den Überschusseinkünften anzuwenden.

(3) Unzulässige Absetzungen

529

Trotz des allg. gefassten Wortlauts ohne Begrenzung auf bestimmte Absetzungsvorschriften scheidet bei den Überschusseinkünften weiterhin die Anwendbarkeit derjenigen Abschreibungsregelungen aus, die ein BV oder AV voraussetzen, weil es solche im Bereich der Überschusseinkünfte nicht gibt.

Folgende allein im Gewinnermittlungsbereich angesiedelte Absetzungen sind daher nicht zulässig:

Degressive Absetzung gem. § 7 Abs. 2 für bewegliche Wirtschaftsgüter: Die Vorschrift setzt das Vorhandensein von WG des AV voraus.

Absetzungen, die in ihren Tatbestandsvoraussetzungen speziell auf den betrieblichen Bereich zugeschnitten sind: § 7 Abs. 1 Satz 6 (AfA nach Leistung), § 7g.

Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) sind nur bei WG des BV zulässig, sofern die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 erfolgt. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 verweist ausdrücklich nicht auf § 6 Abs. 1 (vgl. vor allem BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; BFH v. 31.1.1992

– VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401; BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306; s. eingehend zur Teilwertabschreibung § 6 Anm. 400 ff.; s. auch *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 472 [6/2018]).

Der Ausschluss von Teilwertabschreibungen bei den privaten Überschusseinkunftsarten ist systemgerecht, weil im Rahmen des Teilwertansatzes zu berücksichtigende Wertminderungen unabhängig vom Einsatz des betrachteten WG im steuerrelevanten Einkunftszielungsprozess anfallen.

530 **bb) Gegenstand der Absetzung: Wirtschaftsgutbegriff bei Überschusseinkünften**

Gegenstand der Absetzung sind nach § 7 Abs. 1 (abnutzbare) WG (s. dazu § 7 Anm. 79 ff.; § 5 Anm. 560 ff.). Der WGBegriff des Erwerbsvermögens als Teil des PV (s. Anm. 523) muss jedoch die systembedingten Unterschiede in der Einkünftermittlungsmethodik gegenüber dem Gewinnermittler berücksichtigen.

Um im Bereich erwerbsbezogen veranlasseter Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen den Anwendungsbereich der AfA-Vorschriften gem. Nr. 7 gegenüber den WK iSd. Abs. 1 Satz 1 (zeitliche Rechtsfolge: Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2) abzugrenzen, muss geklärt werden, welche Aufwendungen im Rahmen separat zu erfassender WG des PV zunächst aus dem allgemeinen Veranlassungszusammenhang auszugliedern sind. Auch § 7 Abs. 1 als Grundregel der Absetzungsvorschriften, auf die § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 allg. verweist, setzt das Vorhandensein eines WG voraus (s. auch § 11d Abs. 1 EStDV). Wirtschaftsgüter im Bereich der privaten Überschusseinkunftsarten sind somit Grundlage und objektbezogener Gegenstand der Aussonderung von Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen aus dem allgemeinen Veranlassungszusammenhang.

Der Begriff des Wirtschaftsguts hat im Steuerbilanzrecht zentrale Bedeutung, da er die wesentlichen in das Rechenwerk aufzunehmenden positiven und negativen Bilanzierungsobjekte bezeichnet. Der steuerbilanzielle WGBegriff erfährt demgemäß eine weite Auslegung; er umfasst nach stRspr. nicht nur „Sachen und Rechte, sondern tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind“ (BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414; BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21; BFH v. 29.4.2009 – IX R 34/08, BFH/NV 2010, 17; zu Einzelheiten s. § 7 Anm. 79 ff.). Es muss sich dabei um eine objektiv werthaltige Position handeln (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632). Zu erwartende Nutzungsvorteile sind keine WG (BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21).

Wegen der systembedingten Unterschiede zwischen der an kaufmännischen Grundsätzen orientierten Gewinnermittlung und den vornehmlich an pagatorische Vorgänge anknüpfenden Überschusseinkünften sind die Konturen des WGBegriffs im Rahmen des § 9 enger zu ziehen (vgl. eingehend *U. Prinz*, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 293–300; andeutungsweise auch *Tipke* in DStJG 3 [1980], 1 [11]. AA *Kruse*, FR 1981, 478, der von einer inhaltlichen Identität ausgeht; *Krüger*, FR 1995, 633; *Wichmann*, Stbg 1990, 133; BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446, zu Nutzungsvorteilen einer Immobilie; BFH v. 31.8.1971 – VIII R 61/68, BStBl. II 1971, 768 (770); BFH v. 24.7.1996 – X R 139/93, BStBl. II 1997, 105.

Rechtsmethodisch erfolgt dies uE durch einengende Auslegung des WGBegriffs.

Positive Abgrenzung: Von einem regelmäßig durch Aufwendungen erworbenen oder geschaffenen eigenständigen WG des PV kann nur dann gesprochen werden, wenn – aus wirtschaftlicher Sicht – selbständig verkehrsfähige körperliche (Sachen) oder nichtkörperliche Gegenstände (Rechte) vorliegen (vgl. auch § 90 BGB). Diese Gegenstände müssen dem Stpfl. eigenständig bei der Entfaltung einer auf Einkunftserzielung ausgerichteten Tätigkeit bzw. Leistung dienen (zB Gebäude einschließlich selbständig nutzbarer Gebäudeteile, Kapitalvermögenswerte, Nießbrauchrechte, sonstige Nutzungsrechte). Bei unentgeltlich erlangten WG zB im Rahmen einer Erbfolge werden die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortgeführt (s. § 11d EStDV); zum Spezialfall unentgeltlicher Nutzungsrechte *Costede*, StuW 1986, 44 (46–48, 52). Der WGBegriff der Überschusseinkunftsarten ist somit an einen wirtschaftlich geprägten Gegenstandsbegriff anzunähern. Für die Geltendmachung von AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 muss es sich darüber hinaus um abnutzbare Gegenstände handeln, die zu Einkunftserzielungszwecken eingesetzt werden.

Negative Abgrenzung: Im Bereich immaterieller Werte und sonstiger wirtschaftlicher Vorteile erfährt der weite WGBegriff des Steuerbilanzrechts systementsprechende Einschränkungen. Für die Überschusseinkunftsarten ist es unerheblich, dass die gegenständlich nicht konkretisierten Aufwendungen dem Stpfl. einen über mehrere Jahre sich erstreckenden Nutzen verschaffen und dass ein Erwerber des Betriebs den durch den Aufwand erlangten Vorteil bei der Berechnung des Gesamtkaufpreises selbständig bewerten würde; es handelt sich insoweit um speziell bilanzorientierte Überlegungen (Teilwertgedanke; periodengerechte Gewinnabgrenzung; vgl. BFH v. 17.1.1978 – VIII R 97/75, BStBl. II 1978, 337; BFH v. 24.10.1979 – VIII R 92/77, BStBl. II 1980, 187, betr. Abstandszahlungen im VuV-Bereich, die sofort abziehbare WK darstellen; BFH v. 14.10.1980 – VIII R 22/76, BStBl. II 1981, 128). Für die WKQualifikation kommt es wegen Fehlens eines selbständig der Einnahmeerzielung dienenden Gegenstands allein auf die erwerbsbezogene Veranlassung der Aufwendungen an mit der Rechtsfolge des einkunftsmindernden Abzugs im VZ der Verausgabung, § 11 Abs. 2. Gleiches gilt für RAP und Rückstellungen, die nur beim Bilanzierenden zur periodengerechten Gewinnabgrenzung wie WG behandelt werden.

Derartige Abgrenzungspositionen existieren systemgemäß bei den Überschusseinkünften nicht.

Wie ein materielles Wirtschaftsgut: Zu beachten ist, dass aus Gründen des strechtl. Nettoprinzips der Aufwand des Stpfl. bei entsprechender beruflicher Veranlassung auch dann abziehbar ist, wenn die Voraussetzungen eines WG nicht vorliegen (vgl. im Einzelnen BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778: Behandlung „wie ein materielles Wirtschaftsgut“).

cc) Bemessungsgrundlage der Absetzungen

(1) Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

531

§ 255 HGB maßgeblich: Bei selbst hergestellten oder entgeltlich erworbenen WG bilden die AHK des Stpfl. die Bemessungsgrundlage für die AfA (§ 7 Anm. 129). Welche Aufwendungen zu den AK bzw. HK zählen, bestimmt sich auch für die Überschusseinkünfte (zB VuV) nach § 255 Abs. 1 bzw. § 255 Abs. 2 HGB (§ 7 Anm. 130 ff.). Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die ua. geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben (BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569; BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, BStBl. II 2014, 878, zu ANK;

BFH v. 2.9.2014 – IX R 50/13, BStBl. II 2015, 260; BFH v. 13.3.2018 – IX R 41/17, BStBl. II 2018, 533, jeweils zu anschaffungsnahen Aufwendungen).

Herstellungskosten sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (BFH v. 23.5.2012 – IX R 2/12, BStBl. II 2012, 674, zu Bauzeitzinsen; BFH v. 14.6.2016 – IX R 25/14, BStBl. II 2016, 992; BFH v. 14.6.2016 – IX R 15/15, BStBl. II 2016, 996; BFH v. 14.6.2016 – IX R 22/15, BStBl. II 2016, 999, jeweils zu anschaffungsnahen HK; BFH v. 10.10.2018 – IX R 1/17, BStBl. II 2019, 170, zu AK bei Erbauseinandersetzung). Herstellungskosten sind auch die Kosten für den erstmaligen Anschluss des Gebäudes an die öffentlichen Ver- und Entsorgungsnetze (FG Düss. v. 13.9.2018 – 14 K 3011/17 E, EFG 2019, 879, Az. BFH IX R 2/19).

Nach Abs. 1 Satz 1 abziehbare Werbungskosten: Sämtliche nicht zu den AHK zählenden Aufwendungen (auch nachträglich anfallende) gehören bei Vorliegen eines steuerrelevanten Veranlassungszusammenhangs trotz Substanzbezugs zu den zum Verausgabungszeitpunkt abziehbaren WK, zB laufende Erhaltungsaufwendungen bei vermieteten Gebäuden (zur Abgrenzung s. § 6 Anm. 270; BFH v. 9.5.2017 – IX R 6/16, BStBl. II 2018, 9; FG Düss. v. 30.8.2016 – 10 K 398/15 F, EFG 2016, 1774, rkr.); die wirtschaftliche Veranlassung derartiger Aufwendungen durch die erwerbsbezogene Leistung ist notwendige und hinreichende Bedingung zugleich für ihre Berücksichtigung als allgemeine WK iSd. Abs. 1 Satz 1. In formaltechnischer Hinsicht weicht die Geltendmachung der Absetzungen auf Basis der AHK in beiden Einkunftsermittlungssystemen voneinander ab, da es bei den Überschusseinkunftsarten an einem an kaufmännischen Grundsätzen ausgerichteten Rechenwerk fehlt. Die Berechnung der Absetzungen im Rahmen des § 9 erfolgt letztlich auf der Basis des Inhalts der für stl. Zwecke angefertigten Unterlagen (vgl. BFH v. 27.6.1978 – VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38 [40]).

532 Einstweilen frei.

533 (2) Bemessungsgrundlage nach Nutzungsänderung

Umwidmung: Werden zunächst privat angeschaffte WG später zur Einkunftserzielung genutzt (Umwidmung), sind Bemessungsgrundlage die ursprünglichen AHK, die auf die Gesamtnutzungsdauer zu verteilen sind und zwar einschließlich der Zeit, in der die WG nicht zur Erzielung von Einkünften genutzt worden sind (fiktive AfA; s. § 7 Anm. 147). Nur eine solche Aufteilung der gesamten Aufwendungen trägt der Tatsache Rechnung, dass die für das WG aufgewendeten Kosten zeitanteilig auch mit einer Verwendung zu estrechtl. nicht bedeutsamen Zwecken in wirtschaftlichem Zusammenhang gestanden haben. Da eine technische oder wirtschaftliche Abnutzung regelmäßig nämlich auch in der Zeit erfolgt, in der das WG nicht zum Zweck der Einkünfteerzielung verwendet wird, ist es gerechtfertigt, diesem Zeitraum einen Teil der AfA zuzuordnen. Ist im Zeitpunkt der Umwidmung die übliche ND des WG bereits abgelaufen und damit das AfA-Volumen bereits verbraucht, so soll nach der Rspr. des BFH der Stpfl. keine weitere AfA als WK in Anspruch nehmen können. In diesem Fall ist uE die gesamte ND von der Anschaffung oder Herstellung bis zum voraussichtlichen Ende der Nutzung neu zu schätzen mit der Folge, dass die AHK auf die neue ND zu verteilen sind (zur AfA bei Überführung eines WG aus dem BV in das PV s. BFH v. 6.12.2017 – VI R

68/15; FG Hamb. v. 29.3.2019 – 3 K 287/17, EFG 2019, 1378, Az. BFH IX R 13/19; s. im Einzelnen § 7 Anm. 147).

Übersteigt der auf die Zeit nach der Umwidmung entfallende Teil der AHK 800 € nicht, so ist entsprechend § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 eine sofortige Abschreibung möglich, auch wenn Nr. 7 Satz 2 von „Fällen der Anschaffung oder Herstellung“ spricht (BFH v. 5.7.2012 – VI R 99/10, BStBl. II 2014, 393; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 276; H 9.12 „Absetzung für Abnutzung“ LStH; § 7 Anm. 147).

Unentgeltlicher Erwerb: Wurde das WG unentgeltlich erworben (zB Schenkung), bemisst sich die AfA bei nicht zum BV gehörenden WG gem. § 11d Abs. 1 EStDV nach den AK des Rechtsvorgängers oder dem Wert, der beim Rechtsvorgänger an deren Stelle getreten ist oder treten würde, wenn dieser noch Eigentümer wäre, zuzüglich der vom Rechtsnachfolger aufgewendeten HK, nach dem Prozentsatz, der für den Rechtsvorgänger maßgebend sein würde, wenn er noch Eigentümer des WG wäre (§ 7 Anm. 150).

Von diesen Grundsätzen ist auch bei der Entwidmung von WG, dh. bei Beendigung ihres Einsatzes zur Einkunftserzielung, auszugehen. Mit der Entwidmung endet die AfA, ohne dass das restliche AfA-Volumen noch abgeschrieben werden könnte. Auch hier sind die AfA auf die Gesamtnutzungsdauer einschließlich der Zeit vorzunehmen, in der das WG nicht mehr zur Erzielung von Einkünften genutzt wird (BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599).

dd) Bestimmung der Nutzungsdauer

(1) Grundsätzliches

534

Im Bereich der Überschusseinkünfte ist die ND die Zeit, in der sich das WG voraussichtlich technisch oder wirtschaftlich abnutzt. Sie ist zu schätzen (BFH v. 7.2.1975 – VI R 133/72, BStBl. II 1975, 478; BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599; s. § 7 Anm. 169). Für die Schätzung der ND ist regelmäßig von dem Zeitraum auszugehen, in dem sich das WG technisch abnutzt. Eine hiervon abweichende kürzere wirtschaftliche ND kommt nur in Betracht, wenn das WG erfahrungsgemäß vor Ablauf der technischen ND objektiv wirtschaftlich wertlos wird (BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59; zur Schätzung der ND s. eingehend § 7 Anm. 179 ff.). Die eventuelle Veräußerung des WG vor dem Ende der ND ist ohne Einfluss auf die Bemessung.

Dies gilt im Grundsatz sowohl für körperliche als auch für nichtkörperliche abnutzbare WG des PV, wie etwa zeitlich begrenzte Nutzungsrechte. Wirtschaftliche oder technische Abnutzung ist jeweils für sich zu beurteilen und berechtigt jeweils für sich gesehen zur Inanspruchnahme von AfA, wobei eine Saldierung von technischer Abnutzung und wirtschaftlichem Wertzuwachs ausgeschlossen ist (BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194, betr. eine über 300 Jahre alte, im Konzertalltag regelmäßig bespielte Meistergeige; s. hierzu *Hollatz*, HFR 2001, 435). Bei den Gebäude-Abschreibungen nach typisierenden Sätzen ist nur eine von der gesetzlichen Norm abweichende kürzere tatsächliche ND (unter 50 bzw. 40 Jahren) steuerrelevant (§ 7 Abs. 4 Satz 2; § 11c Abs. 1 Satz 1 EStDV; BFH v. 22.4.2013 – IX B 181/12, BFH/NV 2013, 1267).

Der Stpfl. muss im Rahmen der Grundnorm des § 7 Abs. 1 die AHK auf die gesamte Verwendungs- oder ND des WG verteilen, nicht nur auf die voraussichtli-

che Dauer der Verwendung oder Nutzung zur Einkunftserzielung durch ihn selbst (und ggf. seinen Gesamtrechtsnachfolger). Entsprechend dem Veranlassungsprinzip sind allerdings WK nur diejenigen AfA-Beträge, die auf die Dauer der durch ihn erfolgten erwerbsbezogenen Verwendung oder Nutzung entfallen. Dies gilt sowohl in den Fällen, in denen der Verwendungs- oder Nutzungszweck des WG voraussichtlich wechseln wird, als auch dann, wenn das WG voraussichtlich vor Ablauf der erfahrungsgemäßen ND veräußert wird (BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599); dabei ist die AfA grds. unabhängig vom estl. unbeachtlichen voraussichtlichen Veräußerungserlös vorzunehmen (BFH v. 7.2.1975 – VI R 133/72, BStBl. II 1975, 478). Bei Gebäuden, die in Abbruchabsicht erworben wurden, ist für die Zeit der estrechtl. relevanten Zwischennutzung ebenfalls die planmäßige AfA zu berücksichtigen; eine AfaA ist demgegenüber nicht zulässig (BFH v. 16.4.2002 – IX R 50/00, BFH/NV 2002, 1380; zu Einzelheiten der AfaA s. Anm. 535).

Zur Anwendung von AfA-Tabellen s. § 7 Anm. 187 ff. (s. auch BFH v. 28.10.2008 – IX R 16/08, BFH/NV 2009, 899, zu Überschusseinkünften).

535 (2) Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 7

Auch bei den Überschusseinkünften sind Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) zulässig, wenn bei einem abnutzbaren WG des PV durch besondere erwerbsbezogene Umstände gegenüber dem normalen Wertverzehr ein erhöhter Substanzverbrauch eintritt (außergewöhnliche technische Abnutzung) oder die wirtschaftliche Nutzbarkeit abnimmt (außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung). Dies gilt daher auch für Gebäude (§ 7 Abs. 1 Satz 7, Abs. 4 Satz 3). Bei Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen (hierzu und zur technischen Geltendmachung auch in zeitlicher Hinsicht s. § 7 Anm. 224 ff.) besteht eine Pflicht zur Vornahme der AfaA (§ 7 Anm. 239). Durch die leistungsfähigkeitsgerechte Korrektur der planmäßigen AfA entsprechend dem tatsächlichen Wertverzehr fügt sich die AfaA systemgerecht in den vom Veranlassungsprinzip bestimmten WKBegriff ein (zum Zeitpunkt der AfaA s. § 7 Anm. 240; von *Bornhaupt*, DStZ 1993, 536).

Die Abgrenzung zulässiger Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung von den bei den privaten Einkunftsarten nicht berücksichtigungsfähigen reinen Wertminderungen und nutzungsunabhängigen Entwertungen ist in der Besteuerungspraxis häufig schwierig (s. auch Anm. 190–195 betr. unplanmäßige erwerbsbezogene Vermögensverluste). Veränderungen im Vermögensbereich sind bei den Überschusseinkunftsarten grds. stl. unbeachtlich (BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599). Werbungskosten können jedoch vorliegen, wenn die Gründe für den Verlust privater WG in der Erwerbssphäre liegen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 490).

Vorrangige Anwendung auf Vermögensverluste: Bei substanzbezogenen Aufwendungen, die sich auch auf Gegenstände des Erwerbsvermögens erstrecken, sind die Grenzen der stl. Geltendmachung ausschließlich durch Anwendung der Grundsätze des Veranlassungsprinzips abzustecken, wobei die Eigenarten der Einkunftsermittlungsmethodik zu beachten sind; Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und 7 sind insoweit uE lediglich systementsprechende Anwendungsfälle des allgemeinen WKBegriffs (s. eingehend Anm. 522 ff.). Da die AfA-Regelungen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 allerdings *lex specialis* im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 sind und in zeitlicher Hinsicht eine konstitutive Ausnahmeregelung zum Abflussprinzip enthalten, sind Ver-

luste und Beschädigungen an abnutzbaren Erwerbsvermögensgegenständen zunächst im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 zu beurteilen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; BFH v. 19.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301). Der allgemeine WKBegriff mit der zeitlichen Rechtsfolge des § 11 Abs. 2 gelangt nur subsidiär bei Einhaltung eines strengen Bedingungsrahmens zur Anwendung (s. eingehend Anm. 191–195). Das Vorliegen von abnutzbarem Erwerbsvermögen zieht somit die Anwendung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 nach sich.

Anwendungsfälle der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung: Die AfaA setzen entweder eine Substanzeinbuße eines bestehenden WG (technische Abnutzung) oder eine Einschränkung seiner Nutzungsmöglichkeit (wirtschaftliche Abnutzung) voraus (FG Ba.-Württ. v. 21.11.2018 – 13 K 1658/17, EFG 2020, 32, rkr.). Die außergewöhnliche „Abnutzung“ geschieht durch Einwirken auf das WG im Zusammenhang mit seiner stbaren Nutzung (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491, zu Arbeitsmitteln; BFH v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301, zu Gebäuden; BFH v. 8.4.2014 – IX R 7/13, BFH/NV 2014, 1202; BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446, mwN; FG Nürnberg v. 26.7.2017 – 5 K 793/15, juris, rkr.).

- ▶ *Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung sind zulässig* bei ganzer oder teilweiser Zerstörung eines Arbeitsmittels, Gebäudes oÄ, ohne dass der Stpfl. einen entsprechenden Ersatz erlangt (vgl. BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983, 586, betr. Pkw. als Arbeitsmittel; BFH v. 8.4.2014 – IX R 7/13, BFH/NV 2014, 1202 bei VuV); bei Diebstahl oder Unterschlagung eines Arbeitsmittels (BFH v. 9.12.2003 – IV R 185/97, BStBl. II 2004, 491, betr. Verlust einer Violine); bei Zerstörung eines privaten Pkw. aus in der Berufssphäre liegenden Gründen (BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442); bei Abbruch eines wirtschaftlich oder technisch noch nicht verbrauchten Gebäudes und ursprünglich fehlender Abbruchabsicht (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; BFH v. 26.6.2001 – IX R 22/98, BFH/NV 2002, 16; BFH v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799); bei Entfernung von Gebäudeteilen im Rahmen eines Umbaus im Anschluss an den Erwerb, wenn der Erwerber im Zeitpunkt der Anschaffung keine Umbauabsicht hatte, die entfernten Gebäudeteile einen abgrenzbaren Niederschlag in den AK gefunden haben und ihr Wert nicht von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 10.5.1994 – IX R 26/89, BStBl. II 1994, 902); bei Fortfall der Vermietungsmöglichkeit eines Gebäudes (BFH v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301, mwN).
- ▶ *Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung sind unzulässig* bei Verknüpfung mit der nicht estbaren Grundstücksveräußerung (BFH v. 19.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301); bei Baumängeln vor Fertigstellung eines Gebäudes, auch wenn deswegen während der Bauzeit unselbständige Bauteile wieder abgetragen werden (BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306); bei Verteuerung der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes, etwa aufgrund Konkurses des Bauunternehmers oder fehlgeschlagener Planungskosten (BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695); bei überhöhten Preisen, weil ein bloßes Ungleichgewicht der aufgewendeten Kosten und des Werts der erlangten Leistung nicht genügt (BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306); bei in Abbruchabsicht erworbenen Gebäuden (s. im Einzelnen BFH v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, mwN); neben dem Abzug von Reparaturkosten, wenn die Reparatur technisch fehlerfrei ausgeführt ist, sowie bei Wertminderung, wenn sie durch Ersatzleistungen Dritter oder das Verhalten

des Geschädigten selbst wieder ausgeglichen worden ist (insoweit kein Wahlrecht, BFH v. 27.8.1993 – VI R 7/92, BStBl. II 1994, 235); bei Beschädigung eines privaten Pkw. durch Dritte (BFH v. 28.1.1994 – VI R 25/93, BStBl. II 1994, 355); bei einem Gebäude, das bereits vor seinem technischen oder wirtschaftlichen Verbrauch jahrelang leer stand, ohne konkrete Umstände für Einkunftserzielungsabsicht (BFH v. 16.2.1993 – IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646); bei bereits abgeschriebenem Kfz. (BFH v. 21.8.2012 – VIII R 33/09, BStBl. II 2013, 171); merkantiler Minderwert berechtigt nicht zu AfaA (BFH v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401).

Verfahren bei Ersatzleistungen: Soweit für die außergewöhnliche Abnutzung eine Entschädigung gezahlt wird, beseitigt dies nicht den Tatbestand der AfaA. Die Ersatzleistung bildet eine Einnahme. Fließt sie in einem späteren VZ zu als die außergewöhnliche Abnutzung entstanden ist oder entdeckt wurde, ist eine Saldierung nicht zulässig. Der Stpfl. kann mit der Geltendmachung der AfaA nicht warten, bis die Ersatzleistung erfolgt bzw. feststeht (BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443; BFH v. 1.12.1991 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12; s. mwN § 7 Anm. 229; zu Kompensationsansprüchen allg. Anm. 75–92); dies gilt nicht bei Entschädigungen für reine Wertminderungen, da diese der nicht stbaren Vermögenssphäre zuzuordnen sind (vgl. § 7 Anm. 229).

536 ee) Veranlassungszusammenhang mit Überschusseinkünften

Der Abzug von WK iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 setzt generell voraus, dass das angeschaffte oder hergestellte WG zur Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer Überschusseinkunftsart verwendet wird (s. BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 778).

Bei gemischter Nutzung eines Wirtschaftsguts sind nur AfaA entsprechend dem Erwerbsanteil abziehbar, falls eine ausreichende Trennbarkeit gegeben ist; ggf. liegen bei gemischter Nutzung (zB Vermietung zu Wohnzwecken und eigenbetriebliche Nutzung eines Gebäudes) verschiedene WG vor. Zur vereinfachungsbedingten Vollabsetzbarkeit von geringwertigen WG s. Anm. 538. Auch bei einer erst nach dem Anschaffungs- oder Herstellungsjahr beginnenden erwerbsbezogenen Nutzung ist die Geltendmachung einer AfaA uU zulässig (s. § 7 Anm. 160).

Einkunftsartenzusammenhang: Der Schwerpunkt des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 für die Besteuerungspraxis liegt bei den Einkünften aus VuV sowie nichtselbständiger Arbeit.

Vor allem die AK für Kapitalvermögenswerte iSd. § 20 (vgl. BFH v. 23.2.2000 – VIII R 40/98, BStBl. II 2001, 24) sowie die Erwerbskosten des Grund und Bodens können wegen fehlenden planmäßigen Wertverzehr nicht über Abs. 1 Nr. 7 stl. geltend gemacht werden (betr. erwerbsbezogene Vermögensverluste str., s. Anm. 190–195; BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446, zu AfaA). Die Beeinträchtigung der zum land- und forstw. Betrieb gehörenden Ackerkrume im Interesse der Erzielung von Einkünften aus VuV führt zu WK (BFH v. 16.10.1997 – IV R 5/97, BStBl. II 1998, 185).

537 ff) Vornahme der Absetzung

Verpflichtung zur Absetzung: Bei Erfüllung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen ist die Geltendmachung von AfaA bei den privaten Einkunftsarten zwin-

gend (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1669; vgl. § 7 Anm. 89); insbes. bei den Gebäude-AfA bestehen verschiedene zielentsprechend nutzbare Wahlmöglichkeiten (s. Anm. 528).

Zeitpunkt der Absetzung:

- ▶ *Absetzung für Abnutzung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung:* Aus Praktikabilitätsgründen beginnt die AfA losgelöst vom Verausgabungsprinzip gem. § 11 Abs. 2 grds. mit der Anschaffung oder Herstellung des erwerbsbezogen zu nutzenden WG (BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758), wobei die Anschaffung mit der Lieferung und die Herstellung mit der Fertigstellung erfolgt (§ 9a EStDV; zu gWG s. Anm. 538). Die AfA ist im VZ des Eintritts bzw. der Entdeckung des Schadens vorzunehmen (BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443, mwN; Thürmer in Blümich, § 9 Rz. 490 [6/2018]).
- ▶ *Absetzung für Abnutzung im Jahr der Beendigung der Nutzung:* Die AfA ist zeitanteilig vorzunehmen, falls nicht ausnahmsweise Anschaffung oder Herstellung und Beendigung der Nutzung im gleichen Jahr erfolgen. Das restliche AfA-Volumen darf nicht mehr abgeschrieben werden.

