

7. Bedeutung des Verschuldens des Steuerpflichtigen

835

Ein Verschulden des Stpfl. wirkt sich wegen der Wertneutralität des Prinzips der objektiven Leistungsfähigkeit (s. Anm. 703) grds. nicht auf die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen aus. Sie sind daher grds. auch dann BA, wenn sie auf ein strafbares, ordnungswidriges oder unmoralisches Verhalten des Stpfl. zurückzuführen sind.

Vgl BFH v. 28.11.1977 – GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105 (108) und v. 25.3.1988 – VI R 207/84, BStBl. II 1988, 706 betr. Unfallaufwendungen infolge eines leichtfertigen Verstoßes gegen die Verkehrsvorschriften; v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467 betr. Strafverteidigungskosten als WK; v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160 (163 ff.) und v. 21.11.1983 – GrS 3/82, BStBl. II 1984, 166 betr. Geldbußen und Geldstrafen. Es gelten aber die – deswegen erforderlichen – Abzugsverbote nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und § 12 Nr. 4.

Der BA-Abzug ist allerdings dann zu versagen, wenn ein schuldhaftes Fehlverhalten des Stpfl. die betriebliche Veranlassung überlagert. Dies ist zB der Fall, wenn der Stpfl. infolge seines übermäßigen Alkoholkonsums auf einer betrieblich veranlassten Fahrt einen Unfall verursacht, und zwar unabhängig davon, ob die vorausgegangene Feier beruflicher oder privater Natur war (vgl. BFH v. 6.4.1984 – VI R 103/79, BStBl. II 1984, 434 und v. 27.3.1992 – VI R 145/89, BStBl. II 1992, 837 [839] zu WK). Der Entschluss, trotz des übermäßigen Alkoholkonsums noch ein Fahrzeug zu führen, ist in diesen Fällen stets als privat veranlasst einzustufen und überlagert die betriebliche Veranlassung.

Einstweilen frei.

836–843

IV. Zuordnung von Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten

844

Aus der Formulierung des Abs. 4 lässt sich ableiten, dass die BA nur bei denjenigen Einkünften einer bestimmten Einkunftsart abziehbar sind, die aus einem Betrieb herrühren, der gleichzeitig auch die Aufwendungen veranlasst hat (s. Anm. 703). Es ist aber auch denkbar, dass Aufwendungen durch unterschiedliche betriebliche Tätigkeiten veranlasst sind, so zB dann, wenn der Stpfl. ein WG anschafft, das er sowohl für seine Einkünfte aus § 18 als auch aus § 21 nutzt. In diesen Fällen müssen die Aufwendungen aufgeteilt und die jeweiligen Anteile den betreffenden Einkunftsarten zugeordnet werden. Dabei wird man sich regelmäßig am Umfang der Nutzung des WG für die jeweilige Einkunftsart orientieren können. Ist die Nutzung des WG im Rahmen einer Einkunftsart von absolut untergeordneter Bedeutung, so können die Aufwendungen auch derjenigen Einkunftsart zugeordnet werden, zu der sie vorwiegend gehören (vgl. insgesamt BFH v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398 [399]; v. 15.3.1994 – X R 58/91, BStBl. II 1994, 516 [518]; v. 18.5.2005 – VIII R 43/03, BFH/NV 2005, 2174; v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937 mwN). Die Zuordnung von Aufwendungen zu einer Einkunftsart kann sich auch im Laufe der Zeit verändern, so dass ein Zuordnungswechsel eintreten kann (vgl. BFH v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398 [400] zu Schuldzinsen als WK).

V. Angemessenheit von Betriebsausgaben

845

Ob die Aufwendungen angemessen sind, spielt für den Begriff der BA keine Rolle. Abs. 4 stellt nur auf die Veranlassung durch den Betrieb ab. Als Korrektiv

sieht Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 ein Abzugsverbot für solche Aufwendungen vor, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, soweit diese Aufwendungen nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (s. ausführl. Anm. 1600 ff.).

846

C. Rechtsfolge: Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 4 vor – sind die Aufwendungen also durch den Betrieb veranlasst –, so handelt es sich um BA. Sofern kein gesetzlich normiertes Abzugsverbot eingreift (zu Abs. 5 s. Anm. 1102), müssen die Aufwendungen erfolgswirksam, dh. gewinnmindernd berücksichtigt werden. Das ergibt sich aus dem objektiven Nettoprinzip (s. Anm. 703). Dabei kommt es nicht darauf an, wie die Aufwendungen – im Fall von Ausgaben – beim Empfänger behandelt werden und ob sie dort BE sind. Bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich erscheinen die BA nicht unmittelbar in der Bilanz, sondern als Aufwandsposition in der GuV. Sie sind in dem Wj. zu erfassen, dem sie nach den GoB und den diesen evtl. vorgehenden stl. Vorschriften zuzuordnen sind. Maßgebend ist die Entstehung der Aufwendungen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 sind die BA gem. § 11 Abs. 2 in dem Wj. zu erfassen, in dem sie sich als Wertabgang auswirken (vgl. Anm. 571 ff.).

847–849 Einstweilen frei.