AfA-Nachholung: Obgleich entsprechend den Grundsätzen der abschnittsbezogenen Leistungsfähigkeitsbesteuerung eine Verpflichtung zur Vornahme von AfA besteht, können bzw. müssen nach hM versehentlich unterlassene Absetzungen nachgeholt werden; Gleiches gilt bei absichtlich unterlassenen Absetzungen aus anderen als Steuerersparnisgründen (zur Rechtslage im Einzelnen s. § 7 Anm. 69 ff.). Die Nachholung erfolgt allerdings nicht durch Sofortabzug des Unterlassungsbetrags, sondern im Allgemeinen durch Verteilung des ungeschmäleren Restwerts auf die ggf. neu zu schätzende Restnutzungsdauer; das entspricht dem Verteilungsgedanken der AfA. Bei den typisierten Gebäude-Absetzungen kommt eine Nachholung regelmäßig nicht durch Erhöhung des AfA-Satzes (nur bei kürzerer tatsächlicher ND), sondern durch lineare Verlängerung des Abschreibungszeitraums gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 in Betracht.

c) Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2) 538

§ 6 Abs. 2 Sätze 1–3 gewähren dem Stpfl. für gWG mit AHK von bis zu netto 800 € unter bestimmten Voraussetzungen ein Wahlrecht, die AHK sofort als BA abzuziehen oder zu aktivieren und über die ND verteilt abzuschreiben. Nr. 7 Satz 2 schreibt für den Bereich der Überschusseinkunftsarten die entsprechende Anwendung dieser Regelung vor. Zum maßgeblichen Zeitpunkt s. § 6 Anm. 1021. Zur Umwidmung s. Anm. 533. Zu den Einzelheiten von Begriff und Bedeutung der selbständigen Nutzungsfähigkeit von WG nach § 6 Abs. 2 Sätze 2 und 3 und den Folgen fehlender selbständiger Nutzungsfähigkeit s. § 6 Anm. 1025 ff.

Für die sofortige Absetzbarkeit von Aufwendungen für gWG sind keinerlei formellen Voraussetzungen zu erfüllen, insbes. muss kein Verzeichnis iSd. § 6 Abs. 2 Satz 4, auf den nicht verwiesen wird, geführt werden.

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

539 I. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen (Abs. 2 Satz 1)

Nach Abs. 2 Satz 1 sind durch die Entfernungspauschalen (s. Anm. 456, 457) „sämtliche“ Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4 (bis VZ 2013: regelmäßige Arbeitsstätte) und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind.

Aufwendungen müssen durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder durch die Familienheimfahrten veranlasst sein. Zum Aufwendungsbegriff und zur Bedeutung des Merkmals „Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4“ s. Anm. 450 und 452 ff. Bei den Familienheimfahrten handelt es sich um die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück im Rahmen einer dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5; s. Anm. 499). Auch für Familienheimfahrten ist demnach die Entfernungspauschale anzusetzen. Entsprechend gilt deshalb auch die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1.

Veranlassung: Abgegolten sind Aufwendungen, die durch Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und durch Familienheimfahrten veranlasst sind. Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber die seit langem praktizierte Geltung des Veranlassungsprinzips im Bereich der WK ausdrücklich anerkannt (s. zum Veranlassungsprinzip ausführl. Anm. 115 ff.).

Abgeltungswirkung: Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen, die durch Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4 und durch Familienheimfahrten entstehen, abgegolten. Das bedeutet, dass ein Abzug derartiger Aufwendungen nicht über die Entfernungspauschalen hinaus unter Berufung auf die Grundvorschrift des Abs. 1 Satz 1 möglich ist. Der BFH hält dies für verfassungsgemäß (BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BStBl. II 2014, 849; BFH v. 15.11.2016 – VI R 4/15, BStBl. II 2017, 228; BFH v. 4.4.2019 – VI R 27/17, BStBl. II 2019, 536).

► *Sämtliche Aufwendungen sind abgegolten:* Das bedeutet, wenn man den Wortlaut ernst nimmt, dass die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen ausnahmslos gilt. Auch außergewöhnliche Aufwendungen sind danach neben den Entfernungspauschalen nicht abziehbar (BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BStBl. II 2014, 849; BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, BStBl. II 2020, 291). Das betrifft nicht nur solche, die mit der Benutzung eines privaten Verkehrsmittels zu tun haben (zB Unfall, Diebstahl, Motorschaden), sondern auch die, die mit der Benutzung der Straße zusammenhängen (zB Straßenbenutzungsgebühren). Dies bedeutet eine Schlechterstellung von Pkw-Benutzern gegenüber der bis 2000 geltenden Praxis (BFH v. 25.1.1985 – VI R 35/82, BFH/NV 1985, 28, mwN; s. zur alten Rechtslage auch BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354; Kosten eines Chauffeurs; dazu Anm. *Bergkemper*, FR 2011, 288).

Allerdings steht die am Wortlaut orientierte Auslegung der Zielsetzung des Gesetzgebers entgegen, nach der die Neuregelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 zu keiner Schlechterstellung der Stpfl. führen sollte. Es kommt hinzu, dass der RegE zur Abgeltungswirkung in Abs. 2 Satz 1 noch folgenden Halbs. 2 enthielt: „dies gilt auch für Aufwendungen in Folge eines Verkehrsunfalls“ (BTDrucks. 14/4435, 5). Dieser Halbsatz wurde vom FinAussch. mit der Begr. gestrichen, man wolle „Schlechterstellungen von Pkw-Benutzern gegenüber der ursprünglichen Regelung“ vermei-

den (BTDrucks. 14/4631, 11). Das macht deutlich, dass der Gesetzgeber hinsichtlich des Umfangs der Abgeltungswirkung zumindest im Hinblick auf die Behandlung von Unfallkosten eine Verschlechterung gegenüber der früheren Rechtslage vermeiden wollte (s. auch BTDrucks. 14/4242, 5). Diese Absicht des Gesetzgebers hat allerdings uE im Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 keinen ausschlaggebenden Niederschlag gefunden. Der Wortlaut („sämtliche“ Aufwendungen) ist eindeutig (BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, BStBl. II 2020, 291); er lässt den Abzug außergewöhnlicher Aufwendungen zusätzlich zu den Entfernungspauschalen nicht zu (Leasingsonderzahlung: BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; Unfallkosten: BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BStBl. II 2014, 849 [aA FinVerw.: H 9.10 „Unfallschäden“ LStH; BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002/001, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 4]; Anm. 194; Reparaturkosten infolge von Falschbetankung: BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BStBl. II 2014, 849; Diebstahl: FG Hamb. v. 5.7.2006 – 1 K 4/06, EFG 2006, 1822, rkr.). Allerdings werden von der Abgeltungswirkung Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beseitigung oder Linderung von Körperschäden, die durch einen Unfall auf einer beruflich veranlassten Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte eingetreten sind, nicht erfasst (personenbezogene Aufwendungen; BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, BStBl. II 2020, 291; s. Anm. 457). Sie können gem. Abs. 1 Satz 1 als WK in Abzug gebracht werden.

Angesichts des klaren Wortlauts ist fraglich, ob bei außergewöhnlichen Ereignissen wie Diebstahl, Beschädigung oder Zerstörung des Fahrzeugs ein Abzug entgegen Abs. 2 Satz 1 nach Abs. 1 Satz 1 mit der Erwägung möglich ist, dass in diesen Fällen die Kosten nicht mehr „durch“ die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Familienheimfahrten veranlasst sind (so Krüger in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 291; ebenso Thürmer in Blümich, § 9 Rz. 520 [6/2018]). Allerdings ist ein kreativer Ansatz in diesem Zusammenhang zu begrüßen, schon deshalb, weil die FinVerw. aus nicht nachvollziehbaren Gründen (nur) die Unfallkosten neben der Entfernungspauschale berücksichtigt.

Umwegfahrten: Die Abgeltungswirkung betrifft nicht beruflich veranlasste Umwegfahrten (s. dazu Anm. 459) im Zusammenhang mit den Wegen zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Der Abzug der entsprechend anfallenden Fahrtkosten bestimmt sich nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a (s. auch Krüger in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 292; Niermann/Plenker, DB 2007, 1889).

II. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel (Abs. 2 Satz 2)

540

Nach Abs. 2 Satz 2 können höhere Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel anstelle der Entfernungspauschale angesetzt werden (BFH v. 15.11.2016 – VI R 4/15, BStBl. II 2017, 228: verfassungsgemäß). Es besteht also ein Wahlrecht (Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten; BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619). Systematisch handelt es sich bei Abs. 2 Satz 2 um eine Ausnahme von der Grundregel des Abs. 2 Satz 1 über die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen.

Tatsächliche Aufwendungen: Die den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigenden Aufwendungen müssen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Familienheimfahrten entstanden sein. Fiktive Aufwendungen genügen zur Anwendung des Abs. 2 Satz 2 nicht (zur Bedeutung

des Aufwendungsbegriffs im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 s. Anm. 442, 456). Die tatsächlichen Kosten sind nachzuweisen. Der Nachweis kann idR durch Vorlage von Fahrscheinen oder Quittungen geführt werden.

Öffentliche Verkehrsmittel sind solche, die der Allgemeinheit („Öffentlichkeit“) zur Verfügung stehen. Öffentliche Verkehrsmittel idS sind Bahn, Bus, Schiff, Fähre und Flugzeug. Da die Vorschrift nicht öffentliche Verkehrsmittel „im Linienverkehr“ zur Voraussetzung hat, ist uE auch ein Taxi ein öffentliches Verkehrsmittel (glA FG Thür. v. 25.9.2018 – 3 K 233/18, EFG 2019, 1944, rkr.; *Thürmer in Blümich*, § 9 Rz. 521 [6/2018]; *Oertel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 9 Rz. 74; aA Nds. FG v. 5.12.2018 – 3 K 15/18, EFG 2019, 344, rkr.; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 293; offengelassen: BFH v. 15.11.2016 – VI R 4/15, BStBl. II 2017, 228).

Im Kalenderjahr als Entfernungspauschale abziehbarer Betrag: Als Entfernungspauschale abziehbarer Betrag ist sowohl die für den jeweiligen Arbeitstag (s. Anm. 457) geltende Entfernungspauschale (0,30 €) als auch der Höchstbetrag von 4 500 €. Dieser betrifft nämlich nur die Entfernungspauschale.

► **Übersteigen** des als Entfernungspauschale abziehbaren Betrags kommt in Betracht, wenn die Aufwendungen den Höchstbetrag nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 1 aE übersteigen. Häufiger dürften die Fälle sein, in denen in den Fällen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Nahbereich oder bei Taxibenzutzung die tatsächlichen Aufwendungen den als Entfernungspauschale anzusetzenden Betrag übersteigen, ohne den Jahreshöchstbetrag zu erreichen. Es gilt aber seit der Änderung des Abs. 2 Satz 2 durch das StVereinfG 2011 (s. Anm. 4) insoweit keine tageweise Betrachtung. Vielmehr ist die Vergleichsrechnung zwischen Entfernungspauschale und den tatsächlich entstandenen Kosten für die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln – entsprechend der Begrenzung der Entfernungspauschale auf 4 500 € – jahresbezogen vorzunehmen (BTDrucks. 17/5125, 36). Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können nur berücksichtigt werden, soweit sie den im KJ. insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag unter Berücksichtigung der tatsächlich durchgeführten Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überschreiten.

Die seinerzeitige Neuregelung des Abs. 2 Satz 2 (Anm. 4; krit. dazu *Nacke*, DB 2011, 132) richtet sich gegen das Urteil des BFH v. 11.5.2005 (BFH v. 11.5.2005 – VI R 40/04, BStBl. II 2005, 712; s. auch BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619). Danach war unter Geltung des Abs. 2 Satz 2 aF eine tageweise Betrachtung und der Abzug der tatsächlichen Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zulässig. Die Möglichkeit besteht seit der angesprochenen Gesetzesänderung nicht mehr. Betroffen von der Neuregelung sind die, die nur an einzelnen Tagen öffentliche Verkehrsmittel benutzen, an den übrigen Tagen dagegen die Entfernungspauschale geltend machen. Allerdings ist der Stpfl., der die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit verschiedenen Verkehrsmitteln zurücklegt (sog. *park-and-ride*) auch nach der Neuregelung nicht verpflichtet, sein Wahlrecht – Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten – für beide zurückgelegten Teilstrecken nur einheitlich auszuüben. Er hat vielmehr die Möglichkeit, die Wegekosten teilstreckenbezogen unterschiedlich in Ansatz zu bringen (BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619; Nds. FG v. 21.10.2014 – 12 K 79/13, juris, rkr.; FG Münster v. 2.4.2014 – 11 K 2574/12 E, EFG 2014, 1183, rkr.; s. im Übrigen zur Berechnung bei Benutzung verschiedener Verkehrsmittel BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002/001, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 1.6).

„Soweit“ bedeutet „wenn“ bzw. „sofern“. Wenn die tatsächlichen Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen, können diese angesetzt werden.

III. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Behinderten (Abs. 2 Sätze 3 und 4)

541

Nach Abs. 2 Sätze 3 und 4 können behinderte ArbN für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für Familienheimfahrten anstelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen in Abzug bringen.

Behinderte: Abs. 2 Satz 3 unterscheidet abschließend zwei Hauptgruppen:

- Behinderte, deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt (Satz 3 Nr. 1);
- Behinderte, deren Grad der Behinderung weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind (Satz 3 Nr. 2).

Der Begriff „Grad der Behinderung“ geht auf das Schwerbehindertengesetz (SchwBG) zurück (§§ 3,4 SchwBG; s. dazu im Einzelnen § 33b Anm. 37 ff.).

Für Behinderte, deren Behinderung weniger als 70 %, aber mindestens 50 % beträgt, kommt der Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen in Betracht, wenn sie in ihrer Bewegungsfreiheit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind. In seiner Bewegungsfreiheit im Straßenverkehr erheblich eingeschränkt ist, wer infolge einer Einschränkung des Gehvermögens (auch durch innere Leiden oder infolge von Anfällen oder von Störungen der Orientierungsfähigkeit) nicht ohne erhebliche Schwierigkeiten oder nicht ohne Gefahren für sich oder andere Wegstrecken im Ortsverkehr zurückzulegen vermag, die üblicherweise noch zu Fuß zurückgelegt werden (§ 146 Abs. 1 Satz 1 SGB IX; s. auch § 59 Abs. 1 SchwBG).

Eintritt, Änderung und Wegfall der Behinderung: Treten die Voraussetzungen für die Zugehörigkeit zum Personenkreis der Behinderten iSd. Abs. 2 Satz 3 erst im Laufe eines VZ ein, so können die tatsächlichen Fahraufwendungen erst ab dem Stichtag der Zugehörigkeit anerkannt werden; für die restliche Zeit des VZ kommt dagegen nur der Ansatz der Entfernungspauschale in Betracht. Entsprechendes gilt bei innerjährlichem Wegfall der Zugehörigkeitsvoraussetzungen. Wird der Grad der Behinderung herabgesetzt, ist dies stl. ab dem im Feststellungsbescheid, der Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO ist, genannten Zeitpunkt zu berücksichtigen (BFH v. 11.3.2014 – VI B 95/13, BStBl. II 2014, 525; H 9.10 „Behinderte Menschen“ LStH).

Eine rückwirkende Änderung oder Änderung des Grads der Behinderung nach bereits bestandskräftiger StFestsetzung ist verfahrensrechtl. nach den Regeln über Grundlagenbescheide zulässig (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) und erfolgt unabhängig von der ursprünglichen Antragstellung (s. zur Vorgängerregelung BFH v. 22.2.1991 – IV R 35/87, BStBl. II 1991, 717; s. auch R 9.10 Abs. 3 Satz 4 LStR).

Anstelle der Entfernungspauschalen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 können die tatsächlichen Aufwendungen als WK in Ansatz gebracht werden. Abs. 2 Satz 3 erweitert damit für Behinderte aus sozialen Gründen den Fahrtkostenabzug auf die tatsächlichen Aufwendungen, dh., die Entfernungspauschalen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 und Nr. 5 Satz 5 gelangen nicht zur Anwendung (BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729). Sie können nicht zusätzlich in Anspruch genommen

werden. Es besteht danach zwar ein Wahlrecht. Behinderte, die die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit verschiedenen Verkehrsmitteln zurücklegen, haben jedoch nur die Wahl, die Wegekosten entweder einheitlich nach den Entfernungspauschalen oder einheitlich nach den tatsächlichen Aufwendungen zu bemessen. Eine Kombination von Entfernungspauschale und tatsächlichen Kosten ist nicht zulässig (BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729; s. dazu *Geserich*, HFR 2009, 768; BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 3 mit Beispiel).

Da Abs. 2 Satz 3 neben Familienheimfahrten nur Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte betrifft, sind Fahrtaufwendungen aus Anlass von Auswärtstätigkeiten bei Behinderten gleichermaßen unbeschränkt abziehbar (s. zu Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeiten Anm. 297).

Die Ausnahmeregelung gilt für sämtliche Verkehrsmittel, denn die Entfernungspauschalen sind verkehrsmittelunabhängig (s. Anm. 456).

Für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für Familienheimfahrten gilt die Sonderregelung des Abs. 2 Satz 3. Es gelten insoweit die entsprechenden Begriffsbestimmungen in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5. Das bedeutet auch, dass ein Behinderter nur die tatsächlichen Aufwendungen für eine arbeits-tägliche Hin- und Rückfahrt von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) bzw. eine wöchentliche Familienheimfahrt bei dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5) in Ansatz bringen kann. Sonstige Fahrten, die ein Behinderter unternimmt, werden von Abs. 2 Satz 3 nicht erfasst. Aufwendungen für ärztlich verordnete Mittagshausfahrten (oder sonstige Zwischenheimfahrten) sind wegen der Arbeits-tagsbegrenzung in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 auch bei Behinderten keine WK, sondern Kosten der allgemeinen Lebensführung (BFH v. 2.4.1976 – VI B 85/75, BStBl. II 1976, 452, mwN).

Abzug der tatsächlich entstandenen Aufwendungen bedeutet:

► *Bei Benutzung eines Fahrzeugs wahlweise*

- bei Einzelnachweis individuelle Ermittlung der gesamten Fahrzeugaufwendungen durch nachweisgebundene tatsächliche Aufwendungen oder durch individuelle Kilometersätze entsprechend der Fahrtkostenermittlung bei Auswärtstätigkeiten. Zum Umfang der abziehbaren Aufwendungen und zur Ermittlung im Einzelnen s. Anm. 297;
- ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Gesamtkosten können bei Benutzung eines eigenen Kraftwagens auch die pauschalierten Kilometersätze gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a angesetzt werden (BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 3; zur Rechtslage vor 2013 s. BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729). Auch diese Regelung entspricht der bei Auswärtstätigkeiten (s. Anm. 297).
- Zuschüsse nach der Kraftfahrzeughilfe-Verordnung sind abzugsmindernd zu berücksichtigen (BFH v. 14.6.2012 – VI R 89/10, BStBl. II 2012, 835). Mit den pauschalierten Kilometersätzen sind alle gewöhnlichen Kfz-Kosten einschließlich AfA abgegolten. Daneben können außergewöhnliche Kosten nicht angesetzt werden (zu Unfallkosten s. BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002:002, BStBl. I 2013, 1376, Rz. 3).

► *Auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel* ist der Abzug der tatsächlichen Kosten anstelle der Entfernungspauschalen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für Familienheimfahrten zulässig. Dies dürfte je-

doch kaum praktiziert werden, zumal Abs. 2 Satz 2 bereits für alle Stpfl. eine Ausnahmeregelung von der Abgeltungswirkung enthält (s. Anm. 540). Die tatsächlichen Kosten bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können nicht pauschal ermittelt werden, sondern sind nachweisgebunden.

Nachweis der Behinderung (Abs. 2 Satz 4): Abs. 2 Satz 4 verlangt für den Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen iSd. Satzes 3 ausdrücklich den Nachweis der Behinderung durch amtliche Unterlagen. Das Nachweisgebot erstreckt sich auch auf das Merkmal der erheblichen Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr in Abs. 2 Satz 3 Nr. 2.

► *Amtliche Unterlagen:* Den Nachweis einer Behinderung hat der Stpfl. durch Vorlage eines Ausweises nach dem SGB IX zu erbringen (§ 65 Abs. 1 Nr. 1 EStDV iVm. R 9.10 Abs. 3 Satz 3 LStR; vgl. im Einzelnen § 33b Anm. 38, 106 ff.).

Maßgebliche Vorschrift für die Erstellung des Ausweises ist § 69 SGB IX. Die erhebliche Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr wird durch das Merkzeichen „G“ im Ausweis dokumentiert.

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

I. Systematische Einordnung des Abs. 3

542

Überblick: Abs. 3 erklärt bei den Überschusseinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7, dh. den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20), aus VuV (§ 21; s. dazu BFH v. 23.7.1985 – IX R 47/81, BFH/NV 1986, 27) sowie den sonstigen Einkünften (§ 22) die für ArbN getroffenen Bestimmungen in

- Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 betreffend Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Entfernungspauschale),
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a betreffend Aufwendungen für Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit.
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 betreffend notwendige Mehraufwendungen wegen dHf.,
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a betreffend notwendige Mehraufwendungen für beruflich veranlasste Übernachtungen,
- Abs. 2 betreffend (neben die Entfernungspauschalen betreffenden Bestimmungen) den erweiterten Fahrtkostenabzug Behinderter und
- Abs. 4a betreffend Mehraufwendungen für die Verpflegung im Rahmen einer Auswärtstätigkeit

für entsprechend anwendbar.

Rechtentwicklung:

- *StÄndG v. 23.12.1966* (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2): § 9 Abs. 3 wurde mit Geltung ab dem 1.1.1967 in das EStG eingefügt.
- *StÄndG 2007 v. 19.7.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Im Zusammenhang mit der Aufhebung von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 wurde konsequenterweise in Abs. 3 der Verweis auf Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aufgehoben.
- *Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009* (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Durch das StÄndG 2007 wa-

ren die Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grds. der stl. unbeachtlichen Privatsphäre zugeordnet worden (s. Anm. 441). Nachdem das BVerfG diese Gesetzesänderung für verfassungswidrig erklärt hatte (s. Anm. 441), wurde in Abs. 3 die Verweisung auf Abs. 1 Satz 3 auch wieder auf dessen Nr. 4 ausgedehnt, und zwar rückwirkend ab VZ 2007.

- ▶ *UntStReiseKG v. 20.2.2013* (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Im Zusammenhang mit der Reform des stl. Reisekostenrechts und der damit verbundenen Änderungen des § 9 wurden auch Verweise auf Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a, 5a und Abs. 4a ergänzend aufgenommen.

Bedeutung: Abs. 3 bezweckt im WKBereich für bestimmte Kosten die Gleichstellung von ArbN mit Nicht-ArbN, und zwar vor allem wegen der abzugsbeschränkenden Pauschbeträge (Bericht des FinAussch. zum StÄndG 1966, BTDrucks. zu V/1187, 6; BFH v. 1.12.2015 – IX R 18/15, BStBl. II 2016, 532). Abs. 3 hat als *lex specialis* gegenüber Abs. 1 Satz 1 wirkungsmäßig vorwiegend konstitutiven Charakter (glA von *Bornhaupt* in *KSM*, § 9 Rz. A 21, A 41 [7/2007]). Die Vorschrift verstößt nicht gegen verfassungsrechtl. Grundsätze (BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BStBl. II 1970, 140 [144], betr. Herabsetzung der Kilometerpauschale durch das StÄndG 1966; s. auch *Seitrich*, BB 1986, 2309).

- ▶ *Praktische Bedeutung* hat Abs. 3 allenfalls bei den Einkünften aus VuV, falls im Zusammenhang mit der Grundbesitzverwaltung eine vom Wohnort abweichende erste Tätigkeitsstätte unterhalten wird (s. eingehend Anm. 545). Bei den sonstigen Einkünften gem. § 22 und – mit Einschränkung – auch den Einkünften aus Kapitalvermögen dürfte die Anwendung des Abs. 3 praktisch ausscheiden; die Unterhaltung einer erwerbsspezifischen Tätigkeitsstätte ist kaum denkbar.

II. Entsprechende Geltung für Nichtarbeitnehmer

543 1. Entsprechende Geltung

Entsprechende Geltung bedeutet, dass – ab VZ 2014 – die Regelungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, 4a, 5 und 5a sowie Abs. 2 und Abs. 4a mit ihrem deklaratorischen und konstitutiven Inhalt (insbes. der Entfernungspauschalen) gleichermaßen auch bei den Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 unter Berücksichtigung ihrer tätigkeitsspezifischen Besonderheiten anwendbar sind (zB keine Arbeits-, sondern Tätigkeitsstätte erforderlich, s. Anm. 544). Die Verweisregelung muss durch den Rechtsanwender im Einzelnen inhaltlich konkretisiert werden. Soweit der BFH Abs. 3 zum Beleg dafür nimmt, dass der Begriff „Arbeitnehmer“ in Nr. 4 nur beispielhaft zu verstehen sei (BFH v. 29.4.2003 – VI R 86/99, BStBl. II 2003, 749), kann dem uE nicht gefolgt werden.

544 2. Entsprechend anzuwendende Vorschriften

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 4a: Für die durch eine Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 veranlassten Fahrtaufwendungen mit dem eigenen Kfz. oder einem anderen Verkehrsmittel greift die Entfernungspauschale anstelle des Abzugs der tatsächlich pro Fahrtkilometer entstandenen Aufwendungen nur dann ein, wenn der Stpfl. im Zusammenhang mit dem einkunftserzielenden Engagement eine Tätigkeitsstätte außerhalb der Wohnung unterhält. Analog zu Satz 3 Nr. 4 muss es sich dabei um eine (erste) Tätigkeitsstätte handeln, sodass der praktische Anwendungs-

bereich für Nicht-ArbN auf Ausnahmefälle beschränkt ist (zum Begriff der ersten Tätigkeitsstätte s. Abs. 4 und Anm. 545).

- ▶ *Bis Veranlagungszeitraum 2013* gilt Folgendes: Gelegentliche Fahrten eines Eigentümers zum Vermietungsobjekt fallen idR mangels regelmäßiger Tätigkeitsstätte (s. dazu Anm. 454) nicht unter die Regelung des Abs. 3 iVm. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, sondern können entsprechend Abs. 1 Satz 1 in tatsächlicher Höhe berücksichtigt werden. Etwas anderes gilt, wenn der Vermieter das Vermietungsobjekt fortlaufend und immer wieder aufsucht. In diesem Fall unterhält er – vergleichbar einem ArbN – eine regelmäßige Tätigkeitsstätte iSd. Satzes 3 Nr. 4 (aF) am Belegenheitsort des Vermietungsobjekts (s. im Einzelnen BFH v. 1.12.2015 – IX R 18/15, BStBl. II 2016, 532).
- ▶ *Ab Veranlagungszeitraum 2014* ist Abs. 4 zu beachten. Entsprechend Abs. 4 Satz 3 kann der Stpfl. unabhängig vom Umfang seiner Tätigkeit im Einzelnen den Ort der ersten Tätigkeitsstätte bestimmen (glA *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. J 6 [10/2016]). Bestimmt er seine Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte, sind die Kosten für die Wege zum Vermietungsobjekt gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a in tatsächlicher Höhe als WK abziehbar.

Zu beachten ist, dass Abs. 3 auf Fahrtkosten, die zu den AHK eines Gebäudes gehören, nicht anwendbar ist. Vielmehr sind die Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe den AHK zuzurechnen (*Seitrich*, BB 1989, 2309; glA BFH v. 10.5.1995 – IX R 73/91, BStBl. II 1995, 713; krit. dazu *Drenseck*, FR 1995, 700). Im Übrigen sind selbst bei Unterhalt einer Tätigkeitsstätte Fahrtaufwendungen zwischen Verwalterbüro und den verschiedenen Mietobjekten oder zwischen unterschiedlichen Tätigkeitsstätten in tatsächlich entstandener Höhe abziehbar (BFH v. 23.7.1985 – IX R 47/81, BFH/NV 1986, 27; *Seitrich*, BB 1985, 91; *Seitrich*, BB 1986, 2309).

Abs. 1 Satz 3 Nr. 5: Eine erwerbsbezogen begründete dHf. bei Nicht-ArbN mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 erfordert, dass der Stpfl. außerhalb des Wohnorts zu Einkunftserzielungszwecken beschäftigt ist, am Beschäftigungsort wohnt und dort eine (erste) Tätigkeitsstätte (s.o.) unterhält oder besucht. Die Tatbestandsvoraussetzungen sind eng und dürften daher in der Praxis nur selten vorliegen. Wegen der Voraussetzungen der dHf. im Einzelnen s. Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (Anm. 489). Eine dHf. ist etwa anzunehmen, wenn der Stpfl. zur Betreuung seines Grundbesitzes oder zur Durchführung umfangreicher Renovierungsmaßnahmen am Belegenheitsort außerhalb des Wohnorts ein Büro, in dem er auch übernachtet, unterhält (*Seitrich*, BB 1986, 2309). Rechtsfolge der dHf. ist der Abzug notwendiger Mehraufwendungen. Dazu zählen neben den Kosten der Unterkunft vor allem Fahrtkosten (Erst- und Letztfahrt; Familienheimfahrten). Dabei unterliegen die Familienheimfahrten den Abzugsbeschränkungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 5 und 6. (zu Mehraufwendungen für die Verpflegung s.u.). Zu Einzelheiten s. Anm. 499 ff. Bei Herstellung bzw. Anschaffung eines Gebäudes sind allerdings die Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe den AHK zuzurechnen. Abs. 3 kommt auch insoweit nicht zur Anwendung (s.o.).

Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a: Übernachtet ein Stpfl. im Rahmen der Betreuung seines Grundbesitzes oder bei Durchführung von Renovierungsarbeiten, ohne dass die Voraussetzungen einer dHf. vorliegen, sind diese Kosten als WK unter den Voraussetzungen von Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a (ab VZ 2014) abziehbar.

Abs. 2 gilt ebenfalls entsprechend (s. zu Abs. 2 Anm. 539). Das bedeutet ua., dass behinderte Stpfl. die tatsächlich entstandenen Kosten für die Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte in Abzug bringen können (s. Abs. 2 Sätze 3 und 4).

Abs. 4a: Im Zusammenhang mit Reisen zum Vermietungsobjekt können – bei Auswärtstätigkeit – Mehraufwendungen für die Verpflegung nach den Regeln des Abs. 4a als WK in Abzug gebracht werden. Entsprechendes gilt im Fall einer dHf. (s. Abs. 4a Satz 12).

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Erste Tätigkeitsstätte

545 I. Begriffsbestimmung (Abs. 4 Satz 1)

Neuregelung: Abs. 4 wurde durch das UntStReiseKG v. 20.3.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) mW ab VZ 2014 neu in § 9 eingefügt (s. Anm. 441). Kernpunkt der Neuregelung des stl. Reisekostenrechts durch das UntStReiseKG ist die Ersetzung des bisherigen Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte durch den in Abs. 4 gesetzlich definierten Begriff der ersten Tätigkeitsstätte. Da nach der Neuregelung nicht die Regelmäßigkeit des Aufsuchens der Arbeitsstätte maßgeblich sein soll, sondern vorrangig die Festlegung durch den ArbG, wurde der Begriff „regelmäßige Arbeitsstätte“ durch „erste Tätigkeitsstätte“ ersetzt. Mit der Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte ist ein nur beschränkter WKAbzug (Ansatz der Entfernungspauschale, kein Mehraufwand für die Verpflegung, Übernachtungskosten im Rahmen einer dHf.) und die Erfassung eines geldwerten Vorteils bei der Nutzung eines Dienstwagens verbunden.

Der ArbN kann je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte haben (Abs. 4 Satz 5), ggf. aber auch keine erste, sondern nur eine auswärtige (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 2).

Ortsfeste betriebliche Einrichtung: Erste Tätigkeitsstätte kann – wie früher die regelmäßige Arbeitsstätte – nur die ortsfeste betriebliche Einrichtung sein. Fahrzeuge, Flugzeuge und Schiffe sind danach keine erste Tätigkeitsstätte (BFH v. 16.11.2005 – VI R 12/04, BStBl. II 2006, 267; BFH v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378; BFH v. 26.2.2014 – VI R 68/12, BFH/NV 2014, 1029; Flugzeug; BFH v. 6.2.2014 – VI R 34/13, BFH/NV 2014, 691; Fahrzeug; Nds. FG v. 2.7.2019 – 15 K 266/16, EFG 2019, 1537, Az. BFH VI R 27/19: Schiff). Keine erste Tätigkeitsstätte idS ist ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet ohne ortsfeste betriebliche Einrichtung (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 3, 40 ff.). Allerdings kann unter den Voraussetzungen von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 in diesen Fällen dennoch nur die Entfernungspauschale in Betracht kommen (s. Anm. 480 ff.).

Nach der erstmals zu Abs. 4 ergangenen, uE nicht überzeugenden Rspr. des BFH sind ortsfeste betriebliche Einrichtungen räumlich zusammengefasste Sachmittel, die der Tätigkeit des ArbG, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom ArbG bestimmten Dritten dienen und mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden. Vorstellbar ist laut BFH auch eine großräumige erste Tätigkeitsstätte. Sie ist anzunehmen, wenn eine Vielzahl solcher Mittel, die für sich betrachtet selbständige betriebliche Einrichtungen darstellen können, räumlich abgrenzbar in einem organisatorischen, technischen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit

des ArbG, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom ArbG bestimmten Dritten stehen (BFH v. 11.4.2019 – VI R 36/16, BStBl. II 2019, 543; Gesamthafenarbeiter; BFH v. 11.4.2019 – VI R 40/16, BStBl. II 2019, 546; BFH v. 11.4.2019 – VI R 17/17, BFH/NV 2019, 904; Flughafengebäude). Darüber hinaus soll auch ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet wie Werksanlage, Betriebsgebäude, Bahnhof oder Flughafen in Betracht kommen, sofern es sich dabei um eine Einrichtung des ArbG eines verbundenen Unternehmens oder eines vom ArbG bestimmten Dritten handelt (BFH v. 11.4.2019 – VI R 12/17, BStBl. II 2019, 551; FG Köln v. 11.7.2018 – 4 K 2812/17, EFG 2018, 1898, Az. BFH VI R 36/18: Betriebliches Schienennetz; zur Rspr. des BFH zum neuen Reisekostenrecht s. *Krüger*, DB 2019, 2143).

- ▶ **Betriebliche Einrichtung:** Es muss sich um eine betriebliche Einrichtung handeln, die die Voraussetzungen des § 12 Satz 1 AO erfüllt. Bauausführungen oder Montagen (§ 12 Satz 2 AO) fallen nicht darunter (BFH v. 11.7.2013 – VI R 62/12, BFH/NV 2014, 147). Das häusliche Arbeitszimmer des ArbN ist zwar keine betriebliche Einrichtung des ArbG oder eines verbundenen Unternehmens. Der ArbN kann jedoch ein vom ArbG bestimmter Dritter iSd. Satzes 1 sein, sodass uE das häusliche Arbeitszimmer erste Tätigkeitsstätte sein kann (aA BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 3; *Seifert*, DStZ 2013, 807; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 302; zur früheren Rechtslage s. BFH v. 19.8.1998 – XI R 90/96, BFH/NV 1999, 41, mwN zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6; BFH v. 12.12.1988 – VI R 139/84, BFH/NV 1988, 439, mwN; BFH v. 12.1.2006 – VI B 61/05, BFH/NV 2006, 739, mwN; BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354).

Im öffentlichen Dienst ist unter betrieblicher Einrichtung bzw. erster Tätigkeitsstätte die Dienststelle/Dienststätte im Sinne des öffentlichen Reisekosten-, Umzugskosten- und Trennungsgeldrechts zu verstehen, bei der der ArbN eingestellt oder zu der er versetzt, abgeordnet, zugeteilt, zugewiesen oder kommandiert worden ist (s. im Einzelnen BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 20).

Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten: Nach der bis VZ 2013 maßgeblichen Rechtslage musste es sich um eine betriebliche Einrichtung des ArbG handeln (BFH v. 10.7.2008 – VI R 21/07, BStBl. II 2009, 818; BFH v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822; BFH v. 17.6.2010 – VI R 35/08, BStBl. II 2010, 852; BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354; BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38; BFH v. 9.2.2012 – VI R 44/10, BStBl. II 2013, 234; BFH v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 925). Nach der Neuregelung werden nunmehr – offensichtlich als Ausnahmefälle (BTDrucks. 17/10774, 23) – Sachverhalte erfasst, in denen der ArbN statt beim eigenen ArbG in einer (ortsfesten) betrieblichen Einrichtung eines der in § 15 AktG genannten Unternehmen oder eines vom ArbG bestimmten Dritten tätig wird. Das bedeutet eine erhebliche, allein fiskalisch motivierte Gesetzesverschärfung (*Bergkemper*, FR 2013, 1017). Zu beachten ist, dass die Tätigkeit in einem verbundenen Unternehmen oder bei dem Dritten ebenfalls in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung stattfinden muss.

- ▶ **Betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers** ist dessen Betrieb, Zweigbetrieb oder BS; die Einrichtung muss im rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentum des ArbG stehen (FG Berlin-Brandenb. v. 9.4.2019 – 5 K 5269/17, EFG 2019, 1088, rkr.). Der Betriebshof eines Dritten oder die betriebliche Einrichtung eines Kunden

ist keine betriebliche Einrichtung des ArbG (BFH v. 10.7.2008 – VI R 21/07, BStBl. II 2009, 818; BFH v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822; BFH v. 13.6.2012 – VI R 47/11, BStBl. II 2013, 169; BFH v. 6.2.2014 – VI R 34/13, BFH/NV 2014, 691).

- ▶ *Betriebliche Einrichtung eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG)*: Ist der ArbN in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung eines verbundenen Unternehmens iSd. § 15 AktG tätig und dieser dauerhaft zugeordnet, ist dies seine erste Tätigkeitsstätte. Verbundene Unternehmen sind ua. Konzernunternehmen (§ 15 iVm. § 18 AktG; BFH v. 11.4.2019 – VI R 12/17, BStBl. II 2019, 551, zur Tochtergesellschaft einer Flughafengesellschaft). Danach kann etwa in den sog. Outsourcing-Fällen im Gegensatz zur früheren Rechtslage (s. BFH v. 9.2.2012 – VI R 22/10, BStBl. II 2012, 827) das ausgegliederte Unternehmen die erste Tätigkeitsstätte sein, sodass der ArbN insoweit nicht (mehr) auswärts tätig ist (BTDrucks. 17/10774, 23; Krüger in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 302).
- ▶ *Ein vom Arbeitgeber bestimmter Dritter*: Ist der ArbN in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung eines vom ArbG bestimmten Dritten tätig, kann es sich dabei ebenfalls um eine erste Tätigkeitsstätte handeln, wenn der ArbG dieser Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist (BFH v. 10.4.2019 – VI R 6/17, BStBl. II 2019, 539; Kreft, DB 2017, 155; Anm. 547). Fraglich ist, was Inhalt der Bestimmung des Dritten sein soll. Das Gesetz schweigt sich aus. Vermutlich soll lediglich zum Ausdruck gebracht werden, dass der ArbN beim Dritten auf Weisung des ArbG oder zumindest mit seiner Zustimmung dort tätig wird.

Dritter ist ua. und jedenfalls der Kunde des ArbG (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 4). Dies steht im Widerspruch zur bisherigen Rechtslage. Danach waren Leih-ArbN bzw. ArbN, die vorübergehend ausschließlich am Betriebssitz eines Kunden des ArbG tätig waren, auswärts tätig (BFH v. 9.2.2012 – VI R 22/10, BStBl. II 2012, 827, mwN).

Dauerhafte Zuordnung (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2): Eine erste Tätigkeitsstätte liegt nur vor, wenn der ArbN einer solchen Tätigkeitsstätte dauerhaft zugeordnet ist. Gemeint sein kann nur eine Zuordnung (auch) für stl. Zwecke. Ist das nicht der Fall, begründet er dort keine erste Tätigkeitsstätte. Die Frage der Zuordnung ist in Satz 2 im Einzelnen geregelt; Satz 3 bestimmt die typischen Fälle einer dauerhaften Zuordnung. Das Merkmal der „dauerhaften Zuordnung“ ist nicht nur bei einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des ArbG, sondern auch bei einer solchen eines verbundenen Unternehmens oder eines Dritten anzunehmen.

Die Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung etwa des ArbG muss auf Dauer und nicht nur vorübergehend sein. Dauerhafte Zuordnung idS ist im Regelfall als „dauerhaft angelegte berufliche Tätigkeit“ zu verstehen (BFH v. 8.8.2013 – VI R 59/12, BFH/NV 2014, 85; BFH v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BStBl. II 2014, 342, mwN). Dagegen liegt eine Auswärtstätigkeit vor; wenn der ArbN vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und seiner üblichen Tätigkeit beruflich tätig wird. Das gilt auch, wenn der ArbN seiner Berufstätigkeit vorübergehend längerfristig an einer anderen betrieblichen Einrichtung des ArbG nachgeht, denn eine vorübergehende Tätigkeit wird nicht durch bloßen Zeitablauf zur regelmäßigen Arbeitsstätte bzw. ersten Tätigkeitsstätte (BFH v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BFH/NV 2014, 220, mwN).

Für die Beurteilung, ob eine dauerhafte Zuordnung vorliegt, ist eine auf die Zukunft gerichtete Prognose (ex-ante-Betrachtung) maßgebend (BFH v. 9.2.2012 – VI R 22/10, BStBl. II 2012, 827; BFH v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BFH/NV 2014, 220; BFH v. 11.4.2019 – VI R 36/16, BStBl. II 2019, 543; BMF v. 30.9.2013 – IV C 5

- S 2353/13/10004, BStBl. I 2013, 1279, Rz. 14). So ist nach unbefristeter Versetzung von einer regelmäßigen Arbeitsstätte bzw. ersten Tätigkeitsstätte auszugehen (BFH v. 8.8.2013 – VI R 59/13, BFH/NV 2014, 85), bei wiederholter befristeter Zuweisung des ArbN an einen anderen Betriebsteil des ArbG dagegen nicht (BFH v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BFH/NV 2014, 220). Zu Dauerhaftigkeit der Zuordnung s. auch Satz 3 und im Einzelnen Anm. 547 (s. auch BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 13 ff.).

II. Zuordnung (Abs. 4 Satz 2)

546

Die in Satz 1 angesprochene Zuordnung wird in erster Linie durch die dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Fehlt es an einer solchen Festlegung bestimmt sich die erste Tätigkeitsstätte nach Satz 4.

Zuordnung – dieser Begriff taucht bereits in der Rspr. zur früheren Rechtslage auf (BFH v. 8.8.2013 – VI R 59/13, BFH/NV 2014, 85) – ist die Bestimmung bzw. Zuweisung einer betrieblichen Einrichtung, an der der ArbN seine eigentliche berufliche Tätigkeit ausüben hat (BFH v. 9.2.2012 – VI R 22/10, BStBl. II 2012, 827). Maßgeblich für die Zuordnung sind die dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen. Sie nimmt regelmäßig der ArbG vor. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Bestimmung dem Direktionsrecht des ArbG stl. Rechnung tragen (BTDrucks. 17/10774, 23). Aus dem Direktionsrecht ergibt sich, welche Arbeit der ArbN nach Zeit, Ort, Inhalt sowie Art und Weise zu leisten hat (*Thomas*, DStR 2014, 497; s. auch BFH v. 9.2.2012 – VI R 22/10, BStBl. II 2012, 827).

Die Zuordnungsentscheidung nach Satz 2 ist nicht verpflichtend, der ArbG hat lediglich die Möglichkeit dazu. Er kann darauf verzichten, eine erste Tätigkeitsstätte dienst- oder arbeitsrechtl. festzulegen oder ausdrücklich erklären, dass die organisatorische Zuordnung keine erste Tätigkeitsstätte begründen soll. In einem solchen Fall bestimmt sich die Prüfung nach den quantitativen Kriterien des Satzes 4. Entsprechendes gilt, wenn nach der Festlegung des ArbG Satz 4 zur Anwendung kommen soll (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 12). Wegen der Regelung in Satz 4 kommt einer dienstrechtl. Festlegung der Art, dass der ArbN keine erste Tätigkeitsstätte hat (Negativfeststellung), keine entscheidungserhebliche Bedeutung zu.

Was sich die Verfasser des Gesetzentwurfs zur Reform des Reisekostenrechts unter „dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen“ in stl. Hinsicht vorgestellt haben, ist nicht klar. Auch die Gesetzesmaterialien bleiben insoweit stumm. Jedenfalls sagen die arbeitsrechtl. Festlegungen zunächst nichts darüber aus, wie die Tätigkeitsstätte stl. zu bewerten ist (*Thomas*, DStR 2014, 497). Deshalb müssen die dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegungen, die sich vorrangig im Dienst- oder Arbeitsvertrag finden, ergänzend zum Ausdruck bringen, dass eine bestimmte Tätigkeitsstätte des ArbG (oder eines Dritten oder eines verbundenen Unternehmens) eine erste Tätigkeitsstätte des ArbN sein soll. Unter ausfüllenden Absprachen oder Weisungen sind uE entsprechende ergänzende Festlegungen des ArbG außerhalb eines Dienst- oder Arbeitsvertrags zu verstehen.

Der BFH hält demgegenüber eine solche ausdrückliche Festlegung bzw. Zuordnungsentscheidung des ArbG nicht für erforderlich. Nach seiner Meinung muss

die Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte nicht ausdrücklich erfolgen. Sie setzt auch nicht voraus, dass sich der ArbG der strechtl. Folgen dieser Entsch. bewusst ist. Wird der ArbN von seinem ArbG einer betrieblichen Einrichtung zugeordnet, weil er dort seine Arbeitsleistung erbringen soll, ist diese Zuordnung aufgrund der strechtl. Anknüpfung an das Dienst- oder Arbeitsrecht strechtl. maßgebend. Deshalb bedarf es – so der BBFH – neben der arbeitsrechtl. Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung keiner gesonderten Zuweisung zu einer ersten Tätigkeitsstätte für estrechtl. Zwecke. Dabei muss die arbeitsrechtl. Zuordnungsentscheidung des ArbG als solche für ihre stl. Wirksamkeit nicht einmal dokumentiert werden. Nach Ansicht des BFH entspricht es regelmäßig der Lebenswirklichkeit, dass der ArbN der betrieblichen Einrichtung des ArbG zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig wird oder werden soll (BFH v. 11.4.2019 – VI R 36/16, BStBl. II 2019, 543; BFH v. 11.4.2019 – VI R 27/17, BStBl. II 2019, 536; BFH v. 11.4.2019 – VI R 40/16, BStBl. II 2019, 646; BFH v. 11.4.2019 – VI R 12/17, BStBl. II 2019, 551; BFH v. 11.4.2019 – VI R 17/17, BFH/NV 2019, 904; zur weitgehend deckungsgleichen Ansicht der FinVerw. s. BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 10 ff.).

Umfang der beruflichen Tätigkeit: Für die Zuordnung des ArbN zu einer ersten Tätigkeitsstätte durch den ArbG kommt es nach dem Willen des Gesetzgebers nicht auf den Umfang der beruflichen Tätigkeit an diesem Ort an. Die Zuordnungsentscheidung ist auch dann zu beachten, wenn der ArbN an diesem Ort nur in geringem Umfang tätig wird. Auch ist nicht entscheidend, ob an dieser Tätigkeitsstätte der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit des ArbN liegt. Die frühere Rspr. des BFH, die darauf abstellte, ob der zu beurteilenden Arbeitsstätte eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber weiteren Tätigkeitsorten beizumessen war (BFH v. 9.6.2011 – VI R 36/10, BStBl. II 2012, 36; BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38; BFH v. 6.2.2014 – VI R 34/13, BFH/NV 2014, 691), ist nach Meinung des BFH und des BMF damit ab VZ 2014 gegenstandslos (BFH v. 11.4.2019 – VI R 36/16, BStBl. II 2019, 543; BFH v. 11.4.2019 – VI R 27/17, BStBl. II 2019, 536; BFH v. 11.4.2019 – VI R 40/16, BStBl. II 2019, 646; BFH v. 11.4.2019 – VI R 12/17, BStBl. II 2019, 551; BFH v. 11.4.2019 – VI R 17/17, BFH/NV 2019, 904; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 6 ff., uE fraglich; s. Anm. 547). Im Einzelnen soll die dienst- bzw. arbeitsrechtl. Zuordnungsentscheidung des ArbG auch dann maßgeblich sein, wenn der ArbN an dem betreffenden Tätigkeitsort zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten ausübt, die er arbeitsrechtl. schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören (sog. Vorrang des Dienst- oder Arbeitsrechts; FG Berlin-Brandenb. v. 23.5.2019 – 4 K 4259/17, EFG 2019, 1442, rkr.). Anders ist die Situation im Fall der Anwendung des Satzes 4 (s. Anm. 548). Da hier quantitative Kriterien maßgeblich sind, muss der ArbG eine Zuordnungsentscheidung nur treffen, wenn er die erste Tätigkeitsstätte abweichend von quantitativen Zuordnungskriterien festlegen will (BMF v. 30.9.2013 – IV C 5 - S 2353/13/10004, BStBl. I 2013, 1279, Rz. 12). Zum Tätigwerden s. auch Anm. 547.

Zuordnung bei mehreren Tätigkeitsstätten: Ein ArbN kann höchstens eine erste Tätigkeitsstätte haben (Abs. 4 Satz 5; s. Anm. 549). Soll der ArbN an mehreren Tätigkeitsstätten tätig werden und ist er einer bestimmten Tätigkeitsstätte dienst- oder arbeitsrechtl. dauerhaft zugeordnet, soll es unerheblich sein, in welchem Umfang er seine berufliche Tätigkeit an dieser oder an den anderen Tätigkeitsstätten ausüben soll. Auch auf die Regelmäßigkeit des Aufsuchens dieser Tätigkeitsstätten soll es dann nicht ankommen (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 7).

§ 42 AO: Da für die Zuordnungsentscheidung quantitative Kriterien keine Rolle spielen (müssen), kann der ArbG eine für den ArbN günstige Weisung treffen, ohne selbst finanzielle Nachteile befürchten zu müssen. Er kann sich bei entsprechender Gestaltung sogar die Erstattung von Reisekosten sparen (s. im Einzelnen *Paintner*, DStR 2013, 217). Ein Gestaltungsmissbrauch ist uE nicht zu besorgen, weil der Gesetzgeber gerade bewusst auf die Kriterien Qualität und Quantität verzichtet und allein auf die einschränkungslose Festlegung des ArbG setzt. Der Hinweis des BMF auf § 42 AO in Fällen von GesGf., ArbN-Ehegatten und Familienangehörigen (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 29) ist ein Akt der Hilfslosigkeit und kann dazu führen, die Streitanzahl zu erhöhen. Der ArbG ist bei seiner Zuordnungsentscheidung frei. Dies ist der ausdrückliche Wille des Gesetzgebers. Dementsprechend hat er auch davon abgesehen, Entscheidungskriterien vorzugeben.

Stellungnahme: Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte allein nach dem Direktionsrecht des ArbG ohne Berücksichtigung der Qualität und des Umfangs der Tätigkeit, die der ArbN an der bestimmten Tätigkeitsstätte ausübt, lässt dogmatische Erwägungen völlig außer Acht und widerspricht dem objektiven Nettoprinzip zumindest in den Fällen, in denen der ArbN an dem festgelegten Ort regelmäßig nur vorübergehend tätig wird. Der ArbN hat in einem solchen Fall nicht die Möglichkeit, seine Wegekosten gering zu halten. Eine Beschränkung des Abzugs von Fahrtkosten ist deshalb nicht gerechtfertigt (stRspr. des BFH: s. etwa BFH v. 8.8.2013 – VI R 59/12, BFH/NV 2014, 85, mwN; *Bergkemper*, FR 2013, 1017; *Wirfler*, DStR 2013, 2660). Die Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung setzt uE voraus, dass der ArbN dort mehr als nur in geringem Umfang tätig wird. Voraussetzung ist vielmehr, dass er dort seine eigentliche berufliche Tätigkeit ausübt.

III. Dauerhafte Zuordnung (Abs. 4 Satz 3)

547

Typisierung: Der ArbN muss in der ihm vom ArbG zugewiesenen betrieblichen Einrichtung tätig werden. Die Zuordnung durch den ArbG zu einer solchen Tätigkeitsstätte muss auf Dauer angelegt sein. In Satz 3 werden im Interesse der Rechtsklarheit die typischen Fälle einer dauerhaften Zuordnung ausdrücklich genannt (BTDrucks. 17/10774, 23). Hierzu zählen die unbefristete Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung (zur Rechtslage bis VZ 2013 s. BFH v. 8.8.2013 – VI R 59/12, BFH/NV 2014, 85), die Zuordnung für die Dauer des gesamten Dienstverhältnisses und die Zuordnung über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten. Zwar hängt nach dem Wortlaut die Dauerhaftigkeit nur „insbesondere“ von den genannten Kriterien ab, was darauf hindeuten könnte, dass auch andere maßgebend sein könnten. Es gibt jedoch keine Hinweise auf solche weiteren Zusatzkriterien (*Thomas*, DStR 2014, 498).

Für die Beurteilung, ob eine dauerhafte Zuordnung vorliegt, ist eine auf die Zukunft gerichtete, prognostische Beurteilung (sog. ex-ante-Betrachtung) maßgeblich. Die Änderung einer Zuordnung durch den ArbG ist danach nur mW für die Zukunft zu berücksichtigen (s. Anm. 546).

An einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden: Der ArbN muss nach der Zuordnungsentscheidung des ArbG (Satz 2) dauerhaft an einer ersten Tätigkeitsstätte iSd. Satzes 1 tätig werden. Tätigkeitsstätten in diesem Sinne sind nicht nur betriebliche Einrichtungen des ArbG, sondern können auch solche Dritter sein

(s. Anm. 545), sodass von der Regelung insbes. die sog. Entsendungsfälle betroffen sind (BMF v. 30.9.2013 – IV C 5 - S 2353/13/10004, BStBl. I 2013, 1279, Rz. 13 ff.; *Wirfler*, DStR 2013, 2660; *Seifert*, DStR 2013, 807). Eine dauerhafte Zuordnung ist danach auch dann gegeben, wenn das Dienstverhältnis auf einen anderen ArbG ausgelagert wird und der ArbN für die gesamte Dauer des neuen Beschäftigungsverhältnisses oder länger als 48 Monate weiterhin an seiner früheren Tätigkeitsstätte des bisherigen ArbG tätig werden soll (sog. Outsourcing; gegen BFH v. 9.2.2012 – VI R 22/10, BStBl. II 2012, 827; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 19). Nach Ansicht des BFH schließt auch das Vorliegen eines befristeten Leiharbeitsverhältnisses die Annahme einer dauerhaften Zuordnung grds. nicht aus (BFH v. 10.4.2019 – VI R 6/17, BStBl. II 2019, 539; glA BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 19; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 203; uE fraglich; s. auch *Kreft*, DB 2017, 155). Soll der ArbN dauerhaft an einer betrieblichen Einrichtung des Kunden des ArbG tätig werden, ist ebenfalls von einer ersten Tätigkeitsstätte auszugehen (gegen BFH v. 13.6.2012 – VI R 47/11, BStBl. II 2013, 169, mwN; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 19).

Tätigwerden: Die wirksame dauerhafte Zuordnung durch den ArbG beinhaltet, dass der ArbN am Ort der Zuordnung auch tatsächlich tätig wird. Nach Verwaltungsauffassung kommt es auf die Qualität der in der betrieblichen Einrichtung zu verrichtenden Tätigkeit nicht an (gegen BFH v. 9.6.2011 – VI R 36/10, BStBl. II 2012, 36; BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38). Was den Umfang der Tätigkeit angeht, sollen Arbeiten in ganz geringem Umfang, wie Hilfs- und Nebentätigkeiten (Auftragsbestätigung, Stundenzettel, Krank- und Urlaubsmeldung abgeben) bereits ausreichen (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 6–8; s. aber Anm. 546). Dem hat sich der BFH uE zu Unrecht angeschlossen (s. Anm. 546). Die Berufsgruppen der Busfahrer, Postzusteller, Zugführer, Müllwagenfahrer und das Flugpersonal sind uE davon nicht betroffen, denn es kommt darauf an, dass die ArbN entsprechend ihrer Funktion tätig werden. Der Begriff des Tätigwerdens beinhaltet uE ein qualitatives Merkmal. So wird bspw. ein Lkw-Fahrer nur als Fahrer tätig. Die arbeitsrechtl. Zuordnung eines Orts, an dem der Fahrer nur vorbereitende Tätigkeiten ausübt, wäre unbeachtlich, da es sich dabei um keine Fahrtätigkeit handelt (s. aber Satz 3 Nr. 4a Satz 3; Anm. 480 ff.).

Unbefristete Zuordnung: Bei einer unbefristeten Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung des ArbG, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom ArbG bestimmten Dritten (s. Abs. 4 Satz 1) ist stets von einer dauerhaften Zuordnung auszugehen. Eine Zuordnung ist laut BFH unbefristet, wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte aus maßgeblicher Sicht ex ante nicht kalendermäßig bestimmt ist und sich auch nicht aus Art, Zweck und Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt (BFH v. 11.4.2019 – VI R 36/16, BStBl. II 2019, 543; BFH v. 11.4.2019 – VI R 40/16, BStBl. II 2019, 546; BFH v. 11.4.2019 – VI R 12/17, BStBl. II 2019, 551; BFH v. 10.4.2019 – VI R 6/17, BStBl. II 2019, 539; BFH v. 11.4.2019 – VI R 27/17, BStBl. II 2019, 536; FG Nürnberg v. 3.5.2018 – 6 K 1033/17, EFG 2019, 1576, Az. BFH VI R 10/19: Hinweis auf Versetzungsmöglichkeit ist unschädlich; FG Münster v. 25.3.2019 – 1 K 447/16 E, juris, rkr.). Danach ist wohl auch bei Zuordnungen, die „bis auf Weiteres“ erfolgen, von einer unbefristeten und damit dauerhaften Zuordnung auszugehen (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 13; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 303). Dem kann nicht gefolgt werden. „Bis auf Weiteres“ ist nicht dauerhaft.

Erfolgt die Zuordnung nur befristet, ist sie nicht dauerhaft (s. BFH v. 8.8.2013 – VI R 72/12, BStBl. II 2014, 68, zu einer Abordnung bzw. Versetzung für drei Jahre; BFH v. 8.8.2013 – VI R 27/12, BFH/NV 2014, 308; BFH v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BStBl. II 2014, 342). Anders ist es aber, wenn die Befristung einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten umfasst. Im Rahmen eines befristeten Arbeitsverhältnisses kommt eine unbefristete Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte nicht in Betracht (BFH v. 10.4.2019 – VI R 6/17, BStBl. II 2019, 539, betr. ArbN-Überlassung). Maßgeblich ist das einzelne Arbeitsverhältnis (BFH v. 11.4.2019 – VI R 36/16, BStBl. II 2019, 543).