D. Wichtige Anwendungsfälle des Abs. 4

I. Angehörige

Autorin: Bärbel **Kempe**, Richterin am FG, Cottbus

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vors. Richter am FG, Cottbus

Schrifttum: BRUSCHKE, Darlehensverträge zwischen nahen Angehörigen, DStZ 1992, 475; FRIEDRICH, Die steuerrechtliche Behandlung von Rechtsverhältnissen unter Angehörigen, DB 1995, 1048; PEZZER, Steuerliche Gestaltungen und ihre Grenzen bei Vermietung und Verpachtung unter nahen Angehörigen, DStR 1995, 1853 und 1898; BILSDORFER, Die Üblichkeit als Kriterium zur steuerlichen Anerkennung einer Direktversicherung und einer Pensionszusage im Rahmen eines Ehegattenarbeitsvertrages, BB 1996, 2381; BORDEWIN, Besonderheiten der Ertragsbesteuerung bei Familienpersonengesellschaften, DB 1996, 1359; KANZLER, Anerkennung eines Ehegattenarbeitsverhältnisses auch bei Lohnzahlungen auf ein Oder-Konto; RUPPEL, Der Angehörigenvertrag im Zwielicht von zivilrechtlich und steuerrechtlich-wirtschaftlicher Betrachtung, BB 1996, 458; FISCHER, Fremdvergleich und Üblichkeit, DStZ 1997, 357; GOSCH, Der BFH und der Fremdvergleich, DStZ 1997, 1; HOFFMANN, Die BFH-Rechtsprechung zu Verträgen mit Nahestehenden auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts, DStR 1997, 649; SPINDLER, Neuere Tendenzen in der steuerrechtlichen Beurteilung von Mietverträgen unter nahen Angehörigen, DB 1997, 643; BILSDORFER, Die nichteheliche Lebensgemeinschaft im Steuerrecht, FR 1998, 673; KOTTKE, Steuerrechtliche Anerkennungskriterien für wechselseitige Ehegattenarbeitsverhältnisse und Unterarbeitsverträge mit Familienangehörigen, DStR 1998, 1706; SEEGER, Verträge zwischen nahestehenden Personen – Grundsätzliche Überlegungen und Voraussetzungen ihrer steuerlichen Anerkennung, DStR 1998, 1339; FUHRMANN, Mietverträge zwischen nahen Angehörigen, BeSt. 2001, 6; HOFFMANN, Pensionszusage auch an nichteheliche Lebensgefährtin des Gesellschafter-Geschäftsführers, DStR 2001, 392; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, DB 2001, 2465; RÄTKE, Anwendbarkeit und Rechtsfolgen des Fremdvergleichs in der Rechtsprechung des BFH, StuB 2002, 174; SCHOOR, Steuerorientierte Gestaltungen bei Arbeitsverhältnissen mit Angehörigen, StuB 2002, 526; WÄLZHOlz, Die Besteuerung von Lebenspartnerschaften und deren Auswirkung auf die Besteuerung von Ehegatten, DStR 2002, 33; FISCHER, Erwerb einer Eigentumswohnung durch Ehefrau und Vermietung an Ehemann im Rahmen doppelter Haushaltsführung muss nicht zum Gestaltungsmissbrauch führen, FR 2003, 777; THÜRMER, Wohnungsvermietung an ein unterhaltsberechtigtes Kind, DB 2003, 1012; SCHOOR; Mietverträge zwischen nahen Angehörigen, StBp. 2004, 292; HEUERMANN, Zu den Folgen eines gescheiterten Fremdvergleichs; StBp. 2005, 207; HEUERMANN, Simulation im Steuer- und Zivilrecht; DB 2007, 416; TIEDTKE/MÖLLMANN; Zivilrechtliche Wirksamkeit als Voraussetzung der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen; DStR 2007, 1940; DRÜEN; Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, StuW 2008, 154; MICHEL, Anwendungsbereich des § 42 AO bei einer Anteilsveräußerung vor Liquidation der Kapitalgesellschaft, FR 2008, 448; SCHUHMAN, Der „neue“ § 42 AO 1977, StBp. 2008, 232; STEINHAUFF, Schenkweise Abtretung von Darlehensforderungen eines beherrschenden GmbH-Gesellschafters an seine minderjährigen Kinder als Darlehensvertrag, jurisPR-SteuerR 18/2008 Anm. 2.

1. Überblick

Ausscheiden von Aufwendungen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind: Nach stRspr. des BFH sind Verträge zwischen nahen Angehörigen ertragstl. nur anzuerkennen, wenn die Vereinbarungen zivilrechtl. wirksam, klar und eindeutig sind, ihre Gestaltung dem zwischen Fremden Üblichen entspricht und sie auch tatsächlich durchgeführt werden (BFH v. 24.8.2006 – IX R 40/05, BFH/NV 2006, 2236; v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294; v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196; v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349). Diese Anforderungen gründen auf der Überlegung, dass es innerhalb

850

eines Familienverbundes typischerweise an einem Interessensgegensatz fehlt und zivilrechtl. Gestaltungsmöglichkeiten stl. missbraucht werden können (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34).