Dauer des Dienstverhältnisses: Erfolgt eine Zuordnung nur für die Dauer des jeweiligen Dienstverhältnisses, so ist diese Zuordnung immer dauerhaft, also auch dann, wenn sie weniger als 48 Monate umfasst. Dabei kommt es nicht darauf an, ob das Dienstverhältnis befristet oder unbefristet ist (BMF v. 30.9.2013 – IV C 5 - S 2353/13/1004, BStBl. I 2013, 1279 Rz. 13). Bei einer sog. Kettenabordnung ist keine dauerhafte Zuordnung gegeben, wenn die einzelne Abordnung jeweils einen Zeitraum von weniger als 48 Monaten umfasst (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 18; *Wirfler*, DStR 2013, 2660).

Zeitraum von 48 Monaten: Dauerhaft ist eine Zuordnung auch, wenn der ArbG den ArbN einer Tätigkeitsstätte iSd. Satzes 1 prognostisch von vornherein länger als 48 Monate zuordnet. Wird eine auf weniger als 48 Monate geplante Tätigkeit des ArbN verlängert, kommt es darauf an, ob dieser vom Zeitpunkt der Verlängerung an noch mehr als 48 Monate an der Tätigkeitsstätte eingesetzt werden soll (*Seifert*, DStZ 2013, 807, mit Beispielen). Weichen die tatsächlichen Verhältnisse wegen unvorhergesehener Ereignisse von der Prognose der dauerhaften Zuordnung ab, soll die zuvor getroffene Prognoseentscheidung für die Vergangenheit bezüglich des Vorliegens der ersten Tätigkeitsstätte maßgebend sein (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 16; s. auch Rz. 24 zur Anwendung der 48-Monatsfrist im Zusammenhang mit der Prüfung der dauerhaften Zuordnung ab 1.1.2014).

Öffentlicher Dienst: Zur strechtl. Beurteilung der dauerhaften Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte im öffentlichen Dienst s. BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 20.

Grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung: Siehe BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 21 ff.; s. auch *Seifert*, DStZ 2013, 807; *Niermann*, DB 2014, 2793 (s. auch Nds. FG v. 19.4.2018 – 5 K 262/16, EFG 2019, 36, Az. BFH VI R 21/18, betr. Entsendung ins Ausland und Unterstellung unter das Direktionsrecht des ausländ. Unternehmens bei Suspensierung des Arbeitsvertrags mit dem Mutterunternehmen).

IV. Dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung fehlt (Abs. 4 Satz 4) 548

Fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung des ArbN zu einer betrieblichen Einrichtung durch dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegung oder ist die getroffene Festlegung nicht eindeutig, bestimmt sich die erste Tätigkeitsstätte etwa iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 nicht nach Satz 1–3, sondern nach Satz 4. Erste Tätigkeitsstätte ist danach die betriebliche Einrichtung, an der der ArbN dauerhaft typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

Fehlen einer dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegung: Die Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung gem. Satz 1 ist in Satz 2 geregelt. Danach wird die Zuordnung durch die dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt (s. Anm. 546). Hat der ArbG von einer solchen Bestimmung abgesehen, kommt Satz 4 zur Anwendung. Das ist insbes. der Fall, wenn der ArbG ausdrücklich auf eine Zuordnung verzichtet hat oder ausdrücklich erklärt, dass einer organisatorischen Zuordnung keine (stl.) Bedeutung zukommen soll.

Nicht eindeutig: Abs. 4 Satz 4 kommt auch dann zur Anwendung, wenn die Festlegung durch den ArbG nicht eindeutig, dh. nicht zweifelsfrei ist (zum Inhalt der Entsch. s. Anm. 546). Zweifel entstehen vor allem dann, wenn der ArbG die Zuordnungsentscheidung nicht dokumentiert hat, wozu er auch nicht verpflichtet ist. Insbesondere durch Regelungen im Arbeitsvertrag und in dienstrechtl. Verfügungen kann die Zuordnungsentscheidung nachgewiesen werden. Einsatzpläne, Reise-richtlinien und Reisekostenabrechnungen sind eher Indizien für eine dienst- oder arbeitsrechtl. Zuordnungsentscheidung (s. im Einzelnen BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 10, 11).

Betriebliche Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte: Erste Tätigkeitsstätte ist die betriebliche Einrichtung, an der der ArbN dauerhaft typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Fraglich ist, um wessen betriebliche Einrichtung es sich handeln muss. Auch ist unklar, ob sie ortsfest sein muss. Eine Übernahme der in Satz 1 genannten Merkmale und Voraussetzungen kommt nicht ohne Weiteres in Betracht, denn die beziehen sich nur auf den Fall der Zuordnungsentscheidung durch den ArbG. Davon zu trennen ist die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte bei Fehlen einer Zuordnungsentscheidung in Satz 4. Für die unterschiedlichen Konstellationen gelten unterschiedliche Voraussetzungen.

Für die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte bei Fehlen der Zuordnungsentscheidung durch den ArbG gelten uE die von der Rspr. entwickelten und am objektiven Nettoprinzip ausgerichteten Grundsätze weiter, soweit nicht in Satz 4 ausdrücklich anderes bestimmt ist. Danach muss es sich bei der ersten Tätigkeitsstätte wie zuvor bei der regelmäßigen Arbeitsstätte um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des ArbG handeln, an der der ArbN nicht nur vorübergehend, sondern dauerhaft tätig wird (s. etwa BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34; BFH v. 9.6.2011 – VI R 36/10, BStBl. II 2012, 36; BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38; BFH v. 8.8.2013 – VI R 59/12, BFH/NV 2014, 85, mwN). Bei einer nur vorübergehenden Tätigkeit (s. BFH v. 8.8.2013 – VI R 72/12, BStBl. II 2014, 68; BFH v. 8.8.2013 – VI R 27/12, BFH/NV 2014, 308; BFH v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BStBl. II 2014, 342) oder bei einer Tätigkeit in der betrieblichen Einrichtung eines verbundenen Unternehmens bzw. eines Dritten (zB Kunde) ist von einer Auswärtstätigkeit auszugehen.

Tätigwerden: Anders als im Fall der Zuordnungsentscheidung durch den ArbG (Abs. 4 Sätze 1–3) kommt es im Rahmen des Satzes 4 auf den Umfang der an der betrieblichen Einrichtung zu leistenden Tätigkeit an. Das ist anzunehmen, wenn der ArbN dort dauerhaft typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Das bloße Aufsuchen der betrieblichen Einrichtung des ArbG reicht nicht. Vielmehr muss der ArbN dort seine eigentliche berufliche Tä-

tigkeit ausüben (BTDrucks. 17/10774, 24; BMF v. 30.9.2013 – IV C 5 - S 2353/13/10004, BStBl. I 2013, 1279, Rz. 26).

Damit knüpft die Neuregelung – allerdings in typisierter Form – an die Rspr. zur früheren Rechtslage an. Danach genügt für die Bejahung einer regelmäßigen Arbeitsstätte nicht, dass der ArbN einer ortsfesten dauerhaften betrieblichen Einrichtung des ArbG zugeordnet ist und sie fortdauernd und immer wieder aufsucht. Erforderlich ist vielmehr zusätzlich, dass es sich dabei um den ortsgebundenen Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des ArbN handelt. Hieran fehlt es insbes., wenn der ArbN zwar täglich zu Arbeitsbeginn den Firmensitz des ArbG aufsucht, etwa um Unterlagen abzugeben oder Anweisungen entgegenzunehmen, sich dann aber für die Ausübung seiner eigentlichen Tätigkeit nach auswärts begibt (BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34; BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38). Der ArbN muss dort seine eigentliche Tätigkeit ausüben bzw. schwerpunktmäßig tätig werden. So hat ein Kundendienstmonteur, der den Betrieb des ArbG nur aufsucht, um das Firmenfahrzeug samt Material zu übernehmen, die Auftragsbestätigung in Empfang zu nehmen und die Stundenzettel vom Vortag abzugeben, keine erste Tätigkeitsstätte.

Typischerweise arbeitstäglich (Abs. 4 Satz 4 Nr. 1): Ist der ArbN an mehreren betrieblichen Einrichtungen des ArbG tätig, ist die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte von besonderer Bedeutung. Nach der früheren Rechtslage waren die Umstände des Einzelfalls zu würdigen und maßgeblich (BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38). Satz 4 gibt nunmehr eine Typisierung vor. Soll der ArbN „typischerweise“ täglich an einer betrieblichen Einrichtung des ArbG seiner eigentlichen Arbeit nachgehen, ist dies die erste Tätigkeitsstätte. Das gilt auch, wenn das Berufsbild eine Tätigkeit außerhalb des Betriebs erfordert, diese aber nicht die wesentliche Tätigkeit darstellt (BFH v. 7.6.2002 – VI R 53/01, BStBl. II 2002, 878; BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34).

Zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit (Nr. 2): Die betriebliche Einrichtung des ArbG ist auch dann die erste Tätigkeitsstätte, wenn der ArbN dort zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll (zu Beispielfällen s. BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 25 ff.; Seifert, DStZ 2013, 807). Diese Regelung erinnert an die frühere Verwaltungsauffassung (s. R 37 Abs. 2 LStR 2002).

Tätig werden soll: Die in Satz 4 genannten quantitativen bzw. zeitlichen Kriterien sind anhand einer Prognose zu beurteilen. Bei der zu Beginn des Dienstverhältnisses zu treffenden Prognoseentscheidung soll es auch dann verbleiben, wenn die tatsächlichen Verhältnisse durch unvorhersehbare Ereignisse (zB Krankheit) hiervon abweichen. Erst bei Änderung der Verhältnisse ist eine neue Beurteilung vonnöten (BTDrucks. 17/10774, 24; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 27). Der ArbN muss dauerhaft tätig werden. Zum Merkmal „dauerhaft“ s. Anm. 545.

V. Höchstens eine erste Tätigkeitsstätte (Abs. 4 Satz 5)

549

Abs. 4 Satz 5 bestimmt, dass ein ArbN je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte haben kann. Dies entspricht der früheren Rechtslage (BFH v. 9.6.2011 – VI R 36/10, BStBl. II 2012, 36). Erfüllen mehrere Tätigkeitsstätten in einem

Dienstverhältnis die Voraussetzungen einer ersten Tätigkeitsstätte, kommt Satz 6 bzw. Satz 7 zur Anwendung. Ein ArbN mit mehreren Dienstverhältnissen kann dagegen auch mehrere erste Tätigkeitsstätten haben.

Satz 5 hat uE nur Bedeutung in den Fällen des Satzes 4, also dort, wo zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte quantitative Kriterien maßgeblich sind.

550 VI. Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber (Abs. 4 Satz 6)

Mehrere Tätigkeitsstätten: Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1–4 für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist also der ArbN an mehreren betrieblichen Einrichtungen des ArbG schwerpunktmäßig tätig, kann der ArbG die erste Tätigkeitsstätte bestimmen. Diese Bestimmung durch den ArbG ist gegenüber der Regelung nach Satz 7 vorrangig.

Die Vorschrift ist in ihrem ersten Teil unverständlich bzw. unglücklich formuliert. Gemeint ist der Fall, dass mehrere Tätigkeitsstätten die quantitativen Kriterien für die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte gem. Satz 4 erfüllen (s. auch BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 30). In den Fällen der Sätze 1–3 bestimmt sich die erste Tätigkeitsstätte allein nach der Zuordnungsentscheidung des ArbG. So gesehen kommt nur eine erste Tätigkeitsstätte in Betracht. Der Hinweis auf die „Sätze 1 bis 4“ geht daher fehl, soweit es um die Sätze 1 bis 3 geht.

Bestimmung des Arbeitgebers: Kommen mehrere Tätigkeitsstätten unter den Voraussetzungen des Satzes 4 in Betracht, kann der ArbG eine davon zur ersten Tätigkeitsstätte bestimmen. Satz 6 nennt keine Kriterien, an denen der ArbG seine Entsch. auszurichten hat. Offensichtlich ist die Entsch. in sein freies Ermessen gestellt. Er kann daher, ohne Nachteile zu befürchten, auch eine für den ArbN stl. ungünstige Weisung treffen. Dieser kann sich dagegen ggf. allenfalls arbeitsrechtl. zur Wehr setzen.

Zwar muss es sich bei der vom ArbG kraft seines Direktionsrechts zu bestimmen ersten Tätigkeitsstätte nicht um eine solche handeln, an der der ArbN den zeitlich überwiegenden oder qualitativ bedeutsameren Teil seiner Tätigkeit ausüben soll (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 30). Der ArbN muss an dieser Tätigkeitsstätte jedoch zumindest auch seiner eigentlichen beruflichen Tätigkeit nachgehen (s. Anm. 548). Nur in diesem Fall sind FinVerw. und FG daran gebunden. Die Entsch. ist deshalb in vollem Umfang überprüfbar. Erfüllt bei mehreren Tätigkeitsstätten nur eine die Voraussetzungen des Satzes 4, ist diese trotz gegenteiliger Bestimmung des ArbG die erste Tätigkeitsstätte.

► „Bestimmen“ bedeutet so viel wie entscheiden oder festlegen. Die Bestimmung muss eindeutig sein (s. Satz 7) und zum Ausdruck bringen, welche von mehreren Tätigkeitsstätten, die die Voraussetzungen des Satzes 4 erfüllen, die erste Tätigkeitsstätte sein soll (Regelungen im Arbeitsvertrag; im Tarifvertrag; Protokollnotiz; ausdrückliche dienstrechtl. Verfügung). Es fehlt uE an der Eindeutigkeit, wenn sich die Entsch. des ArbG nur aus Indizien herleiten lässt (Reisekostenabrechnung oder Besteuerung eines geldwerten Vorteils für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bei Dienstwagengestellung).

Entfernungspauschale bei mehreren Tätigkeitsstätten: Fahrt der ArbN, wenn er an mehreren Tätigkeitsstätten zum Einsatz kommt, diese nacheinander an, so ist wie folgt zu verfahren: Halbe Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) für den Weg von der Wohnung zur Tätigkeitsstätte 1, tatsächliche Fahrtkosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a) für den Weg von der Tätigkeitsstätte 1 zur Tätigkeitsstätte 2 und halbe Entfernungspauschale von der Tätigkeitsstätte 2 zur Wohnung zurück (glA Krüger in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 304; s. auch Anm. 454).

Einstweilen frei.

551–560

VII. Bestimmung fehlt oder ist nicht eindeutig (Abs. 4 Satz 7)

561

Macht der ArbG von seinem Bestimmungsrecht nach Satz 6 keinen Gebrauch oder ist die Bestimmung nicht eindeutig, ist die der Wohnung des ArbN örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte. Die Fahrten zu weiter entfernt liegenden Tätigkeitsstätten werden in diesem Fall als Auswärtstätigkeit qualifiziert (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 31).

VIII. Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte (Abs. 4 Satz 8)

562

Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte (Abs. 4 Satz 8 Halbs. 1): Erste Tätigkeitsstätte ist auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zweck eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird. Ein Stpfl., der diese Voraussetzungen erfüllt, soll – so die Intention des Gesetzgebers – die Kosten für die Wege von seiner Wohnung zur Bildungseinrichtung entsprechend Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 nur beschränkt als WK in Abzug bringen können. Die Regelung richtet sich gegen die frühere gegenteilige Rspr. des BFH. Danach handelt es sich bei einer vollzeitig besuchten Bildungseinrichtung nicht um eine regelmäßige Arbeitsstätte iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF (BFH v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236; BFH v. 9.2.2012 – VI R 44/10, BStBl. II 2013, 234, mit Anm. Bergkemper, FR 2012, 416; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 32).

Die Vorschrift ist uE in besonderer Weise rechtsdogmatisch und auch verfassungsrechtl. problematisch (s. BFH v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236; Bergkemper, FR 2013, 1017; glA Krüger in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 305; aA FG Sachsen v. 13.12.2017 – 5 K 133/17, EFG 2018, 363, rkr.: verfassungsgemäß). So muss nach dem Wortlaut und der Systematik die „betriebliche“ Einrichtung nicht ortsfest sein. Auch muss es sich bei der „Tätigkeit“ des Studenten offensichtlich nicht um eine dauerhafte handeln, sodass selbst bei einem Kurzstudium oder einem Lehrgang die Vorschrift zur Anwendung kommen soll (FG Nürnberg v. 9.5.2018 – 5 K 167/17, EFG 2018, 1262, Az. BFH VI R 24/18). Auf die Dauer der Bildungsmaßnahme soll es nicht ankommen (Krüger in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 305).

Von einer Vergleichbarkeit mit einem ArbN (so BTDrucks. 17/10774, 24) kann keine Rede sein. Zudem ist fraglich, ob der erhoffte Effekt der Vorschrift überhaupt erreicht werden kann, denn Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 betrifft ausdrücklich nur Aufwendungen des „Arbeitnehmers“. Studenten sind keine ArbN. Allerdings hat

der Gesetzgeber durch Halbs. 2, der durch das zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und der Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (KroatienAnpG, BGBl. I 2014, 1266; s. Anm. 4) in die Vorschrift eingefügt worden ist, klarstellen wollen, dass die Regelungen des Satz 3 Nr. 4 und 5 auch für Studenten gelten sollen (BTDrucks. 18/1529, 51).

- ▶ *Als erste Tätigkeitsstätte gilt auch:* Die Bildungseinrichtung wird als erste Tätigkeitsstätte fingiert. Es handelt sich neben den in den Sätzen 1–3 und 4–7 definierten ersten Tätigkeitsstätten um eine weitere erste Tätigkeitsstätte eigener Art. Sie ist allerdings im Unterschied zu den beiden anderen nicht näher definiert. Voraussetzung ist lediglich, dass sie außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudium oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird.
- ▶ *Bildungseinrichtung* ist jede Anstalt oder jeder Ort, an dem Wissen oder Bildung vermittelt wird, vorzugsweise im Rahmen der Berufsaus- und Weiterbildung. Dazu zählen vor allem Schulen, Hochschulen und jede sonstige Art von außerbetrieblicher Aus- und Fortbildungsstätte.
- ▶ *Außerhalb eines Dienstverhältnisses:* Siehe Abs. 6 und Anm. 612. Ein Studium oder eine Bildungsmaßnahme findet insbes. dann außerhalb eines Dienstverhältnisses statt, wenn diese nicht Gegenstand des Dienstverhältnisses ist oder ohne arbeitsvertragliche Verpflichtung absolviert wird und die Beschäftigung lediglich das Studium oder die Beschäftigung ermöglicht (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 32).
- ▶ *Zum Zweck eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufsuchen:* Der Stpfl. muss die Bildungseinrichtung zum Zweck des Studiums bzw. einer sonstigen Bildungsmaßnahme „aufsuchen“. Der Begriff erklärt sich vermutlich aus dem Gegensatz zum „Tätigwerden“ eines ArbN (so Abs. 4 Sätze 3 und 4), was bedeuten würde, dass die Regelungen zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte in Abs. 4 keine Bedeutung haben sollen. Unseres Erachtens kommt es allein darauf an, dass der Stpfl. sich zur Bildungseinrichtung begibt, um dort zu studieren. Das ist anzunehmen, wenn er dort eingeschrieben bzw. registriert ist. Kritisch wird es, wenn der Stpfl. vorübergehend – etwa im Rahmen eines Auslandssemesters – an einer zweiten (ausländ.) Hochschule eingeschrieben ist. In diesem Fall „gilt“ uE die ausländ. Hochschule als erste Tätigkeitsstätte, auch wenn die Einschreibung an der deutschen Hochschule fortbesteht. Während des Aufenthalts im Ausland sucht der Stpfl. die deutsche Hochschule nicht mehr auf (so zu Recht FG Münster v. 24.1.2018 – 7 K 1007/17 E,F, EFG 2018, 549, Az. BFH VI R 3/18).

Ein Vollzeitstudium oder eine vollzeitige Bildungsmaßnahme soll vorliegen, wenn der Stpfl. neben dem Studium bzw. der sonstigen Bildungsmaßnahme keiner Erwerbstätigkeit nachgeht oder während der gesamten Dauer des Studiums oder der Bildungsmaßnahme eine Erwerbstätigkeit mit durchschnittlich bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit oder in Form eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses iSd. §§ 8 und 8a SGB IV ausübt (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2352/14/1002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 33).

Entsprechende Anwendung (Abs. 4 Satz 8 Halbs. 2): Die Regelungen für ArbN nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 sowie Abs. 4a, also die Bestimmungen über Entfernungspauschale, dHf. und Verpflegungsmehraufwendungen sind entsprechend anzuwenden (zur entsprechenden Gesetzesanwendung allg. s. Anm. 543). Das be-

deutet, dass sich – im Gegensatz zur früheren Rechtslage – der Abzug von Aufwendungen eines Schülers/Studenten für die Wege zur Ausbildungsstätte nach den Regeln des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 bestimmt (Entfernungspauschale). Sonstige Fahrt- und Mobilitätskosten, die im Zusammenhang mit der beruflichen Bildungsmaßnahme anfallen (etwa im Rahmen einer „Auswärtstätigkeit“), sind weiterhin gem. Abs. 1 Satz 1 als WK in tatsächlicher Höhe abziehbar.

Kosten der Unterkunft im Zusammenhang mit einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme können – entgegen der früheren Rechtslage (s. Anm. 495) – entsprechend den Regeln über eine dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5) in Abzug gebracht werden. Das setzt allerdings voraus, dass der Stpfl. außerhalb des Studienorts über einen eigenen Hausstand verfügt (s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 2 ff., s. Anm. 497).

Der entsprechenden Anwendung der Regelungen über Verpflegungsmehraufwendungen (Abs. 4a) dürfte im Rahmen einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme keine große Bedeutung zukommen. Vorstellbar sind die Berücksichtigung von Verpflegungspauschalen bei auswärtiger „beruflicher Tätigkeit“ (Abs. 4a Satz 2, Anm. 565) und bei dHf. (Abs. 4a Satz 12, Anm. 587).

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

I. Rechtsentwicklung

563

UntStReiseKG v. 20.3.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Abs. 4a wurde mW ab VZ 2014 neu in § 9 eingefügt (s. Anm. 441). In Abs. 4a wird typisierend der Mehraufwand für die Verpflegung bestimmt, der während einer Auswärtstätigkeit und dHf. als WK berücksichtigt werden darf (*Bergkemper*, FR 2013, 1017; R 9.6 LStR). Bis VZ 2013 war der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5, dh. im Bereich der BA, geregelt und über den Verweis in Abs. 5 auch im Rahmen der WK anwendbar. Da die stl. Berücksichtigung von Reisekosten ab VZ 2014 in § 9 näher geregelt wird, wurde auch der Bereich der Mehraufwendungen für die Verpflegung in den neuen Abs. 4a überführt und ein entsprechender Verweis in Abs. 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 aufgenommen (BTDrucks. 17/10774, 24; s. § 4 Anm. 1360 ff.).

WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Mit Wirkung ab VZ 2020 wird die Verpflegungspauschale in Satz 3 von 24 € auf 28 € (Satz 3 Nr. 1) bzw. von 12 € auf 14 € (Satz 3 Nr. 2 und 3) erhöht.

II. Mehraufwendungen für die Verpflegung nicht abziehbar (Abs. 4a Satz 1)

564

Mehraufwendungen für die Verpflegung sind nur nach Maßgabe der Sätze 2 ff. als WK abziehbar. Die Regelung entspricht inhaltlich Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 aF. Anders als etwa in Abs. 6 wird nicht ausdrücklich normiert, dass die Aufwendungen keine WK iSd. Abs. 1 Satz 1 seien. Die Regelung beschränkt sich auf die Anordnung eines Abzugsverbots, lässt also den Rechtscharakter der Kosten offen. In Abs. 5 ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 nicht (mehr) erwähnt (s. Anm. 590).

Grundsätzlich sind Aufwendungen für die Verpflegung keine WK, weil die jedem Stpfl. täglich entstehenden Kosten für Verpflegung Aufwendungen der privaten Lebensführung darstellen (s. § 12 Anm. 37). Bei den „Mehraufwendungen“ tritt dagegen ausnahmsweise dieses private Moment als stl. vernachlässigbar in den Hintergrund (s. Satz 3 Nr. 5 Anm. 490, mwN).

Mehraufwendungen für die Verpflegung: Der Begriff ist gesetzlich nicht definiert. Unter Mehraufwendungen für die Verpflegung wird allg. der zusätzliche Aufwand verstanden, der dadurch entsteht, dass der ArbN aus Anlass der beruflich bedingten Auswärtstätigkeit nicht an der üblichen und bekannten Stelle eine kostengünstige Mahlzeit einnehmen kann (s. § 4 Anm. 1360). Zum Begriff der Mehraufwendungen s. auch Satz 3 Nr. 5 Satz 1 und Nr. 5a Satz 1.

Nur nach Maßgabe der folgenden Sätze als Werbungskosten absetzbar: Mehraufwendungen für die Verpflegung sind nicht grds. als WK abziehbar, sondern nur, soweit sich Entsprechendes aus den Sätzen 2 ff. ergibt. Die damit verbundene Einschränkung des WKAbzugs betrifft sowohl den Grund (nur bei Auswärtstätigkeit und dHf.) als auch die Höhe des Abzugs (zB nur Verpflegungspauschale bei Inlandstätigkeit). Im Umfang der Voraussetzungen der Sätze 2 ff. sind die Mehraufwendungen für die Verpflegung abziehbar, dh., uE handelt es sich dann um abziehbare WK iSd. Abs. 1 Satz 1. Die Abziehbarkeit von WK ist in Abs. 1 Satz 2 bestimmt (s. Anm. 215 ff.).

565 III. Verpflegungspauschale bei auswärtiger beruflicher Tätigkeit (Abs. 4a Satz 2)

Nur wenn ein ArbN außerhalb der Wohnung und außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte – also auswärts – beruflich tätig wird, kommt der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung in Betracht und auch dann nur in Höhe einer Verpflegungspauschale (s. dazu im Einzelnen Satz 3; zur Verfassungsmäßigkeit dieser Einschränkung s. FG Nürnberg v. 3.5.2018 – 6 K 1031/17, juris, Az. BFH VI R 12/19). Eine vergleichbare Regelung fand sich bis VZ 2013 in § 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2.

Auswärtige berufliche Tätigkeit: Der ArbN muss außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig sein. Er geht dann, wie der Klammerzusatz verdeutlicht, einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit nach. Die erste Tätigkeitsstätte ist in Abs. 4 definiert (s. Anm. 545). Liegen die Voraussetzungen des Abs. 4 nicht vor und ist der ArbN auch außerhalb seiner Wohnung beruflich tätig, befindet er sich auf Auswärtstätigkeit (s. zur Auswärtstätigkeit auch Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a und Anm. 475; zu den sonstigen Auswärtstätigkeiten – insbes. Fahrtätigkeit – s. Satz 4 und Anm. 567).

- **Wohnung:** Der Begriff ist anders als in Satz 3 Nr. 4 Satz 2 (s. auch dort Satz 6) und Satz 3 Nr. 5 Satz 3 in Satz 4 Halbs. 2 legaldefiniert. Als Wohnung gilt der eigene Hausstand, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen des ArbN bildet, sowie eine Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen einer dHf. (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 49; zum abweichenden Wohnungsbegriff in Satz 3 Nr. 5 s. Anm. 452). Dies entspricht nicht der bis VZ 2013 geltenden Rechtslage (s. § 4 Anm. 1366). Dabei bleibt offen, was mit dieser, nur Abs. 4a betreffenden neuen Regelung bezweckt werden soll. Die Materialien zum Gesetzentwurf schweigen sich aus.

Tatsächlich entstandene Mehraufwendungen: Abziehbar sind die dem ArbN „tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen“ für die Verpflegung. Nach dem Wortlaut müssen die Mehraufwendungen durch die Auswärtstätigkeit tatsächlich entstanden sein. Das bedeutet, dass die Auswärtstätigkeit auch wirklich zu einem Mehraufwand geführt hat, was der ArbN dartun und ggf. nachweisen muss (glA *Paintner*, DStR 2013, 217). Dies stellt gegenüber der bis VZ 2013 maßgeblichen Rechtslage eine Steuerverschärfung dar. Danach kam es weder darauf an, wie sich die konkrete Verpflegungssituation am Einsatzort darstellte, noch darauf, ob überhaupt ein berufsbedingter Mehrbedarf eintrat (BFH v. 8.10.2014 – VI R 95/13, BStBl. II 2015, 231, mwN; s. Anm. 298 mwN).

Demgegenüber vertritt die FinVerw. die Auffassung, dass das Merkmal „tatsächlich entstandene“ Mehraufwendungen (nur) zum Ausdruck bringt, dass die Verpflegungspauschalen insoweit nicht mehr zum Ansatz kommen, als der ArbN durch den ArbG „verpflegt“ wird (s. Sätze 8 ff.). Eine Prüfpflicht hinsichtlich der Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen soll nicht bestehen (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 73; glA *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 310; *Thürmer* in *Blümich*, § 9 Rz. 592 (6/2018)). Es bleibt abzuwarten, ob sich der Stpfl. auf diese Festlegung des BMF im Einzelfall tatsächlich verlassen kann. Im Wortlaut der Vorschrift findet die Auffassung jedenfalls keine Bestätigung.

Der ArbN hat andererseits einen Rechtsanspruch auf Berücksichtigung der Verpflegungspauschale („ist ... anzusetzen“; BFH v. 4.4.2006 – VI R 44/03, BStBl. II 2006, 567; BFH v. 13.12.2007 – VI R 73/06, BFH/NV 2008, 936; s. Anm. 298).

Abgeltung durch Verpflegungspauschale: Verpflegungsmehraufwand kann entsprechend der bis VZ 2013 maßgeblichen Rechtslage (s. Anm. 298) nicht in tatsächlicher Höhe, sondern nur pauschal als WK abgezogen werden. Mit den in Satz 3 genannten Pauschalen sind die Mehraufwendungen abgegolten (zur Bedeutung der Abgeltungswirkung s. Anm. 539 betr. Abs. 2 Satz 1).

IV. Höhe der Verpflegungspauschale (Abs. 4a Satz 3)

566

In Satz 3 wird die zuvor in Satz 2 genannte Verpflegungspauschale im Einzelnen bestimmt. Dabei hängt ihre Höhe im Wesentlichen von der Abwesenheitsdauer von der Wohnung ab. Entgegen der früheren Rechtslage in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 aF sieht die Vorschrift nicht mehr eine dreistufige, sondern nur noch eine zweistufige Staffelung der Pauschale vor.

Satz 3 betrifft nur die Auswärtstätigkeit im Inland (zur Auslandstätigkeit s. Satz 5; Anm. 568).

Auswärtstätigkeit mit Übernachtung (Abs. 4a Satz 3 Nr. 1): Die Verpflegungspauschale beträgt ab VZ 2020 28 € (s. Anm. 563; VZ 2014 bis 2019: 24 €) für jeden Kalendertag, an dem der ArbN 24 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist. Satz 3 Nr. 1 betrifft damit eine Auswärtstätigkeit mit Übernachtung, regelmäßig den Zwischentag bei einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit. Für den An- und Abreisetag kommt bei einer solchen Konstellation Satz 3 Nr. 2 in Betracht (s. im Einzelnen BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 47 ff.).

An- und Abreisetag (Abs. 4a Satz 3 Nr. 2): Satz 3 Nr. 2 enthält eine besondere, den An- und Abreisetag betreffende Regelung im Zusammenhang mit einer in

Satz 3 Nr. 1 erfassen mehrtägigen Auswärtstätigkeit. Übernachtet der ArbN bei einer solchen Auswärtstätigkeit am Anreisetag oder sich daran anschließenden Tag oder vor dem Abreisetag, ist unabhängig von der tatsächlichen Abwesenheit von der Wohnung für den Anreise- und Abreisetag jeweils eine Pauschale von 14 € ab VZ 2020 (s. Anm. 563; VZ 2014 – 2019: 12 €) zu berücksichtigen. Es ist unerheblich, ob der ArbN die Reise von der Wohnung, der ersten Tätigkeitsstätte oder einer anderen Tätigkeitsstätte aus antritt (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 48).

Eintägige auswärtige Tätigkeiten ohne Übernachtung (Abs. 4a Satz 3 Nr. 3): Für eintägige auswärtige Tätigkeiten ohne Übernachtung kann ab einer Abwesenheit von mehr als acht Stunden von der Wohnung und der erste Tätigkeitsstätte eine Pauschale von 14 € ab VZ 2020 (s. Anm. 563; VZ 2014 bis 2019: 12 €) berücksichtigt werden (Abs. 4a Satz 3 Nr. 3 Halbs. 1). Dies gilt auch, wenn der ArbN seine auswärtige berufliche Tätigkeit über Nacht (also an zwei Kalendertagen) ausübt – somit nicht übernachtet – und dadurch ebenfalls insgesamt mehr als acht Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist (Abs. 4a Satz 3 Nr. 3 Halbs. 2). Ist der ArbN an einem Kalendertag mehrfach und über Nacht (an zwei Kalendertagen ohne Übernachtung) auswärts tätig, sind die Abwesenheitszeiten dieser Tätigkeiten zusammenzurechnen (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 46).

567 V. Mehraufwendungen für die Verpflegung für Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte (Abs. 4a Satz 4)

Sätze 2 und 3 gelten entsprechend (Abs. 4a Satz 4 Halbs. 1): Der Abzug der Verpflegungspauschale unter den Voraussetzungen der Sätze 2 und 3 kommt auch für den ArbN in Betracht, der keine erste Tätigkeitsstätte hat. Eine vergleichbare Regelung fand sich für die Zeit bis VZ 2013 in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 aF. Keine erste Tätigkeitsstätte haben vor allem ArbN, die eine Fahrtätigkeit ausüben (zur Fahrtätigkeit s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b und Anm. 501a).

Wohnung (Abs. 4a Satz 4 Halbs. 2): Als Wohnung gilt der eigene Hausstand, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen des ArbN bildet, sowie die Unterkunft am Beschäftigungsort im Rahmen einer dHf. Die systematische Stellung dieser Legaldefinition in Satz 4 ist irritierend. Sie steht nämlich in keinem Bezug zur Regelung in Halbs. 4, sondern bezieht sich offensichtlich auf die Sätze 2 und 3 (s. Anm. 565 zu Satz 2).

- ▶ *Der Begriff „eigener Hausstand“* ist zwar nicht in Halbs. 2, wohl aber in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 definiert. Danach setzt das Vorliegen eines eigenen Hausstands das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Es ist davon auszugehen, dass diese Definition auch im Rahmen von Halbs. 2 zur Anwendung kommt, auch wenn es an einem entsprechenden Verweis fehlt.
- ▶ *Mittelpunkt der Lebensinteressen:* Der eigene Hausstand muss (zusätzlich) den Mittelpunkt der Lebensinteressen des ArbN bilden. Bemerkenswerterweise verlangt Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 dies für den eigenen Hausstand im Rahmen einer dHf. zumindest ausdrücklich nicht. Auch ist unklar, was unter „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ zu verstehen ist; das Gesetz schweigt. Allerdings hat dieser Begriff in der Rspr. zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 aF eine maßgebliche Rolle

gespielt. Danach wurde mit Hausstand (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 aF) der Haushalt umschrieben, an dem sich der ArbN – abgesehen von den Zeiten der Arbeitstätigkeit – regelmäßig aufhält, den er fortwährend nutzt und von dem aus er sein Privatleben führt (s. Anm. 497). Auf diese Beurteilung kann im Rahmen des Halbs. 2 zurückgegriffen werden.

Wohnung iSd kann laut BMF bei Auszubildenden auch die elterliche Wohnung sein, wenn sich dort noch der Lebensmittelpunkt des ArbN befindet. Übernachtet dagegen der ArbN aus beruflichem Anlass in seinem eigenen Ferienapartment, das er nur gelegentlich aufsucht, handelt es sich um eine mehrtägige auswärtige Tätigkeit mit Übernachtung, auch wenn für die Übernachtung selbst keine Kosten entstehen (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 49).

- ▶ *Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte*: Liegt eine dHf. vor (s. Abs. 4a Satz 11), ist auch die Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte, also am Beschäftigungsort, eine Wohnung iSd. Sätze 2 und 3. Ein ArbN, der einen doppelten Haushalt führt, ist demgemäß nur dann auswärts tätig, wenn er außerhalb seiner Zweitwohnung am Beschäftigungsort und der Tätigkeitsstätte dort beruflich tätig ist. Zur Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (Beschäftigungsort) s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 und Anm. 496.

VI. Pauschbeträge bei Tätigkeit im Ausland (Abs. 4a Satz 5)

568

Abs. 4a Satz 5 trifft eine Sonderregelung für Auslandstätigkeiten. Die Bestimmung entspricht weitgehend der für die VZ bis 2013 maßgeblichen Rechtslage (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 4 aF s. auch R 9.6 Abs. 3 LStR; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 50, 51). Allerdings gibt es nunmehr nur noch zwei Pauschalen iHv. 120 % und 80 % der Auslandstagegelder nach dem BRKG unter den gleichen Voraussetzungen wie bei den inländ. Pauschalen.

Unter „Tätigkeit im Ausland“ ist eine im Ausland durchgeführte auswärtige berufliche Tätigkeit iSd. Satzes 2 zu verstehen. Es gilt der Auslandsbegriff des EStG. Ausland ist danach das Gebiet außerhalb des Inlands (s. § 1 Anm. 57 ff. und 97 ff.; s. zu Flug- und Schiffsreisen R 9.6 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 Satz 1 LStR).

Länderweise unterschiedliche Pauschbeträge (Abs. 4a Satz 5 Halbs. 1): Bei einer Tätigkeit im Ausland kommt zwar auch nur die Inanspruchnahme von Pauschalen in Betracht. Es gelten jedoch nicht die in Satz 3 Nr. 1 bis 3 genannten Pauschalen. Vielmehr treten an deren Stelle länderweise unterschiedliche Pauschbeträge (und nicht Pauschalen). Diese setzt das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder – entsprechend der zeitlichen Staffelung in Satz 3 – mit 120 % (Fälle von Satz 3 Nr. 1) und 80 % (Fälle von Satz 3 Nr. 2 und 3) des jeweiligen Auslandstagegelds nach dem BRKG fest (für die ab 2020 geltenden Pauschbeträge s. BMF v. 15.11.2019 – IV C 5 - S 2353/19/10010:001, BStBl. I 2019, 1254; zu den Pauschbeträgen ab VZ 2019 s. BMF v. 28.11.2018 – IV C 5 - S 2353/08/10006:009, BStBl. I 2018, 1354; s. auch R 9.6 Abs. 3 Sätze 1 bis 4 LStR).

Pauschbeträge für Auslandsreisen, die mehrere Länder berühren (Abs. 4a Satz 5 Halbs. 2): Ist der ArbN an einem Kalendertag in verschiedenen Ländern beruflich im Einsatz, bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der ArbN vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat, oder, wenn dieser Ort bereits wieder

im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland (s. R 9.6 Abs. 3 Satz 3 LStR; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 51, mit Beispiel). Erstreckt sich eine Flugreise über mehr als zwei Kalendertage, ist für die Tage, die zwischen dem Tag des Abflugs und dem Tag der Landung liegen, das für Österreich geltende Tagesgeld maßgebend (R 9.6 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 Satz 2 LStR).

569 VII. Abzugsbeschränkung auf drei Monate (Abs. 4a Satz 6)

Bei einer längerfristigen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt sich der pauschale Abzug der Verpflegungspauschale auf die ersten drei Monate (zur Unterbrechung s. Abs. 4a Satz 7; zur dHf. s. Abs. 4a Satz 12). Die Regelung entspricht der bis VZ 2013 maßgeblichen Bestimmung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 aF (zur Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit s. BFH v. 8.7.2010 – VI R 10/09, BStBl. II 2011, 32).

Längerfristige berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte: Das Merkmal findet sich auch in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 4 (s. im Einzelnen Anm. 505). (Dieselbe) Tätigkeitsstätte setzt eine ortsfeste betriebliche Einrichtung voraus. Die Tätigkeit auf einem Fahrzeug, im Flugzeug oder auf einem Schiff oder in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet findet nicht an einer solchen Tätigkeitsstätte statt (BFH v. 11.4.2006 – VI R 52/05, BFH/NV 2006, 2237: uE zweifelhaft; zum Leih-ArbN: BFH v. 15.5.2013 – VI R 41/12, BStBl. II 2013, 704), sodass die Dreimonatsfrist insoweit ohne Bedeutung bleibt (BFH v. 24.2. 2011 – VI R 66/10, BStBl. II 2012, 27; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 56, 52).

Für jede längerfristige Tätigkeit beginnt eine eigene Dreimonatsfrist zu laufen. Nach Meinung der FinVerw. gilt dies jedoch nur, wenn der ArbN an der jeweiligen Tätigkeitsstätte mindestens an drei Tagen wöchentlich tätig wird. Eine berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte soll dagegen nicht vorliegen, wenn der ArbN den Tätigkeitsort nur an einem oder zwei Tagen aufsucht (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 54, mit Beispiel). Dagegen kann uE von einer längerfristigen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte nur ausgegangen werden, wenn der ArbN ausschließlich dort tätig ist (s. Anm. 547). Deshalb beginnt auch für einen ArbN, der wöchentlich an drei Tagen an einer Tätigkeitsstätte arbeitete und an zwei Tagen an einer anderen, keine Dreimonatsfrist.

570 VIII. Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit (Abs. 4a Satz 7)

Entgegen der früheren Rechtslage wird in Abs. 4a Satz 7 die Rechtslage bei Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte ausdrücklich normiert. Dies soll ein Beitrag zur Vereinfachung der Berechnung der Dreimonatsfrist sein (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 53).

Die Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt nur dann zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn sie mindestens vier Wochen andauert. Der Grund der Unterbrechung ist unerheblich; es zählt nur die Un-

terbrechungsdauer (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 53: ex post-Betrachtung bzw. tatsächliche Verhältnisse). Geht bspw. der ArbN seiner beruflichen Tätigkeit an einer Tätigkeitsstätte nur zwei Wochen nicht nach – aus welchen Gründen auch immer (Krankheit, Urlaub, andere Tätigkeit) – und kehrt er anschließend zurück, läuft die ursprüngliche Dreimonatsfrist weiter.

Einstweilen frei.

571–580

IX. Kürzung der Verpflegungspauschale bei Mahlzeitengestellung (Abs. 4a Satz 8)

1. Vorbemerkung

581

Die Regelung in Abs. 4a Sätze 8ff. steht im Zusammenhang mit der durch das UntStReiseKG v. 20.12.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) umfassend vorgenommenen stl. Erfassung der vom ArbG zur Verfügung gestellten Mahlzeiten während einer auswärtigen Tätigkeit (s. auch § 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9; § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 61 ff.; *Wirfler*, DStR 2013, 2660).

Gemäß § 8 Abs. 2 Satz 8 sind übliche Mahlzeiten, dh. Mahlzeiten mit einem Preis von bis zu 60 €, die der ArbG oder auf seine Veranlassung ein Dritter dem ArbN anlässlich einer Auswärtstätigkeit zur Verfügung stellt, mit dem Sachbezugswert anzusetzen (gegen BFH v. 19.1.2008 – VI R 80/06, BStBl. II 2009, 547). Kommt allerdings für den ArbN für die Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale gem. Abs. 4a Sätze 2–7 in Betracht, unterbleibt die Besteuerung der Mahlzeit (§ 8 Abs. 2 Satz 9). Im Gegenzug ist allerdings die maßgebliche Verpflegungspauschale gem. Abs. 4a Sätze 8ff. zu kürzen, wenn der ArbN diese in Anspruch nehmen will (s. § 8 Anm. 135; § 40 Anm. 37).

2. Mahlzeitengestellung

582

Eine Kürzung der Verpflegungspauschale kommt in Betracht, wenn dem ArbN anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte vom ArbG oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt wird.

Außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte: Der ArbN muss außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte (und außerhalb seiner Wohnung; so korrekter § 8 Abs. 2 Satz 8) tätig sein. Das ist der Fall, wenn er einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit iSd. Satzes 2 bzw. 4 Halbs. 1 nachgeht, also auswärts tätig ist.

Anlässlich oder während einer solchen Tätigkeit wird eine Mahlzeit gestellt, wenn dies im zeitlichen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit erfolgt („anlässlich“: zB vor Beginn der Tätigkeit oder nach Feierabend) oder unmittelbar „während“ der Arbeit (zB Mittagessen).

Vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung: Die Kürzung ist immer dann vorzunehmen, wenn dem ArbN eine Mahlzeit von seinem ArbG oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt wird. Eine Mahlzeitengestellung soll auch vorliegen, wenn der ArbN die Lebensmittel durch Zwischenschaltung eines Vereins selbst bezahlt (Nds. FG v. 27.11.2019 – 1 K 167/17, EFG

2020, 438, rkr.). Die Gestellung einer Mahlzeit durch einen Dritten ist ua. dann vom ArbG veranlasst, wenn die Rechnung auf ihn ausgestellt ist oder wenn er Tag und Ort der Mahlzeitengestellung bestimmt. An einer durch den ArbG zur Verfügung gestellten Mahlzeit fehlt es dagegen bspw., wenn der ArbN an der geschäftlich veranlassten Bewirtung durch einen Dritten oder an einem Arbeitsessen eines Dritten teilnimmt (BFH v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 83).

Mahlzeit zur Verfügung stellen: Mahlzeiten sind jeweils Frühstück, Mittag- und Abendessen, wie die Kürzungsregelung verdeutlicht (BFH v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 74: Mahlzeiten sind auch Snacks bzw. Imbiss etc.). Eine Mahlzeit wird zur Verfügung gestellt (s. auch § 8 Abs. 2 Satz 8), wenn und soweit sie für den ArbN kostenlos ist. Eine zur Verfügung gestellte Mahlzeit ist zB das Frühstück im Rahmen einer Hotelübernachtung während einer Dienstreise, wenn der ArbG in einem Hotel für den ArbN Übernachtung nebst Frühstück bucht. Soweit der ArbN für eine Mahlzeit ein (Teil-)Entgelt zahlt, ist keine Kürzung vorzunehmen (s. Satz 10). Nach Meinung der FinVerw. soll es grds. nicht darauf ankommen, ob der ArbN die zur Verfügung gestellte Mahlzeit auch tatsächlich eingenommen hat (BFH v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 75; glA Nds. FG v. 2.7.2019 – 15 K 266/16, EFG 2029, 1537, Az. BFH VI R 27/19; FG Ba.-Württ. v. 12.12.2017 – 5 K 432/17, EFG 2028, 1533, Az. BFH VI R 16/18).

583 3. Höhe der Kürzung

Wird dem ArbN eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, wird der WKAbzug tagesweise („für einen vollen Kalendertag“) pauschal gekürzt. Dabei wird der Kürzungsbetrag einheitlich von dem in Satz 3 Nr. 1 genannten Pauschbetrag bei 24-stündiger Abwesenheit (= 24 €) vorgenommen. Der Kürzungsbetrag beträgt für ein Frühstück 20 % und je 40 % für ein Mittag- und Abendessen der Pauschale iHv. 24 € bei einer auswärtigen Tätigkeit im Inland. Dies entspricht einer Kürzung der Verpflegungspauschale um 4,80 € für ein Frühstück und jeweils 9,60 € für ein Mittag- und Abendessen (s. BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 73, mit Beispiel). Die Kürzung kommt auch in Fällen ohne erste Tätigkeitsstätte in Betracht (s. Satz 4; Nds. FG v. 2.7.2029 – 15 K 266/16, EFG 2029, 1537, Az. BFH VI R 27/19, betr. Seemann).

Bei einer auswärtigen Tätigkeit im Ausland beträgt die Kürzung für ein Frühstück 20 % und für Mittag- und Abendessen jeweils 40 % des in Satz 5 erwähnten länderabhängigen Pauschbetrags für eine 24-stündige Abwesenheit.

Die Kürzung gilt auch für die Teilnahme des ArbN an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 oder an einem außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte gewährten Arbeitsessen, wenn der ArbG oder auf dessen Veranlassung ein Dritter die Mahlzeit zur Verfügung stellt. Es kommt nicht darauf an, ob Vorteile aus der Gestellung derartiger Mahlzeiten zum Arbeitslohn gehören (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 82). Zur Kürzung der Pauschalen bei Betriebsveranstaltungen und gemischt veranlassten Veranstaltungen mit Mahlzeitengestellung s. BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 88.

Übersteigen des Kürzungsbetrags (Abs. 4a Satz 8 Halbs. 2): Die Kürzung darf die nach Abs. 4a Sätze 3 und 5 maßgeblichen Pauschalen nicht übersteigen. Ist der

Kürzungsbetrag höher als die Pauschale, entfällt diese. Eine Verrechnung des „überzahlten“ Kürzungsbetrags mit anderen Verpflegungspauschalen ist nicht zulässig.

X. Kürzung der Verpflegungspauschale bei Einbehaltung von Reisekostenvergütungen und pauschaler Besteuerung (Abs. 4a Satz 9)

584

Die Kürzungsregelung gem. Abs. 4a Satz 8 kommt auch zur Anwendung, wenn Reisekostenvergütungen wegen der zur Verfügung gestellten Mahlzeiten vom ArbG einbehalten oder gekürzt oder Mahlzeiten pauschal besteuert werden (s. im Einzelnen BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 77 ff.). Werden Reisekostenvergütungen tatsächlich gewährt, dh. ausbezahlt, steht dem WKAbzug bereits § 3c entgegen (s. auch Abs. 4a Satz 11). § 3c kommt jedoch nicht zur Anwendung, wenn Reisekostenvergütungen lediglich einbehalten werden (BFH v. 24.3.2011 – VI R 11/10, BStBl. II 2011, 829). Dieser Umstand veranlasste vermutlich den Gesetzgeber, in diesen Fällen zumindest eine Kürzung der Verpflegungspauschale anzuordnen.

Reisekostenvergütungen sind Vergütungen zur Erstattung von Reisekosten (s. auch § 3 Nr. 13 und 16). Zu den Reisekostenvergütungen gehören auch Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen (zum Tagegeld gem. § 6 BRKG s. § 3 Nr. 13 Anm. 14).

Pauschal besteuert: Unter den Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a können Mahlzeiten pauschal besteuert werden (s. § 40 Anm. 37). Macht der ArbG davon Gebrauch, soll ebenfalls entsprechend Abs. 4a Satz 8 die Verpflegungspauschale gekürzt werden. Dies erklärt sich wie folgt: Auf die Lohnbesteuerung der vom ArbG zur Verfügung gestellten Verpflegung kann gem. § 8 Abs. 2 Satz 9 verzichtet werden. Im Gegenzug muss allerdings der ArbN eine Kürzung der Verpflegungspauschale nach Satz 8 in Kauf nehmen (s. Anm. 583). Da der ArbN bei der vom ArbG zu tragenden pauschalen Besteuerung gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a ebenfalls nicht belastet ist, rechtfertigt dies nach Auffassung des Gesetzgebers ebenfalls eine Kürzung der Verpflegungspauschale.

XI. Minderung des Kürzungsbetrags bei Entgeltzahlung (Abs. 4a Satz 10)

585

Zahlt der ArbN ein Entgelt für die Mahlzeit, führt dies zu einer Minderung bzw. einem Wegfall der Kürzung (s. BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 77 mit Beispiel). Zuzahlungen des ArbN sind dabei jeweils vom Kürzungsbetrag derjenigen Mahlzeit abzuziehen, für die der ArbN das Entgelt zahlt. Übersteigt das vom ArbN für die Mahlzeit gezahlte Entgelt den Kürzungsbetrag, entfällt für diese Mahlzeit die Kürzung des WKAbzugs (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 78). Zu beachten ist, dass nur ein tatsächlich gezahltes Entgelt den Kürzungsbetrag mindern kann. Die FinVerw. beanstandet dabei nicht, wenn der ArbG das für die Mahlzeit vereinbarte Entgelt im Rahmen eines gekürzten Zahlungswegs unmittelbar aus dem Nettolohn des ArbN entnimmt bzw. im Wege der Verrech-

nung aus der dem ArbN zustehenden Reisekostenerstattung entnimmt (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002 - 2014/0849647, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 77).

586 XII. Steuerfreie Erstattungen schließen Werbungskostenabzug aus (Abs. 4a Satz 11)

Erhält der ArbN stfreie Erstattungen für die Verpflegung vom ArbG, ist ein WKAbzug insgesamt ausgeschlossen. Der Sinn dieser Regelung erschließt sich nicht, denn Entsprechendes folgt bereits aus § 3c (s. § 3 Nr. 13 Anm. 4; § 3 Nr. 16 Anm. 1; BFH v. 24.3.2011 – VI R 11/10, BStBl. II 2011, 829; s. auch Anm. 584). Die StFreiheit der Erstattungen folgt aus § 3 Nr. 13 und 16.

587 XIII. Verpflegungspauschalen bei doppelter Haushaltsführung (Abs. 4a Satz 12)

Die Regelungen über den Abzug von Verpflegungspauschalen sind auch bei einer dHf. anwendbar (Abs. 4a Sätze 12, 13; BTDrucks. 17/11217, 9; BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Rz. 89).

Beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung: Gemäß Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 sind WK auch notwendige Mehraufwendungen, die einem ArbN wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten dHf. entstehen (s. zu den Voraussetzungen im Einzelnen Anm. 491 ff.). Zu den einzelnen abziehbaren Mehraufwendungen zählen auch solche für die Verpflegung (Anm. 493). Der Umfang der stl. zu berücksichtigenden Mehraufwendungen für die Verpflegung bestimmt sich nicht nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, sondern richtet sich nach den für Reisekosten geltenden Bestimmungen des Abs. 4a.

Verpflegungspauschalen, Dreimonatsfrist und Kürzungsregelungen gelten:

- ▶ *Verpflegungspauschalen:* Auch im Rahmen einer dHf. gelten die Verpflegungspauschalen nach den Sätzen 3 und 5. Das bedeutet im Einzelnen, dass auch bei einer dHf. Mehraufwendungen für die Verpflegung nur pauschal (Verpflegungspauschale; s. Satz 2) in Abzug gebracht werden dürfen. Ein Einzelnachweis tatsächlicher Aufwendungen ist nicht möglich. Die Höhe der Verpflegungspauschalen bestimmt sich grds. nach der Abwesenheit des ArbN von der „Wohnung“ (s. Satz 3 Nr. 1–3). Bei einer dHf. ist insoweit der eigene Hausstand iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 (= Familienwohnung) und nicht die Zweitwohnung am Beschäftigungsort maßgeblich, auch wenn gem. Satz 4 Halbs. 2 die Zweitwohnung im Rahmen einer dHf. ausdrücklich als maßgebliche Wohnung benannt ist (s. dazu *Wirfler*, DStR 2013, 2660). Für die Abwesenheitszeiten kommt es somit auf die Abwesenheit von dem Familienwohnsitz an. Die Regelung des Satzes 4 Halbs. 2 bezieht sich uE (nur) auf den Fall, dass der ArbN, der eine dHf. betreibt, einer Auswärtstätigkeit nachgeht. Für die Höhe der Verpflegungspauschale kommt es in diesem Fall auf die Abwesenheit von der Zweitwohnung an.
- ▶ *Dreimonatsfrist:* Auch die die Dreimonatsfrist regelnden Bestimmungen in Abs. 4a Sätze 6 und 7 (s. Anm. 569, 570) gelten für den Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung im Rahmen einer dHf. (zur Verfassungsmäßigkeit s. BFH v. 8.7.2010 – VI R 10/08, BStBl. II 2011, 32). Der Abzug der Verpflegungspauschalen ist auf die ersten drei Monate an derselben (ersten) Tätigkeits-

stätte beschränkt, hängt also vom Verbleib an der ersten Tätigkeitsstätte ab. Gibt der ArbN diese erste Tätigkeitsstätte auf, ist die dHf. beendet. Der ArbN kann jedoch später unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 erneut eine doppelten Haushalt aus beruflichem Anlass gründen und führen, ggf. auch am Ort der früheren ersten Tätigkeitsstätte mit der Folge, dass die Dreimonatsfrist erneut zu laufen beginnt (BFH v. 8.7.2010 – VI R 15/09, BStBl. II 2011, 47). Von der Aufgabe einer dHf. bzw. der Tätigkeit an der ersten Tätigkeitsstätte ist die Unterbrechung zu unterscheiden (s. dazu Abs. 4a Satz 7).

- ▶ **Gestellung von Mahlzeiten:** Auch Abs. 4a Sätze 8 bis 10, die die Kürzung von Verpflegungspauschalen bei Gestellung von Mahlzeiten durch den ArbG oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten betreffen (s. Anm. 581 ff.), gelten für die dHf. Dies folgte zwar nicht aus Satz 12 idF des UntStReiseKG v. 20.2.2013, ist jedoch durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; Anm. 4) richtig- bzw. klargestellt worden.

Rechtsfolge: Im Regelfall stehen dem ArbN für die ersten drei Monate der dHf. für jeden vollen Tag der Abwesenheit von seiner Familienwohnung (Hauptausstand) 24 € und an den An- und Abreisetagen jeweils 12 € an Verpflegungspauschale zu. Nach Ablauf der drei Monate können Verpflegungspauschalen nur anlässlich einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit gewährt werden, wenn die Abwesenheit von der Zweitwohnung mehr als acht Stunden beträgt.

Doppelte Haushaltsführung und Auswärtstätigkeit (Abs. 4a Satz 12 Halbs. 2): Die Vorschrift trifft eine Regelung für den Fall der Überschneidung von dHf. und Auswärtstätigkeit. Ist der ArbN während einer dHf. und innerhalb des Dreimonatszeitraums iSd. Sätze 2 und 4 (s. Anm. 565, 567) auswärts tätig, kann er nur die jeweils höhere Verpflegungspauschale in Abzug bringen. Auf diese Weise soll der doppelte Abzug der Verpflegungspauschale vermieden werden. Der Hinweis auf Abs. 4a Satz 4 geht uE fehl. Die Vorschrift regelt den Fall, dass der ArbN keine erste Tätigkeitsstätte hat. In einem solchen Fall liegen aber auch die Voraussetzungen einer dHf. nicht vor (s. Anm. 490).

XIV. Anrechnung der Auswärtstätigkeit auf Dreimonatsfrist (Abs. 4a Satz 13)

588

Die Dauer einer Auswärtstätigkeit (s. Abs. 4a Sätze 2 und 4) am Ort der ersten Tätigkeitsstätte, der zur Begr. der dHf. geführt hat, ist auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist. Hat sich also der ArbN vor Beginn der dHf. bereits am Ort der späteren ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen einer Auswärtstätigkeit aufgehalten und stand ihm deshalb die Verpflegungspauschale zu, ist dieser Zeitraum in die Berechnung der Dreimonatsfrist bei der dHf. einzubeziehen.