Verfassungsmäßigkeit: Die Prüfung, ob die Voraussetzungen des Fremdvergleichs im Einzelfall erfüllt sind, verstößt nicht gegen Art 3 Abs. 1, 6 Abs. 1 GG (BVerfG v. 27.11.2002 – 2 BvR 483/00, HFR 2003, 171; v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; v. 16.7.1991 – 2 BvR 47/90, HFR 1992, 23; v. 7.11.1990 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1991, 160; v. 27.3.1985 – 1 BvR 1415/84, HFR 1987, 92; v. 20.11.1984 – 1 BvR 1406/84, HFR 1985, 283).

851 2. Persönlicher Anwendungsbereich/Definition des Begriffs „nahe Angehörige“

Der Begriff der „nahen Angehörigen“ ist im Gesetz nicht definiert und auch durch die Rspr. nicht klar abgegrenzt. Er ist nicht deckungsgleich mit dem Personenkreis des § 15 AO.

Uneingeschränkt anwendbar sind die Grundsätze zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen auf folgende natürliche Personen:

- ▷ *Ehegatten* (BFH v. 4.9.1997 – IV B 110/96, BFH/NV 1998, 202; v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153);
- ▷ *Eltern und Kinder* (BFH v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393; v. 23.9.1998 – XI R 1/98 BFH/NV 1999, 760; v. 31.10.1990 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759; v. 14.6.1988 – IX B 157/87, BFH/NV 1990, 97; v. 23.2.1988 – IX R 157/84, BStBl. II 1988, 604; v. 21.8.1985 – I R 73/82, BStBl. II 1986, 250; v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469). Das gilt grds. auch für Vereinbarungen zwischen Eltern und erwachsenen Kindern (BFH v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393; v. 11.4.1997 – III B 142/96, BFH/NV 1997, 667; v. 31.10.1989 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759) sowie für Verträge zwischen Eltern und Kindern und deren Lebensgefährten (BFH v. 25.7.2000 – IX R 9/97, HFR 2001, 337);
- ▷ *Geschwister und Verschwägerte* (BFH v. 27.7.2004 – IX R 73/01, BFH/NV 2005, 192; v. 28.6.2002 – IX R 68/99; BStBl. II 2002, 699; v. 21.11.2000 – IX R 73/97, BFH/NV 2001, 594; v. 18.12.1990 – VIII R 280/82, BStBl. II 1991, 391);
- ▷ *Großeltern und Enkel* (BFH v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294; v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391; v. 14.4.1983 – IV R 198/80, BStBl. II 1983, 555);
- ▷ *Schwiegerkinder und Schwiegereltern* (BFH v. 10.2.1988 – VIII R 72/84, BFH/NV 1989, 291; v. 5.2.1988 – III R 234/84, BFH/NV 1988, 628; v. 11.9.1986 – IV R 82/85, BStBl. II 1987, 111);
- ▷ *Partner nichtehelicher Lebensgemeinschaften* (BFH v. 26.9.2007 – IX B 115/07, BFH/NV 2007, 2235; v. 12.1.2005 – IX B 115/04, BFH/NV 2005, 703);
- ▷ *Lebenspartnerschaften nach den LebenspartnerschaftsG* v. 16.2.2001 (BGBl. I 2001, 266 idF v. 21.12.2007, BGBl. I 2007, 3189) dürften auf Grund der nach dem Gesetz begründeten Unterhaltsverpflichtungen, der gesetzlichen Erb- und Pflichtteilsrechte und der Güterstände ebenfalls erfasst werden (glA WÄLZ-HOLZ, DStR 2002, 333; KANZLER, FR 2000, 859).

Nicht oder nur eingeschränkt anwendbar sind die Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen bei folgenden Personen:

- ▷ *Verlobte* (BFH v. 22.4.1998 – X R 163/94, BFH/NV 1999, 24);

- ▷ *Geschiedene Ebegatten* (BFH v. 20.11.2002 – X B 6/02; BFH/NV 2003, 318; v. 8.2.1995 – X S 7/94, BFH/NV 1995, 782; aA BFH v. 16.1.1996 – IX R 13/92, BStBl. II 1996, 914);
- ▷ *Getrennt lebende Ebegatten* (BFH v. 1.12.2004 – X R 4/03, BFH/NV 2005, 549; offen gelassen BFH v. 31.5.2001 – IX R 78/98, BFH/NV 2001, 1333; v. 30.6.1999 – IX R 83/95, BFH/NV 2000, 118).

Bei Verträgen zwischen Personengesellschaften und den Angehörigen eines beherrschenden Gesellschafters muss – ebenso wie bei unmittelbar zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Verträgen – sichergestellt werden, dass die vertraglichen Beziehungen tatsächlich im betrieblichen und nicht im privaten Bereich wurzeln.

BFH v. 22.1.2002 – VIII R 46/00, BFH/NV 2002, 844; v. 31.5.2001 – IV R 53/00, BFH/NV 2001, 1547; v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; v. 18.12.2001 – VIII R 68/99, BStBl. II 2002, 353; v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393; v. 15.6.2000 – XI B 123/99, BFH/NV 2000, 1467; v. 20.4.1999 – VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457; v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1995, 153; v. 20.12.1990 – IV R 17/89, BStBl. II 1991, 18; v. 15.12.1988 – IV R 29/86, BStBl. II 1989, 500; v. 14.4.1983 – IV R 198/80, BStBl. II 1983, 555; v. 24.3.1983 – IV R 76/80, BStBl. II 1983, 770; v. 24.3.1983 – IV R 240/80, BStBl. II 1983, 663; v. 12.4.1979 – IV R 14/76, BStBl. II 1979, 622.

Beherrscht ein naher Angehöriger die PersGes. nicht allein, reicht eine gemeinsame Beherrschung durch mehrere Familienangehörige dann aus, wenn sie einen Gegenstand von gemeinsamem Interesse in gemeinsamer Abstimmung regeln (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 69/98, BStBl. II 2002, 353; v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BFH/NV 2000, 176; v. 20.4.1999 – VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457; v. 15.12.1988 – IV R 29/86, BStBl. II 1989, 500; v. 20.10.1983 – IV R 116/83, BStBl. II 1984, 298; v. 14.4.1983 – IV R 198/80, BStBl. II 1983, 555).

Schwester-Personengesellschaften, bei denen jeweils dieselben Gesellschafter beteiligt sind, werden ebenfalls wie nahe Angehörige behandelt, (BFH v. 17.8.2007 – VIII B 36/06, BFH/NV 2007, 2293; v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299).

Auf Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen sowie auf Vereinbarungen zwischen Konzerngesellschaften finden die Grundsätze des Fremdvergleichs ebenfalls Anwendung. Hierbei kann es sich um eine vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG handeln (vgl. § 8 KStG Anm. 100 ff.). Ob der dem Gesellschafter oder der nahestehenden Person gewährte Vermögensvorteil durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, bestimmt sich nach dem Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers (BFH v. 13.12.2006 – VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393; v. 17.10.2001 – I R 103/00, BFH/NV 2002, 134; v. 3.11.1998 – I B 67/98, BFH/NV 1999, 672; v. 25.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573). Der Fremdvergleich ist auch bei Vermögensverschiebungen, die die nahen Angehörigen nur mittelbar – über ihre Beteiligung an der KapGes. – berühren, vorzunehmen (BFH v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, BStBl. II 2007, 830; v. 6.12.2005 – VIII R 70/04, BFH/NV 2006, 722; v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFH/NV 2000, 1278).

3. Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen

a) Betriebliche Veranlassung

Betrieblich veranlasst – und damit BA – sind Aufwendungen nach der Rspr. dann, wenn sie objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem

Betrieb zu dienen bestimmt sind (BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160; ausführlich Anm. 805 ff.). Das erfordert, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit einer konkreten Gewinnerzielungsabsicht angefallen sind und eine mögliche private Mitveranlassung unbedeutend ist (BFH v. 20.11.1997 – X R 146/94, BFH/NV 1998, 961; v. 23.11.1993 – IV R 37/93, BStBl. II 1994, 350).

Die betriebliche Veranlassung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass es sich bei den Vertragsbeteiligten um Angehörige oder nahestehende Personen handelt. Es steht diesen auch frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander stl. möglichst günstig zu gestalten (stRspr., vgl. BFH v. 29.8.2007 – IX R 17/07, BFH/NV 2008, 426; v. 17.12.2003 – IX R 91/00, BFH/NV 2004, 1272; v. 17.12.2003 – IX R 105/00, BFH/NV 2004, 1273). Die Rspr. stellt jedoch wegen der Möglichkeit der Steuerumgehung strenge Anforderungen an derartige Leistungsbeziehungen (BFH v. 21.8.1985 – I R 73/82, BStBl. II 1986, 250; s. dazu ausführlich Anm. 853 ff.). Sie steigen mit dem Grad der Berührung der privaten Lebenssphäre und der Unüblichkeit. Der Stpfl. trägt die objektive Darlegungs- und Feststellungslast dafür, dass Minderungen des BV tatsächlich betrieblich veranlasst und deshalb BA sind

BFH v. 31.5.1989 – III R 154/86, BFHE 157, 172; v. 7.7.1983 – VII R 48/80, BStBl. II 1983, 760; v. 24.6.1976 – IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; verneint bei Darlehen minderjähriger Kinder an einen Einzelunternehmer aus zuvor geschenkten Mitteln (BFH v. 10.4.1984 – VIII R 134/81, BStBl. II 1984, 705) oder Schenkungen des eine PersGes. beherrschenden Gesellschafters an eine nahestehende Person und Darlehensvertrag mit der Gesellschaft (BFH v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523; v. 22.1.2002 – VIII R 46/00, BStBl. II 2002, 685; v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152).

Dabei bilden die besonderen Anforderungen der Rspr. Beweiszeichen (Indizien) bei der im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu treffenden Entscheidung, ob die streitigen Aufwendungen in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Erzielen von Einkünften stehen oder dem nicht stbaren privaten Bereich (§ 12) zugehörig sind (BFH v. 3.3.2004 – X R 14/01, BStBl. II 2004, 826; v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699; v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573).