G. Erläuterungen zu Abs. 5: Abzugsverbote für Werbungskosten

I. Einordnung des Abs. 5

589 1. Überblick

Abs. 5 verweist auf bestimmte Abzugsverbote für BA und stellt damit entsprechende Abzugsverbote für Aufwendungen, die überwiegend ihrer Natur nach WK sind (s. Anm. 3) sicher.

Sinngemäß gelten die Regelungen

- für Geschenke, Bewirtungsaufwendungen, Gastehäuser, Jagd, Fischerei und Jachten (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4),
- für häusliche Arbeitszimmer, unangemessene Aufwendungen, Geldbußen, Ordnungsgelder, Hinterziehungszinsen, Bestechungsgelder und Zuschläge (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b bis 8a und Nr. 10 und 12),
- für Parteispenden (§ 4 Abs. 6),
- für Aufwendungen iSd. § 4j,
- für anschaffungsnahe Aufwendungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a) sowie
- für Fondsetablierungskosten (§ 6e).

Sinngemäß gelten nicht

- die besonderen Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7, sodass für Überschuss-einkünfte auch nicht die Verpflichtung zu Aufzeichnungen gem. § 4 Abs. 5 gilt;
- die Regelungen für Schuldzinsen des § 4 Abs. 4a.

590 2. Rechtsentwicklung des Abs. 5

Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7): Erstmalige Anfügung eines Abs. 5, der ab VZ 1984 die sinngemäße Geltung des in § 4 Abs. 6 geregelten Abzugsverbots für Parteispenden anordnete.

Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401): Ergänzung des Abs. 5; das für BA in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 neu geschaffene Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder ua. gilt sinngemäß auch für WK. Zur rückwirkenden Geltung s. § 4 Anm. 1707.

Wohnungsbauförderungsgesetz – WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Weitere Ergänzung des Abs. 5; das Abzugsverbot für Hinterziehungszinsen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a) gilt ab VZ 1990 sinngemäß.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Ab VZ 1992 erfolgt bei den Abzugsverboten eine weitgehende Gleichbehandlung von BA und WK durch sinngemäße Anwendung auch der Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4 (Geschenke, Bewirtungsaufwendungen; Gastehäuser; Jagd ua.), der Nr. 5 (Verpflegungsmehraufwendungen; gleichzeitig Streichung des bisherigen Abs. 4) und der Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die Abzugsverbote für häusliche Arbeitszimmer und für Schmiergelder des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und Nr. 10 gelten ab VZ 1996 auch für WK.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die neuen Regelungen des betrieblichen Schuldzinsenabzugs in § 4 Abs. 4a sollen ab VZ 1999 auch für WK gelten.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Rückwirkende Aufhebung der Verweisung auf § 4 Abs. 4a (vgl. § 52 Abs. 23a), sodass die Regelungen zum Abzug von Schuldzinsen im WKBereich weder im VZ 1999 noch später gelten.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Abs. 5 wurde um Satz 2 erweitert und die „entsprechende“ Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a bestimmt.

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

JSStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Satz 1 wurde ein Rechtsverweis auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 aufgenommen.

FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 133): In Satz 1 wurde die Angabe „§ 4 f“ durch die Angabe „§ 9c Abs. 1 und 3“ ersetzt.

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986). Der Hinweis auf § 9c ist nach Wegfall des § 9c entfallen. Der Abzug von Kinderbetreuungskosten ist ab 2011 in § 10 Abs. 1 Nr. 5 geregelt. Zur Rechtsentwicklung des Abzugs der Kinderbetreuungskosten s. § 10 Anm. 210.

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung als WK ist ab 2014 eigens in Abs. 4a geregelt. Deshalb entfiel der Hinweis auf Nr. 5 des § 4 Abs. 5.

Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen – RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074): In Satz 2 wurde ein Rechtsverweis auf § 4j aufgenommen. Die Neuregelung ist erstmals anzuwenden für Aufwendungen iSd. § 4j, die nach dem 31.12.2017 entstehen (§ 52 Abs. 16a idF des RÜbStG).

WElektroMobFördG („JSStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): In Satz 2 wurde § 6e einbezogen. Die Neuregelung ist bereits für VZ vor 2019 anzuwenden (§ 52b Abs. 16b Satz 3 idF des WElektroMobFördG).

3. Bedeutung des Abs. 5

591

Korrektur zum Werbungskostenbegriff: Der WKBegriff des Abs. 1 Satz 1 erfährt keine Einschränkungen. Werbungskosten liegen dann vor, wenn zwischen Aufwendungen und den stpfl. Einnahmen ein Veranlassungszusammenhang besteht. Zusätzliche private Erwägungen sind mitunter nur ein Reflex der beruflichen veranlassenden Tätigkeit, schränken aber den beruflichen Veranlassungszusammenhang nicht ein. Ebenso wie beim deckungsgleichen BABegriff (vgl. Anm. 135) hat deshalb der Gesetzgeber eine Begrenzung durch eine spezielle gesetzliche Regelung für nötig gehalten (zur Bedeutung des Abzugsverbots für BA s. § 4 Anm. 1100). Vor allem geht es dabei um Aufwendungen, die die private Lebensführung der Stpfl. berühren. Mit der Verweisung auf die Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 und 6 werden besonders bedeutende oder missbrauchsanfällige Lebensbereiche typisierend geregelt und der Abzug von WK – über die allgemeine Regelung des § 12 hinaus – ausgeschlossen. § 4 Abs. 6 enthält allerdings kein Abzugsverbot für BA

sondern die Bestimmung, dass Aufwendungen iSd. Norm bereits keine BA darstellen.

Sinngemäße Geltung: Gesetzestechnisch bedient sich Abs. 5 der Rechtsverweisung und bezweckt die Gleichbehandlung von Aufwendungen unabhängig von der jeweiligen Einkunftsart und der technischen Methode zur Ermittlung der Einkünfte. Diesem Gesetzeszweck entsprechend sind die Abzugsverbote für BA bei den Überschusseinkünften so auszulegen, dass bei gleichartigen Sachverhalten der Abzug von Aufwendungen unabhängig von der Einkunftsart zulässig oder ausgeschlossen ist (zur sinngemäßen Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 s. BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11). Damit die Gleichbehandlung lückenlos gewahrt wird, kommen auch die in § 4 Abs. 5 Satz 2 geregelten Ausnahmen von Abzugsverboten zur Anwendung, obwohl es an einer ausdrücklichen Verweisung fehlt.

§ 4j, 6 Abs. 1 Nr. 1a und § 6e gelten „entsprechend“ (Abs. 5 Satz 2). Es soll – was § 6 Abs. 1 Nr. 1a betrifft – die gesetzliche Normierung des anschaffungsnahen Aufwands auch für die Überschusseinkünfte gelten (BTD Drucks. 15/1562, 33).

II. Sinngemäße Geltung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 6b bis 8a, 10, 12 und Abs. 6 (Abs. 5 Satz 1)

592 1. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Aufwendungen für Geschenke)

Geschenke als Werbungskosten: § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 bestimmt ein Abzugsverbot für Geschenkaufwendungen (s. im Einzelnen § 4 Anm. 1145 ff.). Das Abzugsverbot gilt aber nach Satz 2 der Vorschrift nicht, wenn die AHK einschließlich USt 35 € nicht übersteigen. Geschenke des ArbN an seine Mitarbeiter/Kollegen werden vom Abzugsverbot nicht erfasst (*Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 322; zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 s. BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11). Ein WKAbzug setzt jedoch eine zumindest teilweise berufliche Veranlassung voraus (vgl. BFH v. 10.11.2016 – VI R 7/16, BStBl. II 2017, 409, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2).

593 2. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (Bewirtungsaufwendungen)

Bewirtungsaufwendungen als Werbungskosten: § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 beschränkt den Abzug von Bewirtungsaufwendungen. Die Abzugsbeschränkung greift im Rahmen des § 9 aber nicht, wenn der ArbN aus beruflichem Anlass Kosten für die Bewirtung von Arbeitskollegen trägt (BFH v. 10.11.2016 – VI R 7/16, BStBl. II 2017, 409; BFH v. 20.1.2016 – VI R 24/15, BStBl. II 2016, 744). Im Übrigen ist der Anwendungsbereich von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 nur bei dem ArbN eröffnet, der selbst als bewirtende Person auftritt (BFH v. 19.6.2008 – VI R 48/07, BStBl. II 2008, 870; zur beruflichen Veranlassung und zur tatrichterlichen Würdigung s. BFH v. 12.4.2007 – VI R 77/04, BFH/NV 2007, 1643; BFH v. 15.11.2007 – VI R 91/04, BFH/NV 2008, 767).

Das Abzugsverbot greift nicht ein, wenn die Bewirtung Gegenstand einer mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Betätigung ist (§ 4 Abs. 5 Satz 2). Das ist etwa der Fall, wenn eine Ferienwohnung mit Frühstück vermietet wird, ohne dass deswegen gewerbliche Einkünfte erzielt werden (vgl. BFH v. 28.6.1984 – IV R 150/82, BStBl. II 1985, 211).

Die besonderen Nachweiserfordernisse des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 müssen aufgrund der Verweisung – anders als die Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7, auf die Abs. 5 nicht verweist – beachtet werden. Im Übrigen s. zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 § 4 Anm. 1185 ff.

3. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser)

594

Im Rahmen der Überschusseinkünfte besteht ein Abzugsverbot auch für außerhalb des Betriebsorts (sinngemäß: Arbeitsstätte) befindliche Gästehäuser des Stpfl., soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Nicht-ArbN dienen, auch bei den Einkunftsarten mit Einnahmenüberschussrechnung. Dieser Regelung kommt allerdings für den WKBereich keine nennenswerte Bedeutung zu. Zu Einzelheiten s. § 4 Anm. 1250 ff.

4. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 (Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Jachten und ähnliche Zwecke)

595

Das Abzugsverbot betrifft Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten und ähnliche Zwecke. Der Anwendungsbereich dieses Abzugsverbots im Bereich der Überschusseinkünfte ist gering. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 findet keine Anwendung bei fehlendem Repräsentations- oder Unterhaltungszweck (BFH v. 10.5.2001 – IV R 6/00, BStBl. II 2001, 575, zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte; FG Münster v. 20.12.2018 – 5 K 2031/18 E, EFG 2029, 338, rkr., zu Aufwendungen für eine Jägerprüfung). Zu Einzelheiten s. § 4 Anm. 1320 ff.

5. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Mehraufwendungen für die Verpflegung; bis Veranlagungszeitraum 2013)

596

Bis VZ war der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeit und dHf. abschließend in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 geregelt; über den Verweis in Abs. 5 war die Regelung auch im Rahmen der WK anwendbar (s. dazu etwa BFH v. 19.10.2016 – VI R 32/15, BFH/NV 2017, 281; BFH v. 29.11.2016 – VI R 19/16, BFH/NV 2017, 447; BFH v. 29.11.2016 – VI R 39/15, BFH/NV 2017, 722). Da die stl. Berücksichtigung von Reisekosten ab VZ 2014 in § 9 näher geregelt wird, wurde auch der Bereich der Mehraufwendungen für die Verpflegung in den neuen Abs. 4a überführt und ein entsprechender Verweis in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 aufgenommen (s. § 4 Anm. 1360 ff.; Anm. 590).

6. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Häusliches Arbeitszimmer)

597

Mit dem JStG 1996 wurde in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b erstmals eine sachliche und betragsmäßige Einschränkung des BA-Abzugs für anzuerkennende, ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzte häusliche Arbeitszimmer gesetzlich geregelt. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 dürften Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern. Eine Ausnahme vom Abzugsverbot dem Grunde nach galt nach Satz 2 der Vorschrift, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit betrug oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. In diesem Fall wurde die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1250 € be-

grenzt und eine unbeschränkte Abzugsmöglichkeit nur noch zugelassen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildete (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 aF). Durch das StÄndG 2007 wurde die Abzugsmöglichkeit weiter eingeschränkt. Dies war verfassungswidrig (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, FR 2010, 804).

Durch das JStG 2010 wurde § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 entsprechend den Vorgaben des BVerfG rückwirkend ab VZ 2007 geändert. Nunmehr werden nach den Sätzen 2 und 3 der Vorschrift Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bis zu 1250 €/Jahr zum Abzug zugelassen, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ein unbeschränkter Abzug ist dagegen zulässig, wenn das häusliche Arbeitszimmer der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung ist. Die Regelung ist im Bereich der Überschusseinkünfte sinngemäß anzuwenden (Abs. 5).

Zu den Tatbestandsmerkmalen s. § 4 Anm. 1490 ff. (zum häuslichen Arbeitszimmer bei den Einkünften aus Kapitalvermögen s. BFH v. 27.3.2009 – VIII B 184/08, BStBl. II 2009, 850; zum Begriff des häuslichen Arbeitszimmers und zur Berücksichtigung von Aufwendungen für eine Arbeitsecke s. BFH v. 27.7.2015 – GrS 1/14, BStBl. II 2016, 265; BFH v. 3.4.2019 – VI R 46/17, BFH/NV 2019, 903; zum Höchstbetrag bei Nutzung eines Arbeitszimmers durch mehrere Stpfl. s. BFH v. 15.12.2016 – VI R 86/13, BStBl. II 2017, 941; BFH v. 15.12.2016 – VI R 53/12, BStBl. II 2017, 398; zum WKAbzug bei beruflicher Nutzung einer im Miteigentum stehenden Wohnung s. BFH v. 6.12.2017 – VI R 41/15, BStBl. II 2018, 355).

598 7. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen)

Unangemessene Werbungskosten: Die ältere BFH-Rspr. hat das gesetzliche Abzugsverbot für unangemessene BA zunächst als Regelung eines allgemeinen Rechtsgedankens angesehen, der auch für WK gelten sollte (BFH v. 10.3.1978 – VI R 111/76, BStBl. II 1978, 459). Die Kritik an dieser Ansicht führte zur Änderung der Rspr. Nach BFH v. 12.1.1990 (VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423: Charterkosten für Privatflugzeug) war § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 beim WKAbzug nicht entsprechend anzuwenden (s. Anm. 202). Mit der ausdrücklichen Verweisung ab VZ 1992 hat der Gesetzgeber diese Rspr. korrigiert.

Sinngemäße Geltung: Zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale der Nr. 7 im Einzelnen s. § 4 Anm. 1615 ff. (zur Bedeutung der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift s. § 4 Anm. 1600). Zu beachten ist insbes., dass sich im Laufe der Zeit das Verständnis des Begriffs „unangemessen“ geändert hat. Beurteilte BFH v. 10.3.1978 (BFH v. 10.3.1978 – VI R 111/76, BStBl. II 1978, 459) noch 17200 DM für den Flügel einer Gymnasiallehrerin als unangemessen, so hatte BFH v. 26.1.2001 (BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194) bei Aufwendungen einer angestellten Konzertmeisterin von 247280 DM für eine Geige keine Bedenken mehr (s. auch Anm. 518f.). Nutzt ein ArbN ein selbst gesteuertes Privatflugzeug für beruflich veranlasste Reisen, kann ein Teil der Kosten unangemessen sein (BFH v. 19.1.2017 – VI R 37/15, BStBl. II 2017, 526, auch zur Prüfung der Angemessenheit des beruflichen Aufwands im Einzelnen; s. auch BFH v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679; Anm. 202).

8. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 (Geldbußen)

599

Die Verweisung auf das BA-Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder uÄ führt bei WK zu keinen Besonderheiten; s. daher § 4 Anm. 1705 ff. und BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151 (zu Geldstrafen iSv. § 12 Nr. 4 s. BFH v. 15.1.2009 – VI R 37/06, BStBl. II 2010, 111).

9. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a (Hinterziehungszinsen)

600

Hinterziehungszinsen wären nach allgemeinen Grundsätzen als WK zu berücksichtigen, wenn auch die verkürzten Steuern als WK abgezogen werden könnten (vgl. BFH v. 9.2.1993 – VIII R 83/91, BFH/NV 1993, 644). Das absolute Abzugsverbot verhindert dies. Es ergänzt damit das Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 bei vollendeten Steuerhinterziehungen, die durch Tätigkeiten im Rahmen einer Einkunftsart mit Einnahme-Überschussrechnung veranlasst sind (zu Einzelheiten s. § 4 Anm. 1760 ff.).

10. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 (Bestechungs- und Schmiergelder)

601

Schmiergelder als Werbungskosten: Nach der allgemeinen Systematik dürfen Schmiergelder grds. als WK abgezogen werden, wenn sie mit konkreten Geschäftsvorfällen in Zusammenhang stehen und die allgemeinen Abzugsverbote des § 160 AO (Empfängerbenennung) und für Geschenke (= Zahlungen lediglich zur allgemeinen Verbesserung von Geschäftsbeziehungen; s. Anm. 592) nicht greifen (vgl. BFH v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575; BFH v. 22.10.1991 – VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449). Diese Konsequenz des Nettoprinzip wurde in der politischen Diskussion als nicht akzeptable stl. Begünstigung von Straftaten angesehen. Mit der Verweisung schränkt der Gesetzgeber deshalb den WKAbzug unter den einzelnen Voraussetzungen der Nr. 10 ein. Die praktische Bedeutung dürfte im WKBereich auch nach der Neufassung der Nr. 10 ab VZ 1999 gering sein, da ArbN regelmäßig für ihre ArbG und mit deren Mitteln tätig werden. Zu Einzelheiten s. § 4 Anm. 1853 ff.

11. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 (Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO)

602

Nach § 162 Abs. 4 AO ist ein Zuschlag festzusetzen, wenn ein Stpfl. Aufzeichnungen iSd. § 90 Abs. 3 AO nicht vorlegt. Die Zuschlagsregelung regelt in Form stl. Nebenleistungen Sanktionen für die Verletzung des § 90 Abs. 3 AO. Es handelt sich dabei zwar um abziehbare BA, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 enthält jedoch ein entsprechendes Abzugsverbot. Abs. 5 sieht eine sinngemäße Anwendung dieses Abzugsverbots auch bei den Überschusseinkünften vor, weil Zuschläge auch dort festgesetzt werden können.

Zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 s. § 4 Anm. 1891.

12. Geltung des § 4 Abs. 6 (Parteispenden)

603

Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien iSd. § 2 PartG sind kraft gesetzlicher Definition weder BA noch WK. Die stl. Berücksichtigung erfolgt bei den SA (§ 10b Abs. 2) oder durch die StErmäßigung des § 34g. Zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale des Abzugsverbots des § 4 Abs. 6, insbes. zur Abgrenzung von

Spenden und Zahlungen gegen konkrete Gegenleistung, s. § 4 Anm. 2010ff.; s. auch § 10b Anm. 10.

III. Entsprechende Geltung von § 4j, § 6 Abs. 1 Nr. 1a sowie § 6e (Abs. 5 Satz 2)

604 1. Entsprechende Anwendung von § 4j

Mit Wirkung ab VZ 2018 gilt auch § 4j, der gleichzeitig durch das RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074) in das EStG eingefügt wurde, entsprechend (s. Anm. 590). Nach § 4j sind Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen nicht mehr oder nur noch zT als BA abziehbar, wenn die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger aufgrund sog. Lizenzboxen nicht oder nur niedrig besteuert werden (s. im Einzelnen § 4j Anm. 15ff.). Die „entsprechende Geltung“ im Bereich der Überschusseinkünfte dürfte unbedeutend sein.

604a 2. Entsprechende Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a

Abs. 5 Satz 2 ordnet ferner die „entsprechende“ Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a an mit der Folge, dass die gesetzliche Normierung der anschaffungsnahen Aufwendungen auch für Überschusseinkünfte gilt.

Mit StÄndG 2003 reagierte der Gesetzgeber auf die damals aktuelle Rspr. des BFH (s. BFH v. 12.9.2001 – IX R 39797, BStBl. II 2003, 569; BFH v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574) mit einem sog. Nichtanwendungsgesetz und schuf die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a. Danach gehören zu den HK eines Gebäudes auch solche Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die USt 15 % der AK des Gebäudes übersteigen (sog. anschaffungsnahe Aufwendungen; s. BFH v. 25.8.2009 – IX R 20/08, BStBl. II 2010, 125).

Zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a s. § 6 Anm. 481 ff. (zu § 6 Abs. 1 Nr. 1a iVm. § 9 Abs. 5 s. BFH v. 13.3.2018 – IX R 41/17, BStBl. II 2018, 533; s. auch BFH v. 14.6.2016 – IX R 25/14, BStBl. II 2016, 992; BFH v. 14.6.2016 – IX R 22/15, BStBl. II 2016, 999; BFH v. 14.6.2016 – IX R 15/15, BStBl. II 2016, 996; BFH v. 9.5.2017 – IX R 6/16, BStBl. II 2018, 9).

604b 3. Entsprechende Anwendung von § 6e

Mit der Verweisung auch auf § 6e wollte der Gesetzgeber sicherstellen, dass die durch das WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) eingeführte Regelung des § 6e entsprechend auch bei der Ermittlung der Überschusseinkünfte Anwendung findet (BRDrucks. 356/19, 102; zur Rechtentwicklung s. Anm. 589). § 6e bestimmt, dass sog. Fondsetablierungskosten (zum Begriff s. § 6e Abs. 2) zu den AK von WG gehören und so nicht sofort als BA in Abzug gebracht werden können. Abs. 5 Satz 2 ordnet die entsprechende Anwendung bei den Überschusseinkünften an (zB VuV-Fonds; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6e Rz. 1).

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

I. Einordnung des Abs. 6 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Schrifttum: *Drenseck*, Aufwendungen für berufliche Bildungsmaßnahmen, DStR 2004, 1766; *Lang*, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3; *Bergkemper*, Kosten für berufliche Erstausbildung und Erststudium unmittelbar nach Schulabschluss können in voller Höhe abziehbar sein, DB 2011, 1947; *Bergkemper*, Anm. zum BFH-Urteil VI R 51/10, DB 2011, 2893; *Förster*, Lohnt sich Belohnung für den Steuerpflichtigen?, DStR 2012, 486; *Trossen*, Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Behandlung der Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium, FR 2012, 501; *Bergkemper*, Kein Werbungskostenabzug für Berufsausbildungskosten, DB 2014, 2626; *Trossen*, Ausschluss des Werbungskostenabzugs für erstmalige Berufsausbildungs- oder Studienkosten, FR 2015, 40; *Hey*, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, FR 2020, 578; *Ismer*, Einkommensteuerliche Behandlung von Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und Erststudium verfassungsgemäß, DStR 2020, 681.

1. Rechtsentwicklung des Abs. 6

605

BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. II 2011, 1171): § 9 wurde – mW ab VZ 2004 – ein neuer Abs. 6 angefügt.

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Abs. 6 wurde neu gefasst. Die bisherige Regelung wurde Satz 1. Die Bestimmung erfuhr eine Formulierungsänderung, blieb aber im Kern erhalten. Die Vorschrift wurde positiv formuliert (statt: Aufwendungen sind ... „keine Werbungskosten“ heißt es nunmehr: Aufwendungen sind ... „nur dann Werbungskosten“). Im Übrigen muss nach der Neufassung die Erstausbildung „abgeschlossen“ sein. An den nunmehrigen neuen Satz 1 wurden die Sätze 2 bis 5 angefügt. In diesen wird der Begriff der Berufsausbildung als Erstausbildung durch Bildung von Kriterien definiert.

Abs. 6 war in seiner geänderten Fassung erstmals für den VZ 2015 anzuwenden.

2. Bedeutung und Geltungsbereich des Abs. 6

a) Bedeutung des Abs. 6

606

Während Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ff. bestimmt, dass bestimmte Aufwendungen, die die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllen, dennoch nicht als WK abziehbar sind (s. Anm. 591; § 4 Anm. 1102), regelt Abs. 6 ausdrücklich, dass Kosten einer Erstausbildung grds. keine WK iSd. Abs. 1 Satz 1 sind. Eine vergleichbare Bestimmung findet sich in § 9 nicht (s. aber – vergleichbar – § 4 Abs. 9 und § 4 Abs. 6). Die Regelung ist, wörtlich genommen, systemfremd und systemwidrig. Entgegen dem Wortlaut ist daher – wie im Fall des Abs. 5 – von einem Verbot der Abziehbarkeit der Kosten als WK im Rahmen des § 2 Satz 1 Nr. 2 auszugehen (s. Anm. 591), denn Kosten der Erstausbildung sind bei entsprechender beruflicher Veranlassung WK iSd. Abs. 1 Satz 1. Den Gesetzesmaterialien lässt sich nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber sich entschieden hatte, die Kosten einer Erstausbildung mit allen Konsequenzen aus dem beruflichen in den privaten Bereich zu überführen. Ein solches Ansinnen wäre auch mit der Grundaussage des Abs. 1

Satz 1 nicht vereinbar und stellte deshalb nur eine Fiktion dar. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Kosten weiterhin WK sind, ihre stl. Abziehbarkeit aber ausgeschlossen ist (s. vergleichbar § 4 Anm. 1100; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 286; *Nacke* in *LBP*, § 4 Rz. 2076 [6/2014]).

Die Einfügung des Abs. 6 ist als Reaktion auf die Rspr. BFH (BFH v. 27.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; BFH v. 27.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; BFH v. 27.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; s. dazu *Bergkemper*, DB 2011, 1947; BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323; s. zur Entwicklung der BFH-Rspr. BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, FR 2020, 315, Rz. 2–23) und damit als rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung zu verstehen. Nach Auffassung des BFH sind Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung und für ein im Anschluss an das Abitur durchgeführtes Hochschulstudium als vorab entstandene WK anzuerkennen. Aus seiner Sicht folgt aus der seit 2004 geltenden Regelung des § 12 Nr. 5 kein WKAbzugsverbot.

Die Gesetzesmaßnahme soll der Klarstellung, der Wiederherstellung der ursprünglichen Rechtslage und der Vermeidung von Steuerausfällen dienen. In der Begr. des Gesetzentwurfs wird zudem vermerkt, dass die zitierte BFH-Rspr. von den meisten Sachverständigen nicht geteilt werde (BTDrucks. 17/7524, 7 [20]).

Die Neuregelung ist wenig durchdacht und systemwidrig. Dem (Fiskal-)Gesetzgeber ging es offensichtlich ausschließlich darum, die behaupteten, aber nicht verifizierbaren Einnahmefälle infolge der BFH-Rspr. zu vermeiden. Die Neuregelung war im Gesetzentwurf der BReg. zum BeitrRLÜmsG nicht enthalten. Auch in der regulären Sitzung des FinAussch. des Deutschen BTag v. 21.9.2011, in der dieser eine öffentliche Anhörung zum Gesetzentwurf der BReg. durchführte, war sie nicht Gegenstand der Erörterung. Erst im Anschluss an ein sog. nicht öffentliches Fachgespräch am 24.10.2011 legten die Koalitionsfraktionen im FinAussch. einen entsprechenden Änderungsantrag vor, „mit dem die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium in Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung v. 28.7.2011 (...) an die vom Gesetzgeber gewollte Rechtslage angepasst werden soll“ (*Bergkemper*, DB 2011, 2893).

607 b) Geltungsbereich des Abs. 6

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 6 kommt ausschließlich im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zur Anwendung (zum sachlichen Geltungsbereich des § 9 s. Anm. 15). Für den Bereich der BA wurde eine vergleichbare Regelung in § 4 Abs. 9 (s. dazu § 4 Anm. 2120 ff.; BFH v. 5.11.2013 – VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165) eingefügt.

Zeitlicher Geltungsbereich: Die Regelung ist gem. § 52 Abs. 23d Satz 5 rückwirkend ab 2004 anzuwenden. Der Gesetzgeber hält die Rückwirkung für zulässig, da durch die Gesetzesänderung nur die Rechtslage wiederhergestellt werde, die vor den genannten BFH-Entsch. bestanden habe (uE falsch, s. Anm. 608). Auch sei der Wille des Gesetzgebers durch Einf. des § 12 Nr. 5 im Jahr 2004 hinreichend klar zum Ausdruck gekommen (BTDrucks. 17/7524, 20).

3. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6

Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG:

- ▶ *Vorlagebeschlüsse des BFH:* Die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6 insbes. im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG war lange umstritten (s. dazu etwa *Schneider*, HFR 2014, 1064; *Trossen*, FR 2015, 40; *Trossen*, FR 2012, 501; *Förster*, DStR 2012, 486; *Bergkemper*, DB 2014, 2026). Der BFH war von der Verfassungswidrigkeit der Versagung des WKAbzugs insbes. im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG überzeugt; diese Auffassung wurde im Erg. auch hier vertreten (s. Ablage im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, Stand August 2018). Nach seiner Auffassung verstößt Abs. 6 gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in der Ausprägung des daraus abgeleiteten verfassungsrechtl. Gebots der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und des Gebots der Folgerichtigkeit. Der BFH hat deshalb mit Beschlüssen v. 17.7.2014 die Verfahren VI R 61/11, VI R 2/12, VI R 8/12, VI R 38/12, VI R 2/13 und VI R 72/13 ausgesetzt und dem BVerfG die Frage zur Entsch. vorgelegt, ob Abs. 6 mit dem GG vereinbar ist (Vorlagebeschlüsse).
- ▶ *Das BVerfG* (BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, FR 2020, 315; s. auch BFH v. 12.2.2020 – VI R 17/20 [VI R 64/12], juris) hat entschieden, dass Abs. 6 keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darstellt. Der Gesetzgeber, so das BVerfG, ordnet Aufwendungen für die erste Berufsausbildung schwerpunktmäßig den Kosten der Lebensführung zu. Die dem zugrunde liegende Wertung, dass Aufwendungen für eine Erstausbildung im Anschluss an die allgemeine Schulausbildung für die Lebensführung jedenfalls nicht nur von völlig untergeordneter Bedeutung ist, ist laut BVerfG nicht zu beanstanden. Selbst bei einer stark auf einen bestimmten – späteren – Beruf ausgerichteten Erstausbildung liegt eine private Mitveranlassung vor. Auch die Differenzierung zwischen Erstausbildungsaufwand und Aufwendungen für Zweit- und weitere Ausbildungen (Studiengänge) sieht das BVerfG als sachlich gerechtfertigt an. Auch für die Differenzierung zwischen Erstausbildung bzw. Erststudiengang innerhalb und außerhalb eines Dienstverhältnisses liegt ein rechtfertigender Sachgrund vor, so das BVerfG.