853 b) Zivilrechtliche Wirksamkeit und Form der Verträge

Voraussetzung für die stl. Anerkennung eines Vertrags zwischen nahen Angehörigen ist zunächst, dass dieser ernsthaft vereinbart, dh. insbes. zivilrechtl. wirksam zustande gekommen ist (BFH v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224; v. 10.11.1998 – VIII R 28/97, BFH/NV 1999, 616; RÄTKE, StuB 2002, 174). Ggf. ist die Beurkundung, die Bestellung eines Ergänzungspflegers (§§ 181, 1629 Abs. 2, 1795, 1909 BGB) oder – insbes. bei Beteiligung Minderjähriger – eine vormundschaftsgerichtliche Genehmigung (§§ 1643, 1821, 1822 BGB) erforderlich (BFH v. 19.12.2007 – VIII R 13/05, BFH/NV 2008, 669; v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186; v. 23.4.1992 – IV R 46/91, BStBl. II 1992, 1024; v. 18.10.1989 – I R 203/84 BStBl. II 1990, 68; v. 25.11.1986 – IX R 51/82, BFH/NV 1987, 159; v. 5.3.1981 – IV R 150/76, BStBl. II 1981, 435). Ein Verstoß gegen das Selbstkontrahierungsverbot ist unschädlich, wenn das Rechtsgeschäft dem minderjährigen Kind lediglich einen rechtl. Vorteil bringt (BFH v. 31.10.1989 – IX R 216/84, BStBl. II 1992, 506).

Die Einhaltung der bürgerlich-rechtlichen Form dient dem Nachweis der Ernstlichkeit (BFH v. 4.12.1991 – X R 9/84, BFH/NV 1992, 306; v. 23.6.1976 – I R 140/75, BStBl. II 1977, 78). Der Formunwirksamkeit eines unter nahen

Angehörigen abgeschlossenen Vertrags kommt aber nur indizielle Wirkung zu (BFH v. 22.7.2007 – IX R 45/06; BFH/NV, 1287; v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294, dazu Nichtanwendungserlass BMF v. 2.4.2007, BStBl. I 2007, 441; BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BStBl. II 2000, 386).

Schriftform ist nur teilweise gesetzlich vorgeschrieben (bei Arbeitsverträgen: NachweisG v. 20.7.1995, BGBl. I 1995, 946; BFH v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919). Zu Beweis Zwecken und aus Gründen der Klarheit ist sie aber in jedem Fall angeraten, da die Feststellungslast für den Inhalt und die Durchführung der Verträge beim Stpfl. liegt (BFH v. 31.10.1989 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759; FG Bremen v. 3.9.1983, EFG 1994, 888, rkr.).

Mündliche Abreden müssen zu Beginn des Vertragsverhältnisses klar und eindeutig getroffen und danach tatsächlich durchgeführt werden (BFH v. 2.6.1992 – IX R 270/87, BFH/NV 1992, 806; v. 21.8.1985 – I R 73/82, BStBl. II 1986, 250). Bloße betriebliche Üblichkeit und entsprechende Handhabung genügen nicht (BFH v. 23.9.1998 – XI R 1/98, BFH/NV 1999, 760). Es kann aber – insbes. bei Dauerschuldverhältnissen – aufgrund „dauernder Übung“ auf das Vorliegen einer im Voraus getroffenen Vereinbarung geschlossen werden (BFH v. 9.7.2007 – I B 123/06, BFH/NV 2007, 2148; v. 24.1.1990 – I R 157/86, BStBl. II 1990, 645).

Rückwirkende Vereinbarungen sind stl. nicht anzuerkennen (BFH v. 24.8.2006 – IX R 40/05; BFH/NV 2006, 2236; v. 10.10.2000 – IX R 11/97, BFH/NV 2001, 586; v. 29.11.1988 – VIII R 83/82, BStBl. II 1989, 281; v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441). Sie wirken allenfalls für die Zukunft.

c) Tatsächliche Durchführung des Vereinbarten

854

Der Vertrag muss tatsächlich durchgeführt werden. Das erfordert eine tatsächliche Vermögensverschiebung (BFH v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160; v. 5.2.1997 – X R 145/94, BFH/NV 1997, 347; v. 31.5.2001 – IV R 53/00, BFH/NV 2001, 1549). Daran fehlt es grds. bei wechselseitigen Arbeitsverträgen (BFH v. 10.10.1997 – X B 59/97, BFH/NV 1998, 448; v. 12.10.1988 – X R 2/86, BStBl. II 1989, 354). Bei Dauerschuldverhältnissen sind laufende Zahlungen erforderlich (BFH v. 11.10.1989 – I R 161/85, BFH/NV 1990, 364). Unregelmäßige Zahlungen sind unschädlich, wenn auch gegenüber Fremden aufgrund bestehender Liquiditätsschwierigkeiten nur unregelmäßige Zahlungen erfolgen (BFH v. 29.6.1996 – X R 155/94, BFH/NV 1997, 182). Zum Vorliegen von Scheingeschäften oder dem Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten in derartigen Fällen s. Anm. 857.

d) Fremdvergleich – allgemeine Anforderungen

855

Das Vereinbarte muss einem sog. Fremdvergleich standhalten, dh. nach Inhalt und Durchführung dem entsprechen, was fremde Dritte bei der Gestaltung eines entsprechenden Rechtsverhältnisses vereinbaren würden (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391).

Äußere Beweiszeichen maßgeblich: Da bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen kein natürlicher Interessengegensatz besteht, wie er im Verhältnis zu fremden Dritten üblich ist, stellt der Fremdvergleich eine sachgerechte Ermittlungshilfe zum Nachweis des notwendigen objektiven Zusammenhangs der Aufwendungen mit der Erwerbssphäre dar. Nur eine solche, auf äußerlich erkennbare Beweiszeichen/Indizien gestützte Beurteilung vermag sicherzustellen, dass die Vertragsbeziehungen tatsächlich im betrieblichen und nicht in Wirklich-

keit im privaten Bereich (§ 12 Nr. 1 und 2) wurzeln (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299; v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393; v. 20.10.1997 – IX R 38/97 BStBl. II 1998, 106; v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160; v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391).

► *Vorzunehmende Gesamtbetrachtung*: Die einzelnen Kriterien, die im Rahmen dieser Prüfung von Bedeutung sein können, dürfen indes nicht zu Tatbestandsmerkmalen verselbständigt werden, die schon jeweils für sich genommen die stl. Anerkennung des Vertragsverhältnisses ausschließen; sie können vielmehr nur als Indizien im Rahmen einer Gesamtwürdigung betrachtet werden (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996; BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573). Maßgebend für die Beurteilung ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Dabei kann einzelnen dieser Beweisanzeichen je nach Lage des Falls im Rahmen der Gesamtbetrachtung eine unterschiedliche Bedeutung zukommen. Dementsprechend schließt nicht jede Abweichung vom Üblichen notwendigerweise die stl. Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus (BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196; v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349; v. 14.5.2003 – X R 14/99, BFH/NV 2003, 1847). Je mehr die Umstände auf eine private Veranlassung hindeuten, desto strengere Anforderungen sind an den Fremdvergleich zu stellen (BFH v. 18.11.1998 – VII B 27/98, BFH/NV 1999, 613). Die Umstände des Einzelfalls sind im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung unter dem Gesichtspunkt zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine ernstliche Vereinbarung zulassen.

BFH v. 9.10.2001 – VIII R 5/01, BFH/NV 2002, 334; v. 10.8.2000 – IX B 67/00, BFH/NV 2001, 159; v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; v. 13.7.1999 – VIII R 29/97 BStBl. II 2000, 386 v. 10.11.1998 – VIII R 28/97, BFH/NV 1999, 616; v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349; v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; v. 17.9.1997 – VI R 54/96, BFH/NV 1998, 164; v. 28.1.1997 – IX R 23/94, BStBl. II 1997, 655; v. 26.6.1996 – X R 155/94, BFH/NV 1997, 182; v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196.

Dabei spielt eine entscheidende Rolle, ob die Vertragschancen und -risiken insgesamt in nicht fremdüblicher Weise verteilt wurden (BFH v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393). Mehrere zeitlich und sachlich zusammenhängende Verträge sind nicht isoliert, sondern in ihrer Gesamtheit zu würdigen (BFH v. 13.12.1995 – X R 261/93, BStBl. II 1996, 180).

► *Rechtsfolge*: Spricht die Gesamtbetrachtung der Umstände des Einzelfalls für die Ernstlichkeit der getroffenen Vereinbarung, so ist das Vertragsverhältnis selbst dann stl. anzuerkennen, wenn es teilweise von dem zwischen Fremden Üblichen abweicht (BFH v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393; v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl. II 1999, 524; v. 7.5.1996 – IX R 96/94, BStBl. II 1997, 196). Dies entspricht der Rspr. des BVerfG, wonach die stl. Nichtanerkennung eines zivilrechtl. wirksamen Vertrags dann willkürlich und damit verfassungswidrig ist, wenn bei der gebotenen Gesamtwürdigung ein Indizmerkmal mit ausschlaggebender Bedeutung zu Lasten des Stpfl. herangezogen worden ist, obwohl der Sachverhalt nicht beweisbedürftig war, sondern schon aus anderen Quellen mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden konnte (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; v. 15.8.1996 – 2 BvR 3027/95, BB 1996, 2470).

e) Fremdvergleich – konkrete Anforderungen an die inhaltliche Gestaltung von Verträgen

Die konkret verwendeten Vertragsbedingungen müssen dem unter fremden Dritten Üblichen entsprechen (BFH v. 31.5.1989 – III R 154/86, BFHE 157, 172).

Die Vertragsbedingungen müssen unter fremden Dritten gebräuchlich sein. Die langfristige Kapitalanlage ohne Bestellung von Sicherheiten ist bei Darlehensverträgen zwischen Fremden ebenso unüblich wie die langfristige Unkündbarkeit (BFH v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335; v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391). Sind ansonsten ehrenamtliche Tätigkeiten Gegenstand eines Unterarbeitsverhältnisses, spricht dies gegen eine stl. Anerkennung (BFH v. 22.11.1996 – VI R 20/94, BStBl. II 1997, 187). Gelegentliche und geringfügige Hilfeleistungen eignen sich nicht als Inhalt eines mit einem Dritten zu begründenden Vertragsverhältnisses.