Die Entsch. des BVerfG überzeugt nicht (glA *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 341). Ihr fehlt es an Ausgewogenheit, und sie ist ausgesprochen ergebnisorientiert. Dementsprechend mangelt es an einer umfassenden Auseinandersetzung mit den vom BFH in seinen Vorlagebeschlüssen vorgebrachten Argumenten, einer Auseinandersetzung, die man eigentlich erwarten durfte.

Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot: Abs. 6 ist – rückwirkend – ab VZ 2004 anzuwenden (§ 52 Abs. 23d Satz 5 idF des BeitrRLUMsG). Dies stellt uE einen Verstoß gegen das aus Art. 20 Abs. 3 GG hergeleitete Rückwirkungsverbot dar (aA Vorlagebeschlüsse BFH v. 17.7.2014 – VI R 2/12, BFH/NV 2014, 1954; BFH v. 17.7.2014 – VI R 8/12, BFH/NV 2014, 1970; offensichtlich auch BFH 12.2.2020 – VI R 17/20 [VI R 64/12], juris), denn eine echte Rückwirkung, um die es hier geht, ist nach der Rspr. des BVerfG grds. unzulässig (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., HFR 2010, 1098; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05 ua., BStBl. II 2011, 86; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03 ua., HFR 2010, 1103; BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BFH/NV 2012, 1373, mwN). Soweit der Gesetzgeber von einer zulässigen Rückwirkung ausgeht, weil lediglich eine Gesetzeslage wiederhergestellt werde, die „vor der Rechtsprechungsänderung durch den BFH einer gefestigten Rechtspre-

chung und Rechtspraxis“ entsprochen habe (BTDrucks. 17/7524, 20), stimmt dies nicht. Der BFH vertritt seit der Entsch. v. 4.12.2002 (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403) in stRspr. die Auffassung, dass auch Kosten der ersten Ausbildung WK iSd. Abs. 1 Satz 1 sein können (*Bergkemper*, DB 2011, 1947; § 9 Anm. 241 ff.). Die Stpfl. konnten seit der zitierten Entsch. darauf vertrauen, dass Bildungskosten und damit auch Kosten einer Erstausbildung als WK stl. zu berücksichtigen waren, sofern ein ausreichender beruflicher Veranlassungszusammenhang bejaht werden konnte. § 12 Nr. 5 steht dem nicht entgegen (BFH v. 27.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; BFH v. 27.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; BFH v. 27.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323). Die Stpfl. mussten weder vor noch nach den Entsch. des BFH v. 28.7.2011 mit einer derartigen Neuregelung rechnen, weil das geltende Recht weder unklar noch verworren war. Die Rechtslage war seit Dezember 2002 geklärt, wenn auch entgegen der Auffassung des BMF. Auch im Urteil BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816, ist der BFH von seiner gefestigten Rspr. und Rechtspraxis nicht abgewichen (so aber BTDrucks. 17/524, 20), denn bei den entsprechenden Ausführungen des BFH zum Anwendungsbereich des § 12 Nr. 5 handelte es sich nicht um entscheidungserhebliche. Der Hinweis in den Gesetzesmaterialien, es handele sich bei Abs. 6 um eine klarstellende Regelung, geht daher fehl.

Zudem widerspricht sich der Gesetzgeber selbst, wenn er einerseits ausführt, es handele sich bei der Neuregelung um eine Klarstellung (BTDrucks. 17/7524, 7 [12]) und er andererseits ausführt, damit werde die ursprüngliche Rechtslage wiederhergestellt (BTDrucks. 17/7524, 7 [20]), denn wiederhergestellt werden kann ein Zustand nur, wenn er zuvor nicht mehr vorhanden war. Dann kann aber von einer Klarstellung nicht mehr die Rede sein.

Zwingende Gründe des gemeinen Wohls rechtfertigen die Rückwirkung nicht, denn die rückwirkende Einf. des Abzugsverbots dient ausschließlich dem Zweck, die fiskalischen Folgen einer unliebsamen BFH-Rspr. rückwirkend zu beseitigen (*Bergkemper*, DB 2011, 2893).

Die Frage, ob mit Abs. 6 eine ordnungsgemäße Rückwirkung verbunden war, war nicht Gegenstand des Verfahrens beim BVerfG (BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, FR 2020, 315).

609 4. Verhältnis des Abs. 6 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 4 Abs. 9: Die Vorschrift statuiert ein Abs. 6 vergleichbares Abzugsverbot für BA.

Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Satz 1 Nr. 2: Abs. 6 verhindert – insoweit Abs. 5 ähnlich – im Einzelnen die Abziehbarkeit der in Rede stehenden Bildungsaufwendungen als WK im Rahmen des § 2 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 606).

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 7: Die Vorschrift ermöglicht – beschränkt auf einen Höchstbetrag – den Abzug von Aufwendungen für die eigen Berufsausbildung. Die Regelung kommt nicht zur Anwendung, wenn es sich bei den Kosten um WK handelt (s. § 10 Abs. 1 Satz 1; BFH v. 27.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; BFH v. 27.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; BFH v. 27.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323; § 10 Anm. 230 f.).

Verhältnis zu § 12 Nr. 5 aF: Die Vorschrift erfasste alle Aufwendungen, die der Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium tätigte (s. im Einzelnen § 12 Anm. 160). Nicht betroffen waren derartige Aufwendungen, wenn die Berufsausbildung oder das Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfand (s. zu § 12 Nr. 5 aF BFH v. 27.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; BFH v. 27.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; BFH v. 27.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323). Insbesondere die Bedeutung der Regelung ist unklar, weil nach Auffassung des Gesetzgebers § 12 Nr. 5 und Abs. 6 im Einzelnen dasselbe regeln sollen. In dem Bemühen, Einnahmeausfälle zu vermeiden, hat der Gesetzgeber seit 2004 hektisch und systemwidrig reagiert. Die Bestimmungen zum stl. Abzugsverbot von Kosten der beruflichen Erstausbildung haben sich als konzeptionslose Stückwerk-Gesetzgebung erwiesen.

II. Kein Werbungskostenabzug bei Erstausbildung (Abs. 6 Satz 1) 610

Bedeutung von Abs. 6 Satz 1: Aufwendungen eines Stpfl. für seine Berufsausbildung oder ein Studium sind nach der Grundentscheidung des Gesetzgebers grds. keine WK iSd. Abs. 1 Satz 1. Ein Abzug als WK kommt aber in Betracht, wenn der Stpfl. zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) durchlaufen bzw. abgeschlossen hat oder wenn die Berufsausbildung bzw. das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden. Im letzteren Fall sind also auch die Kosten für eine Erstausbildung als WK abziehbar. Der Begriff der Erstausbildung wird in Abs. 6 Sätze 2–5 legaldefiniert (s. Anm. 611 ff.).

Begriff der Aufwendungen: Unter „Aufwendungen“ ist der vermögensmindernde Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert zu verstehen (s. im Einzelnen Anm. 65).

Aufwendungen des Steuerpflichtigen: Es muss sich um Aufwendungen des auszubildenden bzw. studierenden Stpfl. handeln. Aufwendungen Dritter sind, wie auch sonst im Bereich des § 9, grds. nicht abziehbar. Ein Abzug von Drittaufwendungen als WK ist nämlich mit dem auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip beruhenden Kostenprinzip nicht vereinbar. Allerdings erfährt das Kostenprinzip durch den Zuwendungsgedanken eine erweiternde Auslegung. Aufwendungen eines Dritten (zB Eltern), die zugleich eine Zuwendung an den auszubildenden bzw. studierenden Stpfl. darstellen, sind dessen Aufwendungen und damit WK. Unter diesem Gesichtspunkt kommt eine Zurechnung von Drittaufwendungen beim Stpfl. insbes. in Fällen des abgekürzten Zahlungswegs in Betracht (s. im Einzelnen Anm. 43 mwN). Zwar ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob die Zahlung eines Dritten eine Zuwendung darstellt und deshalb dem Stpfl. zuzurechnen ist. In Fällen der Berufsausbildung jedoch ist uE insbes. im Verhältnis zwischen Eltern und stpfl. Kind regelmäßig davon auszugehen.

Aufwendungen für die (erstmalige) Berufsausbildung oder für ein (Erst-)Studium sind anzunehmen, wenn sie iSd. Abs. 1 Satz 1 durch die Berufsausbildung bzw. das Erststudium veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist anzunehmen, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden. Erzielt der Stpfl. noch keine Einnahmen, wie häufig im Rahmen einer ersten Berufsausbildung, liegen vorab entstandene WK vor, wenn die Kosten in einem hinreichend konkreten, objektiv feststell-

baren Zusammenhang mit späteren Einnahmen stehen (stRspr., s. etwa BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BStBl. II 2012, 825, mwN; BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284; s. auch § 9 Anm. 243 und § 10 Anm. 235).

Berufsausbildung: Der strechtl. Begriff der Berufsausbildung wird vom Gesetz nicht näher beschrieben (s. § 10 Abs. 1 Nr. 7, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a). Unter Berufsausbildung ist die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind. Gegenbegriff zur Berufsausbildung ist die Allgemeinbildung, die keine notwendige Voraussetzung für eine geplante Berufsausübung darstellt (Hess. FG v. 3.7.2019 – 9 K 22/18, EFG 2020, 87, rkr., betr. Besuch einer allgemeinbildenden Schule im Vereinigten Königreich; s. auch BMF v. 22.9.2010 – IV C 4 - S 2227/07/10002:002, BStBl. I 2010, 721, Rz. 4 ff.). Der für den WKAbzug maßgebliche Begriff „Erstausbildung“ wird in Abs. 6 Satz 2 definiert (s. Anm. 611).

Studium: Ein Studium ist anzunehmen, wenn es sich um ein solches an einer Hochschule iSd. § 1 HRG handelt (auch BMF v. 22.9.2010 – IV C 4 - S 2227/07/10002:002, BStBl. I 2010, 721, Rz. 12). Hochschulen sind danach Universitäten, Pädagogische Hochschulen, Kunsthochschulen, Fachhochschulen und sonstige Einrichtungen des Bildungswesens, die nach Landesrecht staatliche Hochschulen sind. Gleichgestellt sind private und kirchliche Bildungseinrichtungen sowie die Hochschulen des Bundes. Auch ein Fernstudium gilt als Studium.

► *Studium als Erstausbildung (sog. Erststudium):* Der Abzug von Aufwendungen für ein Studium kommt nicht in Betracht, wenn es sich bei dem Studium um eine Erstausbildung handelt. Anders als in Abs. 6 aF und § 12 Nr. 5 wird der Begriff „Erststudium“ nicht verwendet (s. § 12 Anm. 160). Das „Erst“-Studium definierte sich in Anlehnung an die frühere, inzwischen aufgegebene Rspr. des BFH (s. BFH v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407, mwN) aus der Abgrenzung zu einem zweiten Studium (sog. Zweitstudium). Ein solches Zweitstudium ist anzunehmen, wenn ein vorangegangener Studiengang erfolgreich abgeschlossen wurde. Hierfür ist entscheidend, ob der Abschluss dem Stpfl. die Möglichkeit verschafft, einen entsprechenden Beruf zu ergreifen. Anders als beim Familienleistungsausgleich (BFH v. 15.4.2015 – V R 27/14, BStBl. II 2016, 163, mwN, zur sog. mehraktigen Ausbildung) ist jeder berufsqualifizierende Abschluss als abgeschlossene Berufsausbildung zu werten (s. BFH v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; BFH v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799; jeweils zum berufsbegleitenden Weiterbildungsstudiengang; BFH v. 9.2.2012 – VI R 44/10, BStBl. II 2013, 234; s. auch BMF v. 22.9.2010 – IV C 4 - S 2227/07/10002:002, BStBl. I 2010, 721, Rz. 24: Bachelor- und Masterstudiengang; Rz. 22: Ergänzungs- und Aufbaustudien; Rz. 26: Promotion; glA *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 343 zu mehrstufigen Ausbildungswegen).

Eine Erstausbildung scheidet auch dann aus, wenn dem Studium eine andere nicht akademische Berufsausbildung vorangegangen ist (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816; BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284; BFH v. 22.12.2012 – III R 64/11, BStBl. II 2013, 914; BMF v. 22.9.2010 – IV C 4 - S 2227/07/10002:002, BStBl. I 2010, 721, Rz. 13). Der Gesetzgeber hat damit die Rspr. des BFH zu § 12 Nr. 5 aF berücksichtigt und zur Grundlage der Neuregelung gemacht. Der BFH v. 18.6.2009 hatte § 12 Nr. 5 aF verfassungskonform da-

hingehend ausgelegt, dass die Vorschrift einem WKAbzug nicht entgegensteht, wenn es sich bei dem Studium nicht um eine Erstausbildung handelt (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816; BFH v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796; BFH v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; BFH v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799; s. auch BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323; BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284).

Abgeschlossene Erstausbildung: Ein WKAbzug kommt für eine Zweitausbildung nur in Frage, wenn der Stpfl. zuvor eine Erstausbildung „abgeschlossen“, also erfolgreich durchlaufen und zu Ende gebracht hat. Diese Voraussetzung gilt auch für ein Erststudium (s. Anm. 611). Eine abgebrochene Berufsausbildung ist keine abgeschlossene (BRDrucks. 432/14, 47 [48]). Auf einen förmlichen Abschluss kommt es in den Fällen des Abs. 6 Sätze 4 und 5 nicht an (s. Anm. 611, 613a).

Im Rahmen eines Dienstverhältnisses: Der Abzug für Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums ist zulässig, wenn die (erstmalige) Berufsausbildung bzw. das Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Die Ausnahme beruht auf der Erwägung des Gesetzgebers, dass im Rahmen eines Dienstverhältnisses die Aufwendungen regelmäßig zur Erzielung von Einnahmen dienen (BMF v. 22.9.2010 – IV C 4 - S 2227/07/10002:002, BStBl. I 2010, 721, Rz. 27, 28).

- ▶ *Dienstverhältnis:* Eine Definition des Begriffs des Dienstverhältnisses findet sich in § 1 Abs. 2 LStDV. Danach ist Voraussetzung, dass der im öffentlichem oder privaten Dienst angestellte oder beschäftigte Stpfl. einem ArbG seine Arbeitskraft schuldet (s. § 19 Anm. 53 ff. und 71 ff.). Eine Erstausbildung bzw. ein Erststudium findet vor allem dann im „Rahmen“ eines Dienstverhältnisses statt, wenn die Teilnahme an der berufsbezogenen Ausbildung oder am berufsbezogenen Studium Gegenstand des Ausbildungsvertrags ist (sog. Ausbildungs-dienstverhältnis; s. dazu BFH v. 28.9.1984 – VI R 144/83, BStBl. II 1985, 89 mwN). Eine Entgeltzahlung ist uE nicht erforderlich (BFH v. 24.9.1985 – IX R 96/82, BStBl. II 1986, 184; Krüger in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 344).
- ▶ *Schulungsvertrag:* Es ist uE nicht erforderlich, dass der Stpfl. dabei zur Erbringung von gegenwärtigen oder zukünftigen Dienstleistungen gegenüber dem Schulungs- oder Ausbildungsbetrieb verpflichtet ist. Die Verpflichtung zur Teilnahme an den der Berufsausbildung dienenden (Schulungs-)Maßnahmen stellt eine ausreichende arbeitsrechtl. Pflicht dar. Von daher sind auch die Kosten, die ein Stpfl. für die Ausbildung zum Berufspiloten aufgrund eines Schulungsvertrags zu zahlen hat, im Rahmen eines Dienstverhältnisses aufgewandt und vom Abzugsverbot des Abs. 6 nicht betroffen (glA FG Münster v. 4.4.2014 – 14 K 4281/11 F, EFG 2014, 1786, Az. BFH VI R 50/14; aA FG Köln v. 31.7.2014 – 6 K 2104/12, EFG 2014, 2129, Az. BFH VI R 59/14; FG Berlin-Brandenb. v. 6.1.2014 – 14 K 14312/10, EFG 2014, 987, Az. BFH VI R 2/14; FG Schl.-Holst. v. 4.9.2013 – 2 K 159/11, EFG 2013, 1995, Az. BFH VI R 72/13).

Rechtsfolge:

- ▶ *Abzugsverbot:* Aufwendungen für eine Erstausbildung sind uneingeschränkt nicht als WK nach § 2 Satz 1 Nr. 2 abziehbar, es sei denn, es handelt sich um eine Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses. Unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 können die Kosten dann nur bis zu einem Betrag von 6000 € je Kj. vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (§ 2 Abs. 4), sofern der Stpfl. Einnahmen erzielt.

- ▶ *Kosten einer Zweitausbildung:* Aufwendungen für eine Zweitausbildung (Berufsausbildung oder Studium) sind unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 abziehbar (ua Fahrt- und Unterkunftskosten, s. BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284; s. auch Anm. 253). Entsprechendes gilt für Kosten einer Erstausbildung, wenn diese im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet.
- ▶ *Weiterbildung/Fortbildung, Umschulung:* Bildungsaufwendungen, die nicht im Rahmen einer Berufsausbildung anfallen, sind unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 abziehbare WK (s. im Einzelnen Anm. 241 ff.). Das trifft auch dann zu, wenn der Stpfl., der etwa Kosten für Weiterbildung oder Umschulung geltend macht, zuvor keine Erstausbildung iSd. Abs. 6 durchgeführt hat.

611 III. Berufsausbildung als Erstausbildung (Abs. 6 Satz 2)

Grund und Bedeutung der Vorschrift: Abs. 6 Satz 2 definiert (nur) die „Berufsausbildung als Erstausbildung“, also die erste Berufsausbildung bzw. das Erststudium. Was im Übrigen unter Berufsausbildung in Abs. 6 zu verstehen ist, lässt Satz 2 offen. Hier gelten deshalb die allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 610; s. auch § 3 BBiG).

Der Gesetzgeber sah sich durch die Rspr. des BFH zum Begriff der erstmaligen Berufsausbildung in Abs. 6 aF (zur Rechtsentwicklung des Abs. 6 s. Anm. 605) zur Einfügung des Satzes 2 (und der Sätze 3–5) und der Einf. einer Legaldefinition veranlasst.

Nach Auffassung des BFH setzt der strechtl. Begriff der Berufsausbildung nicht ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem BBiG und eine Ausbildungsdauer von mindestens zwei Jahren voraus. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Ausbildung den Stpfl. befähigt, aus der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen (BFH v. 27.1.2011 – VI R 52/10, BStBl. II 2012, 825, mwN, zum Rettungssanitäter; BFH v. 9.12.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236; BFH v. 28.2.2013 – VI R 6/12, BFH/NV 2013, 1166, zur Ausbildung einer Flugbegleiterin). Die Neufassung des Abs. 6, die sich offensichtlich am BMF-Schreiben (BMF v. 22.9.2010 – IV C 4 - S 2227/07/10002:002, BStBl. I 2010, 721) orientiert, richtet sich dagegen. Nach Ansicht des Gesetzgebers erschwert die Auffassung des BFH eine sinnvolle Abgrenzung zwischen Erst- und Zweitausbildung und führt zu von ihm nicht gewollten Ergebnissen. Eine Berufsausbildung setzt nach Ansicht des Gesetzgebers eine bestimmte Mindestdauer und Qualität voraus (s. im Einzelnen BRDrucks. 432/14, 46–49). Mit der Neuregelung ist der zitierten Rspr. nunmehr weitgehend der Boden entzogen.

Geordnete Ausbildung: Eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) muss „geordnet“ erfolgen. Was darunter zu verstehen ist, wird in Abs. 6 Satz 3 erläutert (s. Anm. 612).

Mindestdauer und Abschlussprüfung: Die Ausbildung muss mindestens zwölf Monate dauern. Der Zeitraum scheint willkürlich gewählt. Im Regierungsentwurf zum ZollkodexAnpG war als Mindestdauer für eine Erstausbildung achtzehn Monate vorgesehen. Dieser Zeitraum orientierte sich am BBiG (§ 5; BTDrucks. 18/3017, 43). Auf Empfehlung des FinAussch. des deutschen BTag wurde der Zeitraum von zwölf Monaten beschlossen, um „auch die kürzeren Ausbildungen als Helferin und Helfer im Gesundheits- und Sozialwesen bei der Definition nicht unberücksichtigt zu lassen“ (BTDrucks. 18/3441, 56).

Eine sechsmonatige Ausbildung – etwa zur Flugbegleiterin – reicht demnach nunmehr nicht mehr aus, auch wenn diese planmäßig ausgestaltet, an dem Ausbildungsziel des Flugbegleiters und der danach erforderlichen Qualifikation ausgerichtet ist und mit einer Prüfung abschließt (s. zur früheren Rechtslage BFH v. 28.2.2013 – VI R 6/12, BFH/NV 2013, 1166).

Die Ausbildung muss in Vollzeit und nicht nur in Abend- bzw. Wochenendkursen erfolgen (BTDrucks. 18/3017, 43: durchschnittlich mindestens 20 Stunden wöchentlich; s. zu Vollzeit auch BFH v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825; BFH v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236). Diese Voraussetzung ist fragwürdig und kaum nachvollziehbar. So übt etwa ein Stpfl., der neben seiner regulären Tätigkeit ein Fernstudium betreibt, dieses danach nicht in Vollzeit aus mit der Folge, dass das Studium keine Erstausbildung ist (s. zu berufsvorbereitenden Maßnahmen und Ausbildungen von weniger als zwölf Monaten Anm. 613a).

Grundsätzlich ist eine Abschlussprüfung erforderlich, so wie es das BBiG vorsieht (s. § 37 BBiG). Ein Abschluss kann allerdings auch mittels planmäßiger Beendigung erfolgen (Abs. 6 Satz 4; s. Anm. 613). Eine abgebrochene Berufsausbildung ist keine abgeschlossene Berufsausbildung (BTDrucks. 18/3017, 43).

Studium als Erstausbildung: Die Voraussetzungen des Satzes 2 (und der Sätze 3-5) kommen auch zur Anwendung, wenn die Erstausbildung ein Studium ist. Der Stpfl. muss das (Erst-)Studium ua. in einem geordneten Verfahren und in Vollzeit (s.o.) durchführen und mit einer Prüfung abschließen. Regelmäßig führen die angebotenen Studiengänge zu einem berufsqualifizierenden Abschluss (§ 10 Abs. 1 Satz 1 HRG). Ein Studium wird aufgrund der entsprechenden Prüfungsordnung der Hochschule durch eine Hochschulprüfung oder eine staatliche oder kirchliche Prüfung abgeschlossen (§§ 15, 16 HRG; BMF v. 22.9.2010 – IV C 4 - S 2227/07/10002:002, BStBl. I 2010, 721, Rz. 14 ff.).

IV. Geordnete Ausbildung (Abs. 6 Satz 3)

612

Abs. 6 Satz 3 erläutert, was unter einer geordneten Ausbildung iSd. Abs. 6 Satz 2 zu verstehen ist.

Die Ausbildung muss die Vermittlung der erforderlichen Handlungsfähigkeit zum Ziel und zum Gegenstand haben. Nach Satz 3 ist neben staatlich anerkannten und staatlich geregelten Ausbildungen, die in Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelt sind, eine Ausbildung auch dann geordnet, wenn sie auf der Grundlage interner Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird. Diese enthalten Ausführungen zu den beruflichen Fertigkeiten, Kenntnissen und Fähigkeiten, die in der Berufsausbildung vermittelt bzw. vom Auszubildenden erworben werden sollen, und zur sachlichen und zeitlichen Gliederung der Ausbildung (BTDrucks. 18/3017, 43). Bildungsträger ist jede Organisation, die eine Berufsausbildung zum Ziel hat. Außerhalb der betrieblichen und schulischen Berufsausbildung wird Berufsausbildung ua. auch in sonstigen Berufsbildungseinrichtungen durchgeführt (s. § 2 BBiG).

Berufsvorbereitende Maßnahmen oder Ausbildungen, die die gesetzliche Mindestausbildungsdauer von zwölf Monaten unterschreiten, sind nach der Gesetzesintention keine Erstausbildung, weil sie nicht auf eine hinreichend qualifizierte berufliche Tätigkeit vorbereiten. Auch wenn diese kurzen Ausbildungen auf der Grundlage von Rechts- und Verwaltungsvorschriften erfolgen, werden nach Meinung des

Gesetzgebers nur begrenzte berufliche Fähigkeiten erworben. Die Regelung geht bei diesen kurzen Ausbildungen typischerweise davon aus, dass die auf eine solche Ausbildung folgende Berufsausbildung keine sog. Zweitausbildung ist (BTDrucks. 18/3017, 43).

Keine geordnete Ausbildung soll in Kursen (zB Kurse zur Erlangung der Fahrerlaubnis für Nutzfahrzeuge) und in der Grundausbildung bei der Bundeswehr erfahren werden. Auch der Abschluss mehrerer unabhängiger Kurse soll keine Berufsausbildung darstellen, auch wenn die Kurse inhaltlich aufeinander aufbauen (BTDrucks. 18/3017, 43).

613 V. Ausbildung ohne Abschlussprüfung (Abs. 6 Satz 4)

Grundsätzlich muss die Ausbildung im Rahmen eines geordneten Ausbildungsgangs erfolgen und durch eine Prüfung abgeschlossen werden. Ist eine solche Prüfung allerdings in der einschlägigen Ausbildungsordnung (sog. Ausbildungsplan) nicht vorgesehen, steht dies der Annahme einer Erstausbildung dann nicht entgegen, wenn der Auszubildende die Ausbildung planmäßig zu Ende bringt. Zumindest außerhalb anerkannter Ausbildungsberufe ist eine Abschlussprüfung nicht in jedem Fall vorgesehen bzw. zwingend. Eine abgebrochene Berufsausbildung ist auch im Fall des Abs. 6 Satz 4 keine abgeschlossene Berufsausbildung.

613a VI. Ausbildung ohne Berufsausbildung (Abs. 6 Satz 5)

Abs. 6 Satz 5 schafft für bestimmte Fälle einen Auffangtatbestand zur Erfüllung der Kriterien einer Erstausbildung. In diesen Fällen liegt eine Erstausbildung auch vor, wenn der Stpfl. den formalen Berufsabschluss einer durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelten Berufsausbildung mit einer Mindestdauer von zwölf Monaten erlangt, nachdem er zur Prüfung zugelassen wurde, ohne die entsprechende Berufsausbildung durchlaufen zu haben.

Die Vorschrift ist uE wenig verständlich formuliert. Sie entspricht einer Bestimmung des BMF (BMF v. 22.9.2010 – IV C 4 - S 2227/07/10002:002, BStBl. I 2010, 721, Rz. 5) und zielt auf § 45 Abs. BBiG bzw. § 37 Abs. 2 HandwerksO (BTDrucks. 18/3017, 43). Es geht um die Fälle, in denen die Berufsausbildung lediglich in einer berufsausbildenden Schule oder sonstigen Bildungseinrichtung stattgefunden hat. Hat ein Stpfl. nach Durchlaufen einer solchen schulischen Ausbildung den formalen Berufsabschluss erreicht, ist ebenfalls eine Erstausbildung anzunehmen. Voraussetzung ist allerdings, dass dieser Ausbildung eine entsprechende Ausbildungsordnung zugrunde liegt, sie mindestens zwölf Monate gedauert und der Stpfl. eine Abschlussprüfung bestanden hat.

614 I. ABC der Werbungskosten

Vorbemerkung: Vgl. auch die wichtigen Anwendungsfälle des allgemeinen WK-Begriffs (s. Anm. 240–318) sowie die ABC-Übersichten in § 12 Anm. 200 und § 21 Anm. 300.

Abbruchkosten: Der WKAbzug ist idR möglich, wenn ein Gebäude ohne Abbruchabsicht erworben wurde, anderenfalls liegen AHK des neuen Gebäudes vor (s. im Einzelnen § 7 Anm. 233; § 6 Anm. 349 ff.).

Abfindungen: Siehe „Abstandszahlungen“.

Abgeordneter: § 22 Nr. 4 Satz 2 verbietet den WKAbzug, wenn zur Abgeltung der durch das Mandat veranlassten Aufwendungen Aufwandsentschädigungen gezahlt werden (s. § 22 Anm. 471 f.). Vgl. auch „Wahlkampfkosten“.

Abschlussgebühren für einen Bausparvertrag s. Anm. 385 „Bauspardarlehen“.

Absetzungen für Abnutzung, für Substanzverringerung und für erhöhte Absetzungen sind nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 WK (s. Anm. 520 ff.).