BFH v. 22.11.1996 – VI R 20/94, BStBl. II 1997, 187; v. 9.12.1993 – IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298; v. 25.1.1989 – X R 168/87, BStBl. II 1989, 453; v. 17.3.1988 – IV R 188/85; BStBl. II 1988, 632; v. 23.6.1988 – IV R 129/86, BFH/NV 1989, 219; v. 22.12.1987 – IX R 149/84, BFH/NV 1988, 497; v. 27.10.1978 – VI R 166, 173, 174/76, BStBl. II 1979, 80; großzügig BFH v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919.

Gehaltserhöhungen für den ArbN-Ehegatten müssen den allgemeinen Tarifbedingungen entsprechen (BFH v. 10.10.1997 – X B 59/97, BFH/NV 1998, 448). Bei Vorauszahlungen sind Abreden über die Verrechnung erforderlich (BFH v. 17.9.1997 – IV R 54/96, BFH/NV 1998, 164). Vgl. im Übrigen Anm. 858 ff. (einzelne Leistungsbeziehungen).

Die Hauptvertragspflichten müssen klar und eindeutig vereinbart sein.

So sind bei Mietverträgen insbes. die Mietsache und die Höhe der zu entrichtenden Miete konkret zu benennen (vgl. BFH v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224; v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349; v. 20.10.1997 – IX R 38/97, BStBl. II 1998, 106; v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196) sowie beim Arbeitsvertrag Art und Umfang der Tätigkeit sowie die Höhe des Arbeitsentgelts (BFH v. 23.9.1998 – XI R 1/98, BFH/NV 1999, 760). Für die Auslegung ursprünglich unklarer Vereinbarungen kann die spätere tatsächliche Übung der Parteien herangezogen werden. Weist ein mit Fremden geschlossener Vertrag gleichartige Mängel auf, so verliert das zwischen fremden Dritten übliche Vertragsgebaren für die Indizwirkung an Gewicht (BFH v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699).

Die Vereinbarungen müssen bereits zu Beginn des Vertragsverhältnisses getroffen worden sein.

Dies ist zwischen fremden Dritten ebenfalls üblich (BFH v. 23.9.1998 – XI R 1/98, BFH/NV 1999, 760; v. 25.4.1989 – VIII R 207/84, BFH/NV 1989, 495; v. 21.8.1985 – I R 73/82, BStBl. II 1986, 250; s. dazu auch schon Anm. 853).

Leistung und Gegenleistung müssen im Wesentlichen ausgewogen sein.

Die Gegenleistung muss dem entsprechen, was ein fremder Dritter bei vergleichbarer Leistung erhalten hätte (BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698; v. 19.1.1998 – X R 57/93, BFHE 185, 230; v. 10.3.1988 – IV R 214/85, BStBl. II 1988, 877 – ggf. nur ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft; vgl. Anm. 859).

857 **f) Scheingeschäfte und Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten**

Selbst bei Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen für die stl. Anerkennung eines Vertrags zwischen nahestehenden Personen kann diese letztendlich noch daran scheitern, dass nach den Gesamtumständen des Falls und den zugrunde liegenden Beweggründen ein Scheingeschäft oder ein Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten anzunehmen ist (BFH v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919; v. 22.4.1998 – X R 163/94, BFH/NV 1999, 24; v. 14.1.1992 – IX R 33/89, BStBl. II 1992, 549).

Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind nach § 41 Abs. 2 Satz 1 AO für die Besteuerung unerheblich. Ein Scheingeschäft kann nach der Rspr. zB vorliegen, wenn von vornherein keine wirtschaftliche Belastung des Grundstückskäufers durch die sich aus dem Kaufpreis ergebenden Verpflichtungen gewollt war (BFH v. 26.11.1996 – IX R 51/94, BFH/NV 1997, 404), ein Zahlungsempfänger die ihm zugeflossenen Beträge in Verwirklichung eines gemeinsamen Gesamtplans alsbald dem Schuldner wieder zuwendet (BFH v. 28.1.1997 – IX R 23/94, BStBl. II 1997, 655; v. 5.12.1990 – I R 5/88, BStBl. II 1991, 308), die Kündigung eines Darlehens erst nach Ablauf der statistischen Lebenserwartung des Darlehensgebers möglich ist (BFH v. 3.12.1991 – IX R 142/90, BStBl. II 1992, 392) oder die Kaufpreisforderung aus einem Grundstückskaufvertrag bei gleichzeitiger Vermietung an die Verkäuferin gestundet wird (BFH v. 26.11.1996 – IX R 51/94, BFH/NV 1997, 404).

Ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten liegt nach der nunmehr in § 42 Abs. 2 Satz 1 AO idF des JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150) enthaltenen Legaldefinition vor, wenn eine unangemessene rechtl. Gestaltung gewählt wird, die beim Stpfl. oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Das gilt nach § 42 Abs. 2 Satz 2 AO allerdings dann nicht, wenn der Stpfl. für die gewählte Gestaltung außerstl. Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Diese Regelung ist nunmehr auch für die Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen von Bedeutung. War bislang anerkannt, dass ein Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO aF noch nicht allein in dem Bestreben liegt, Steuern zu sparen (stRspr., BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272) und dass es auch nahen Angehörigen freisteht, ihre Rechtsverhältnisse möglichst günstig zu gestalten (BFH v. 17.12.2003 – IX R 91/00, BFH/NV 2004, 1272; v. 17.12.2003 – IX R 105/00, BFH/NV 2004, 1273), so sind nun nur noch außerstl. Gründe zur Rechtfertigung von nicht vorgesehenen Steuervorteilen zugelassen.