Abstandszahlungen:

- ▶ *Zu Abstandszahlungen bei Vermietung und Verpachtung* s. § 21 Anm. 300 „Abstandszahlungen“.
- ▶ *Zu Abstandszahlung bei nichtselbständiger Tätigkeit* s. „Vertragsstrafe“.
- ▶ *Zu Abfindungszahlungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs* s. „Versorgungsausgleich“.

Abzugsverbote: Speziell für WK s. Anm. 589 ff. zu Abs. 5 und Anm. 216.

Aktenschrank ist im Allgemeinen als Arbeitsmittel iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 anzuerkennen (s. Anm. 506 ff; § 12 Anm. 80; s. auch „Schreibtisch“).

Aktentasche, Aktenkoffer können Arbeitsmittel iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 sein (s. Anm. 506 ff.).

Aktien: Siehe Anm. 385 „Aktien“.

Amtseinführung etc.: Siehe Anm. 318. Siehe ferner „Bewertungskosten“.

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; s. im Einzelnen § 4 Anm. 850 ff.; zu Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen s. § 21 Anm. 50 mwN).

Angemessenheit von Werbungskosten: Siehe Anm. 598.

Anliegerbeiträge: Siehe „Erschließungsbeiträge“.

Annoncen: Siehe „Anzeigen“.

Anschaffungskosten führen – außer im Anwendungsbereich der §§ 17 und 23 – nur über die AfA zu WK (s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7; Anm. 520 ff.)

Anschaffungsnaher Aufwand (anschaffungsnaher Herstellungskosten): Siehe § 6 Abs. 1 Nr. 1a iVm. § 9 Abs. 5 Satz 2 (s. Anm. 604a).

Ansparleistungen: Siehe R 9.1 Abs. 4 LStR (s. auch „Instandhaltungsrücklage“).

Antiquitäten: Siehe Anm. 513 und 534.

Anwaltskosten: Siehe „Prozess- und Beratungskosten“.

Anzahlung: Zum WKAbzug allg. s. „Vorauszahlungen von Werbungskosten“ (s. auch § 7a Abs. 2 und § 7a Anm. 22).

Anzeigen (Annoncen) in einer Zeitung, um einen Arbeitsplatz oder einen Mieter (nicht Käufer; Ausnahme: § 23) zu finden, gehören zu den WK bei der entsprechenden Einkunftsart.

Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung sind keine vorab entstandenen WK, sondern SA (§ 10 Anm. 51). Auch die Beiträge zur gesetzlichen

Arbeitslosenversicherung, Krankenversicherung und Pflegeversicherung sind keine WK (s. auch „Versicherungsbeiträge“).

Arbeitslohn einschließlich aller Lohnnebenkosten führt bei Stpfl. mit Überschusseinkünften idR zu WK.

Arbeitsmaterial: Siehe Abs. 1 Satz 3 Nr. 6.

Arbeitsmittel einschließlich Arbeitskleidung: Siehe Anm. 506 ff. und R 9.12 LStR.

Arbeitsplatzsichernde Aufwendungen können auch bei Eintritt eines Substanzverlusts WKQualität haben, da auch Vermögensminderungen WK sein können (BFH v. 13.1.1989 – VI R 51/85, BStBl. II 1989, 382; BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48; BFH v. 25.11.2010 – VI R 34/08, BStBl. II 2012, 24). Zu den Aufwendungen eines ArbN zum Erwerb einer Beteiligung am ArbG s. BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073; zum Verlust von Darlehen s. „Forderungsverlust“; s. ferner „Bürgschaftsverluste“.

Arbeitszimmer: Siehe Anm. 597 und § 12 Anm. 82.

Arztkosten: Siehe „Krankheitskosten“.

Ausbildungsdienstverhältnisse: Siehe Abs. 6 Satz 1 und Anm. 612.

Ausgleichszahlungen an Ehegatten durch Beamten können WK sein (s. „Ehescheidung“).

Ausbildungskosten: Siehe Anm. 241 ff. und § 4 Anm. 880.

Aussetzungszinsen: Siehe Anm. 385 „Aussetzungszinsen“.

Auswärtstätigkeit: Siehe Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a (Anm. 475) und Anm. 285 ff.

Autokosten: Siehe „Kraftfahrzeug“.

Bahncard: Mindert ein Stpfl. seine als WK zu berücksichtigenden Reisekosten durch den Erwerb einer Bahncard, so sind die Aufwendungen in voller Höhe WK. Die Möglichkeit der privaten Mitnutzung (§ 12 Nr. 1) bleibt bei Nutzung für berufliche Zwecke außer Betracht (FinMin. Saarl. v. 13.10.2004, DStR 2005, 156).

Bauerwartungsland: Siehe § 21 Anm. 94 (ggf. vorab entstandene WK).

Bauherrenmodell: Siehe § 21 Anm. 110 ff.

Baumangel: Siehe Anm. 533.

Bauspardarlehen: Siehe Anm. 385 „Bauspardarlehen“ und § 21 Anm. 300 „Bausparvertrag“.

Bauwesenversicherungsbeiträge sind WK; s. § 21 Anm. 300 „Bauwesenversicherung“.

Bauzeitzinsen: Siehe Anm. 385.

Beratungskosten: Siehe „Prozess- und Beratungskosten“.

Berufskleidung: Siehe Anm. 514 ff.

Berufskraftfahrer: Siehe „Fahrtätigkeit“.

Berufskrankheit: Siehe „Krankheitskosten“.

Berufsverband: Beiträge sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 (s. Anm. 435 ff.).

Besuchsfahrten: Siehe Anm. 493.

Beteiligungen: Siehe Anm. 318.

Betreuer: Siehe „Vormund“.

Betriebsveranstaltungen, Verbandsveranstaltungen: Siehe Anm. 318.

Bewachungskosten: Siehe „Sicherheitsaufwendungen“.

Bewirtungskosten: Siehe Anm. 318.

Bilder: Nach der Rspr. des BFH sind Kunstgegenstände zur Ausschmückung des Arbeitszimmers, wozu regelmäßig auch Bilder gehören, keine Arbeitsmittel (BFH v. 30.10.1990 – VIII R 42/87, BStBl. II 1991, 340; BFH v. 14.5.1991 – VI R 119/88, BStBl. II 1991, 837; BFH v. 12.3.1993 – VI R 92/92, BStBl. II 1993, 506).

Bildungsaufwendungen: Siehe Anm. 241 ff.; s. auch „Amtseinführung etc.“.

Bildungsreisen (Studienreisen) führen bei beruflicher Veranlassung zu WK (s. Anm. 246; s. auch BFH v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BStBl. II 2010, 685).

Blindenhund: Siehe „Hunde“ und H 9.12 „Diensthund“ LStH.

Bücher: Siehe Anm. 517.

Bürgerschaftsverluste: Siehe Anm. 318.

Bußgelder: Siehe Anm. 599 und H 9.1 „Geldbußen“ LStH.

Computer: Siehe § 12 Anm. 92.

Damnum: Siehe Anm. 385.

Darlehensverluste: Siehe „Forderungsverlust“ und H 9.1 „Verlust einer Darlehensforderung gegen den Arbeitgeber“ LStH.

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

Diebstahl: Siehe Anm. 193, Anm. 513, H 9.8 LStH und § 4 Anm. 885 ff.

Diensthund: Siehe „Hund“.

Dienstjubiläum: Siehe Anm. 318.

Dienstreise: Siehe „Auswärtstätigkeit“.

Dokortitel: Siehe Anm. 610.

Doppelte Haushaltsführung: Die notwendigen Mehraufwendungen sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (s. Anm. 489 ff.).

Drittaufwendungen: Siehe Anm. 43.

Ehegattenarbeitsverhältnis: Siehe „Angehörigenverträge“

Ehescheidung: Siehe „Versorgungsausgleich“ und Anm. 385 „Versorgungsausgleich“ und „Zugewinnausgleich“.

Einrichtungsgegenstände eines häuslichen Arbeitszimmers: Siehe Abs. 5 iVm § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und Anm. 597; s. auch § 4 Anm. 1525.

Einsatzwechseltätigkeit: Siehe „Auswärtstätigkeit“.

Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4): Siehe Anm. 440 ff.

Erbauseinandersetzung und Erbfolge: Siehe § 7 Anm. 153 und § 4 Anm. 900 (s. auch Anm. 385 „Erbauseinandersetzung und Erbfolge“).

Erbbaurecht: Siehe § 21 Anm. 300 „Erbbaurecht“ und § 7 Anm. 107.

Erhaltungsaufwendungen sind grds. bei den Einkünften aus VuV sofort als WK abziehbar (s. § 21 Anm. 90; § 4 Anm. 910; zur Abgrenzung zu AHK s. § 6 Anm. 270).

Erhöhte Absetzungen sind nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 WK (Anm. 528); s. ferner „Absetzungen für Abnutzung“.

Ernährung: Die Aufwendungen gehören grds. zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung (§ 12 Anm. 37). Zu Verpflegungsmehraufwendungen als WK s. Abs. 4a und Anm. 563 ff.

Erschließungsbeiträge: Siehe § 21 Anm. 300 „Erschließungsbeiträge“.

Erziehungsurlaub/Elternzeit: Siehe H 9.1 LStH.

Fachliteratur (Fachbücher, Fachzeitschriften): Siehe Anm. 517, § 4 Anm. 915 und § 12 Anm. 80.

Fahrttätigkeit: Siehe Anm. 285 ff. und Anm. 505b.

Fahrtkosten als Reisekosten s. Anm. 297; als Mehraufwendungen wegen dHf. s. Anm. 493; bei Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte s. Anm. 440 ff.; bei VuV s. § 21 Anm. 300 „Reisekosten“.

Fehlgelder: Muss ein ArbN, der im Kassendienst eingesetzt wird, seinem ArbG Kassenfehlbeträge ersetzen, so sind die Aufwendungen WK, soweit sie stfrei gewährte Fehlgeldentschädigungen übersteigen. Pauschale Fehlgeldentschädigungen sind nach R 19.3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 LStR bis zu 16 € im Monat stfrei.

Feier: Siehe Anm. 318.

Ferienwohnung: Zum Abzug von Aufwendungen als WK s. § 21 Anm. 72.

Fernsehgerät: Siehe § 12 Anm. 46 und 92.

Fernsprechkosten: Siehe „Telekommunikationsaufwendungen (Telefon, Mobiltelefon, Internet)“.

Finanzierungskosten sind bei Veranlassung durch eine Einkunftsart mit Überschussermittlung WK nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 360 ff., § 4 Anm. 920, § 21 Anm. 121 und § 12 Anm. 200 „Kredite“.

Fischereiaufwendungen: Siehe Anm. 595.

Flügel: Siehe Anm. 518.

Flugkosten sind bei einer Veranlassung durch eine Überschusseinkunftsart grds. WK in voller Höhe. Zur Angemessenheitsprüfung der Höhe der Aufwendungen s. Anm. 598 und § 4 Anm. 1660 „Flugzeug“ und „Hubschrauber“. Bei Flügen zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte kommt die Entfernungspauschale nicht zur Anwendung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3, s. Anm. 458). Zur Behandlung von Flugkosten bei gemischt veranlassten Reisen s. BFH v. 24.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672.

Fluglizenzkosten: Siehe § 12 Anm. 93.

Forderungsverlust: Siehe Anm. 318.

Förster: Siehe Anm. 595.

Fortbildungskosten: Siehe Anm. 241 ff. und § 4 Anm. 880.

Friseur: Siehe § 12 Anm. 33.

Führerschein: Siehe § 12 Anm. 93.

Geburtstag: Siehe § 12 Anm. 90 und Anm. 318.

Geldauflagen: Siehe H 9.1 LStH.

Geldbeschaffungskosten: Siehe Anm. 385.

Geldbuße und Geldstrafe: Siehe Abs. 5 iVm § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und Anm. 599 und § 12 Anm. 150.

Gemälde: Siehe „Bilder“.

Geringwertige Wirtschaftsgüter: Siehe Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 und Anm. 538 und 513.

Geschenke: Siehe Anm. 592 und § 12 Anm. 91.

Getränke: Siehe § 12 Anm. 37.

Haftung: Siehe Anm. 318.

Hausgehilfin/Haushälterin: Die Aufwendungen gehören zum Bereich der privaten Lebensführung (BFH v. 9.11.1982 – VIII R 198/81, BStBl. II 1983, 297; BFH v. 26.6.1996 – XI R 15/85, BStBl. II 1997, 33; BFH v. 31.7.1997 – III R 31/90, BFH/NV 1998, 439; s. auch § 12 Anm. 63).

Hausrat: Die Anschaffung von Hausrat dient idR privaten Zwecken und führt nicht zu WK (s. § 12 Anm. 34). Zu Mehraufwendungen wegen dHf. s. Anm. 493.

Heimarbeiter: Zu WK s. R 9.13 LStR.

Herstellungskosten führen – außer im Anwendungsbereich der §§ 17 und 23 – nur über die AfA zu WK (vgl. „Vermögensverwaltung“). Zum HKBegriff s. § 6 Anm. 225 ff.

Hinterziehungszinsen: Es besteht ein absolutes Abzugsverbot (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a; s. Anm. 600).

Hörgerät: Siehe § 12 Anm. 76.

Hotelkosten: Siehe BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03 (BStBl. II 2004, 1074; s. auch *Bergkemper*, FR 2005, 101).

Hunde: Siehe Anm. 509 und § 12 Anm. 200 „Hund“.

Insolvenzgeld: Siehe H 9.1 „Werbungskosten bei Insolvenzgeld“ LStH.

Instandhaltungskosten: Siehe „Erhaltungsaufwendungen“.

Instandhaltungsrücklage: Siehe § 21 Anm. 300 „Instandhaltungsrücklage“.

Jagdkosten: Siehe Anm. 595 und § 12 Anm. 93.

Kassenfehlbeträge: Siehe „Fehlgelder“.

Kaution: Siehe § 21 Anm. 300 „Mietkaution“.

Kinderbetreuungskosten (Kindergarten): Siehe § 12 Anm. 43.

Klassenfahrt: Für einen Lehrer, der als Lehr- oder Aufsichtsperson teilnimmt, liegt eine Auswärtstätigkeit vor, die zum WKAbzug führt (BFH v. 11.5.1990 – VI R 140/86, BStBl. II 1990, 777; BFH v. 6.12.1991 – VI R 28/91, BFH/NV 1992, 585).

Klavier als Arbeitsmittel: Siehe Anm. 518.

Kontokorrent: Siehe Anm. 385 „Kontokorrent“ und § 4 Anm. 1040.

Konzert- und Theaterbesuche: Siehe § 12 Anm. 47.

Kosmetika (Körperpflege): Siehe § 12 Anm. 44 und H 9.1 LStH.

Kraftfahrzeug: Siehe Anm. 385 und § 4 Anm. 930 ff.

Krankheitskosten: Siehe § 12 Anm. 44 und § 4 Anm. 940.

Kreditrückzahlung: Wird ein für Erwerbszwecke verwendeter Kredit getilgt, so liegt eine bloße Vermögensumschichtung vor, die nicht zu WK führt. WK können nur die mit dem Kredit getätigten Ausgaben sein (BFH v. 10.12.1971 – VI R 209/69, BStBl. II 1972, 250).

Kuraufwendungen Siehe „Krankheitskosten“ und § 12 Anm. 73.

Kursverluste: Siehe Anm. 360.

Leasingsonderzahlung: Siehe BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805.

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

Lösegeld: Siehe § 12 Anm. 73.

Meisterprüfung: Kosten sind regelmäßig beruflich veranlasst und daher WK (s. „Ausbildungskosten“ und Anm. 241 ff.).

Motorschaden:

Siehe Anm. 539.

Musikinstrumente als Arbeitsmittel: Siehe Anm. 518.

Nachholung von WK in Abweichung zum Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2 ist unzulässig; s. Anm. 57. Zur Nachholung von AfA s. Anm. 537.

Nachträgliche Werbungskosten: Siehe Anm. 170.

Nebentätigkeiten: Zum WKAbzug bei den Einkünften aus der Nebentätigkeit s. § 3 Nr. 26 Anm. 9.

Negative Einnahmen: Siehe Anm. 80 ff.

Nettoprinzip: Siehe Anm. 6 und § 2 Anm. 14 mwN.

Neuro-Linguistisches Programmieren (NLP): Aufwendungen für NLP-Kurse können WK sein (BFH v. 28.8.2008 – VI R 44/04, BStBl. II 2009, 106).

Nichteheliche Lebensgemeinschaft: Zu den Voraussetzungen einer dHf. s. Anm. 497.

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. Zur Frage der Einkünftezurechnung s. § 21 Anm. 25.

Notarkosten: Siehe Anm. 385 „Notarkosten“.

Optionsgebühren: Siehe „Aktien“.

Pachtvorauszahlungen, die neben dem laufenden Pachtzins gezahlt werden, sind sofort abziehbare WK (BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267). Zur Anerkennung von Vorauszahlungen allg. s. Anm. 222 und „Vorauszahlungen von Werbungskosten“.

Persönlichkeitsentfaltung: Siehe „Psychologische Weiterbildung“ und „Selbstanalyse“.

Planungskosten: Vergebliche Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung eines der geplanten Vermietung dienenden Gebäudes sind in voller Höhe als WK abziehbar (s. Anm. 166).

Priester: Siehe § 12 Anm. 200 „Priester“ (s. auch BFH v. 9.12.2010 – VI R 42/09, BStBl. II 2010, 522; BFH v. 24.9.2013 – VI R 35/11, BFH/NV 2014, 500).

Promotion: Siehe „Dokortitel“.

Prozess- und Beratungskosten: Siehe Anm. 318.

Psychologische Weiterbildung: Siehe § 12 Anm. 95 und H 9.1 „Psychoseminar“ LStH.

Rechtsberatungskosten: Siehe „Prozess- und Beratungskosten“.

Rechtsschutzversicherungsbeiträge: Siehe § 4 Anm. 1022 und § 12 Anm. 96.

Reinigungskosten, die beim Stpfl. aus beruflichem oder sonstigem erwerbsbezogenen Anlass anfallen, sind WK; zur Reinigung von (Berufs-)Kleidung s. Anm. 516.

Reisekosten: Siehe Anm. 285 ff., § 4 Anm. 950, § 21 Anm. 300 „Reisekosten“.

Reisen als Bildungsaufwendungen: Siehe Anm. 246 und § 12 Anm. 88.

Reitpferd: Aufwendungen eines angestellten Reitlehrers für ein eigenes Reitpferd, das für berufliche Zwecke eingesetzt wird, stellen WK dar; das Reitpferd ist in einem solchen Fall ein Arbeitsmittel.

Rente: Rentenzahlungen sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 390 ff.

Repräsentationsaufwendungen sind typische Kosten der privaten Lebensführung (s. § 12 Anm. 55 ff.).

Risikolebensversicherungsbeiträge sind keine WK, da der Zweck von Risikolebensversicherungen in der privaten Daseinsvorsorge des Stpfl. oder seiner Hinterbliebenen besteht (BFH v. 15.6.2005 – VI B 64/04, BFH/NV 2005, 1796). Unerheblich ist auch, ob die Versicherungssumme bei ihrer Auszahlung für Zwecke der Einkunftserzielung verwendet werden soll.

Rückfluss von WK: Siehe Anm. 85 ff und § 21 Anm. 90.

Rundfunkgerät: Siehe § 12 Anm. 46.

Säumniszuschläge: Siehe Anm. 385 „Steuerliche Nebenleistungen“.

Schaden, Schadensersatz und Schadensbeseitigung: Schadensersatzleistungen als Folge der Tätigkeit als ArbN sind grds. WK (BFH v. 15.1.2009 – VI R 37/06, BStBl. II 2010, 111; BFH v. 17.8.2011 – VI R 75/10, BFH/NV 2011, 2040). Auch strafbare Handlungen können Erwerbsaufwendungen begründen (BFH v. 9.2.2012 – VI R 23/10, BStBl. II 2012, 829; BFH v. 20.10.2016 – VI R 27/15, BStBl. II 2018, 441, mwN; s. auch § 12 Anm. 62 ff. und § 4 Anm. 960).

Schmiergeld: Siehe Anm. 601.

Schreibtisch (s. auch „Arbeitszimmer“): Der Schreibtisch kann bei entsprechender beruflicher Nutzung im Zeitpunkt der Anschaffung Arbeitsmittel iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 sein.

Schuldzinsen sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 360 ff. und § 21 Anm. 300.

Schulkosten: Schulgeld und andere Aufwendungen für die Schulausbildung von Kindern gehören grds. zu den privaten Lebenshaltungskosten (zum SA-Abzug von Schulgeld s. § 10 Abs. 1 Nr. 9 und § 10 Anm. 190 ff.; s. auch H 9.1 „Schulgeld“ LStH).

Selbstanalyse: Aufwendungen für Psychoanalyse, Selbsterfahrungsgruppen und ähnliche Veranstaltungen für die eigene Persönlichkeitsentfaltung sind grds. Lebensführungskosten (s. „Psychologische Weiterbildung“).

Sicherheitsaufwendungen sind regelmäßig keine WK, soweit es um den Schutz eigener höchstpersönlicher Rechtsgüter (Leben, Gesundheit, Freiheit) geht (vgl. hierzu „Lösegeld“ sowie § 12 Anm. 76).

Skikurs: Siehe § 12 Anm. 44.

Spenden: Aufgrund der Verweisung des Abs. 5 auf § 4 Abs. 6 können Parteispenden kraft gesetzlicher Definition keine WK sein (s. Anm. 603). Siehe im Übrigen § 12 Anm. 73.

Spesen: Unscharfer Sammelbegriff für Reisekosten (s. Anm. 285 ff.), Bewirtungskosten (s. Anm. 593), Repräsentationsaufwendungen und ähnliche Ausgaben.

Sport: Zum Abzug von Aufwendungen für sportliche Betätigung s. § 12 Anm. 44.

Sportsachen (Sportbekleidung, Sportgeräte) als Arbeitsmittel bzw. Berufskleidung: Siehe Anm. 514.

Sprachkurs als Bildungsmaßnahme: Siehe Anm. 246 mwN und § 12 Anm. 88.

Stammkapital: Siehe Anm. 318 „Beteiligungen“.

Stereoanlage als Arbeitsmittel: Siehe Anm. 580.

Steuerberatungskosten sind WK, soweit die Beratung durch die Einkunftserzielungstätigkeit veranlasst ist.

Steuerliche Nebenleistungen: Siehe Anm. 385 „Steuerliche Nebenleistungen“.

Strafverteidigungskosten sind WK, wenn die dem Stpfl. vorgeworfene Straftat im Zusammenhang mit seiner Erwerbstätigkeit steht (§ 12 Anm. 142).

Stückzinsen: Siehe Anm. 385.

Studienkosten: Siehe Anm. 241 ff.

Studienreisen: Siehe Anm. 246 und § 12 Anm. 85.

Taxikosten können als Reisekosten in der angefallenen Höhe abgezogen werden (s. Anm. 288).

Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte: Siehe Anm. 112.

Telekommunikationsaufwendungen (Telefon, Mobiltelefon, Internet): S. im Einzelnen R 9.1 Abs. 5 LStR).

Teppich: Siehe „Einrichtungsgegenstände“.

Tiere: Zur Behandlung als Arbeitsmittel s. Anm. 580 „Hunde“ und „Reitpferd“.

Übernachungskosten gehören grds. zu den privaten Lebensführungskosten. Werbungskosten liegen typischerweise vor, wenn es sich um Reisekosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a und Nr. 5b; Anm. 501a ff.) oder Aufwendungen für dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4; Anm. 498) handelt (s. auch „Hotelkosten“ und H 9.1 „Übernachungskosten an der ersten Tätigkeitsstätte“ LStH).

Umwidmung: Werden WG, die einem BV entnommen wurden, oder WG des PV, 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“.

Umwzugskosten: Siehe Anm. 310 ff. und § 4 Anm. 990.

Unfallkosten: Siehe Anm. 529 und H 9.10 „Unfallschäden“ LStH und § 4 Anm. 1000 betr. BA.

Unfallversicherungsbeiträge sind WK, wenn die Versicherung ausschließlich mit der beruflichen Tätigkeit in unmittelbarem Zusammenhang steht. Schließt die Versicherung sowohl berufliche als auch private Risiken ein, so kommt ein WKAbzug nur in Höhe des Betrags in Betracht, der das berufliche Risiko abdeckt (§ 12 Anm. 96; § 4 Anm. 1021).

Unfreiwillige Aufwendungen, willensunabhängige Aufwendungen, Abwehraufwendungen: Siehe Anm. 139.

Unterarbeitsverhältnisse: Zwar sind Lohnaufwendungen grds. WK. Bei Arbeitsverhältnissen mit Angehörigen kann der WKAbzug aber daran scheitern, dass die Unterbeschäftigung auf familienrechtl. Grundlage erfolgt (BFH v. 18.10.2007 – VI R 59/06, BStBl. II 2009, 200; s. auch „Arbeitslohn“ und „Angehörigenverträge“).

Veranlassungsprinzip: Siehe Anm. 115 ff.

Veräußerungskosten: Siehe § 21 Anm. 97 betr. Veräußerung von Grundstücken.

Verlorene Anzahlungen: Aufwendungen für eine nicht zustande gekommene Anschaffung oder Herstellung eines WG bilden sofort abziehbare WK (Anm. 193).

Verluste: Siehe Anm. 190 ff. Zum Verlust einer Beteiligung am Unternehmen des ArbG und einer Darlehensforderung gegen den ArbG s. H 9.1 LStH.

Vermittlungsprovisionen im Immobilienbereich: Siehe § 21 Anm. 123.

Vermögensverluste: Siehe Anm. 189.

Verpflegungskosten gehören grds. zu den nicht abzehbaren Kosten der privaten Lebensführung (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672). Zu Verpflegungsmehraufwendungen als WK s. Anm. 563 ff.

Verschulden des Stpfl. steht dem WKAbzug grds. nicht entgegen (vgl. Anm. 143).

Versicherungsbeiträge: Siehe Anm. 318.

Versorgungsausgleich: Zahlungen im Zusammenhang mit einem Versorgungsausgleich führen zu abzehbaren WK, wenn eine Pflicht zum Ausgleich von Versorgungsanwartschaft besteht und zur Folge hätte, dass dem Inhaber des Anspruchs auf betriebliche Altersversorgung niedrigere Versorgungsbezüge iSd. § 19 Abs. 2 zufließen als ohne eine solche Ausgleichsverpflichtung (BFH v. 22.8.2012 – X R 36/09, BStBl. II 2014, 109; *Heuermann*, DB 2006, 688).

Leistungen aufgrund eines schuldrechtl. Versorgungsausgleichs sind im Übrigen SA (s. § 12 Anm. 117).

Vertragsstrafe: Zahlt der Stpfl. eine Vertragsstrafe aus erwerbsbezogenem Anlass, so liegen WK bei der entsprechenden Überschusseinkunftsart vor. So kann die Zahlung einer in einem Ausbildungsverhältnis begründeten Vertragsstrafe zu WK führen (BFH v. 22.6.2006 – VI R 5/03, BStBl. II 2007, 4; s. auch BFH v. 28.2.1992 – VI R 97/89, BStBl. II 1992, 834, zT überholt).

Videorecorder kann Arbeitsmittel sein (BFH v. 27.9.1991 – VI R 1/90, BStBl. II 1992, 195).

Vorab entstandene Werbungskosten: Siehe Anm. 162 und H 9.1 LStH.

Vorauszahlungen von Werbungskosten: Siehe Anm. 220.

Vorbereitende Werbungskosten: Siehe Anm. 162.

Vorfälligkeitsentschädigungen: Siehe § 21 Anm. 97.

Vorweggenommene Werbungskosten: Siehe Anm. 162.

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; zu Einzelheiten s. § 22 Anm. 475). Bei kommunalen Ämtern gelten dagegen die allgemeinen Grundsätze (BFH v. 25.1.1996 – IV R 15/95, BStBl. II 1996, 431).

Waschmaschine: Siehe Anm. 516.

Werbungkostenersatz: Siehe § 19 Anm. 161; § 3 Allg. Anm. 10; § 3 Nr. 13 Anm. 2; § 3 Nr. 16 Anm. 2.

Werkzeuge als Arbeitsmittel: Siehe Anm. 509.

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

Wohnung: Aufwendungen für die privat genutzte Wohnung sind grds. Lebensführungskosten (§ 12 Nr. 1; s. im Einzelnen § 12 Anm. 34; H 9.10 „Wohnung“ LStH).

Zeitungen/Zeitschriften: Aufwendungen für allgemeine Tageszeitungen, Illustrierte oder sonstige Wochenzeitschriften bilden auch bei einer gewissen Erwerbsnähe üblicherweise nicht abzehbare Lebensführungskosten gem. § 12 Nr. 1 (§ 12 Anm. 46; zu Fachzeitschriften s. § 12 Anm. 80).

Zinsen: Siehe „Schuldzinsen“.

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

Zurechnung von Werbungskosten: Siehe Anm. 40 ff.

Zwangsaufwendungen: Siehe „Unfreiwillige Aufwendungen“.

Zweikontenmodell: Siehe „Kontokorrent“.

Zweitwohnungssteuer: Im Rahmen einer dHf. ist die erhobene Zweitwohnungssteuer als sonstige Mehraufwendungen im Rahmen von Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 abzehbar. Zum WKAbzug bei Ferienwohnungen s. § 21 Anm. 72.