Unangemessen ist eine rechtl. Gestaltung im Allgemeinen, die verständige Personen in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts nicht wählen würden. Dabei kommt es nach wie vor auf den jeweiligen Einzelfall an und der Stpfl. kann die begründete Annahme eines Missbrauchs wegen der ungewöhnlichen Gestaltung durch den Nachweis außerstl. Gründe entkräften. Beachtliche außerstl. Gründe liegen aber jedenfalls dann nicht vor, wenn der Grund für die gewählte Gestaltung in erster Linie in der Steuerersparnis liegt (MICHEL, FR 2008, 448).

Ein zwischen Fremden nicht üblicher Entstehungsgrund der vertraglichen Vereinbarung (zB Schenkung der erforderlichen Geldbeträge) dürfte der strechtl. Anerkennung des Vertragsverhältnisses weiterhin nicht zwingend entgegenstehen (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 220/82, BStBl. II 1991, 391; v. 18.12.1990 –

VIII R 138/85, BStBl. II 1991, 581; v. 20.3.1987 – III R 197/83, BStBl. II 1988, 603). Erfolgen Schenkung und Mittelrückfluss aber entweder gleichzeitig oder sind sie wirtschaftlich voneinander abhängig, liegt ein Missbrauch nahe (BFH v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl. II 1999, 524; v. 17.1.1994 – III R 30/92, BFH/NV 1995, 197; v. 28.1.1993 – IV R 109/91, BFH/NV 1993, 590).

► *Ein Gestaltungsmissbrauch ist wohl auch unter Berücksichtigung des § 42 Abs. 2 AO nF gegeben*, wenn Einkünfte auf andere Personen verlagert werden, um auf diese Weise strechtl. Vorteile – wie zB den Abzug als BA und damit die Verminderung des stl. Gewinns – zu erreichen (BFH v. 8.7.1998 – I R 112/97, BStBl. II 1999, 123; v. 27.8.1997 – I R 8/97, BStBl. II 1998, 163), bei Darlehensgewährung durch ein minderjähriges Kind aus von den Eltern geschenkten Geldern, soweit Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass hierfür ein Gesamtplan vorliegt (BFH v. 26.3.1996 – IX R 51/92, BStBl. II 1996, 443), der Einschaltung eines minderjährigen vermögenslosen Kindes als Käufer eines WG, welches anschließend zurückvermietet wird (BFH v. 17.1.1991 – IV R 132/85, BStBl. II 1991, 607), der Kaufpreis unter Angehörigen mit einem Darlehen verrechnet wird, dessen Rückzahlung bis zu einem Zeitpunkt gestundet wird, den der Darlehensgeber/Veräußerer voraussichtlich nicht erleben wird (BFH v. 3.12.1991 – IX R 142/90, BStBl. II 1992, 397), bei wechselseitiger Übernahme von Darlehensverbindlichkeiten ohne tatsächliche und wirtschaftliche Veränderung der jeweiligen Position der Beteiligten, zB kreuzweiser Übernahme grundstücksbezogener Darlehensverbindlichkeiten (BFH v. 29.8.2007 – IX R 17/07, BFH/NV 2008, 426; v. 17.12.2003 – IX R 56/03, BStBl. II 2004, 648).

► *Keinen Gestaltungsmissbrauch hat die Rechtsprechung bisher zu § 42AO aF angenommen* bei Mietzinszahlung durch ein unterhaltsberechtigtes Kind aus dem Barunterhalt (BFH v. 17.12.2002 – IX R 58/00, BFH/NV 2003, 750; v. 17.12.2002 – IX R 35/99, BFH/NV 2003, 611; v. 17.12.2002 – IX R 18/00, BFH/NV 2003, 749; v. 17.12.2002 – IX R 26/01, BFH/NV 2003, 876; v. 19.10.1999 – IX R 30/98, BStBl. II 2000, 223; v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224; v. 9.9.1997 – IX R 43/96, BFH/NV 1998, 316; v. 28.1.1997 – IX R 27/95, BStBl. II 1997, 599), bei Verzicht auf ein unentgeltliches Wohnrecht und Abschluss eines Mietvertrags (BFH v. 17.12.2003 – IX R 60/98, BStBl. II 2004, 646; v. 27.7.1999 – IX R 64/96, BStBl. II 1999, 826), bei Vermietung einer Wohnung an den anderen Ehegatten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (BFH v. 11.3.2003 – IX R 55/01, BStBl. II 2003, 627; FISCHER, FR 2003, 777) sowie bei der Vermietung an die Eltern und unentgeltlicher Nutzung des Hauses der Eltern (BFH v. 14.1.2003 – IX R 5/00, BStBl. II 2003, 509).

Es bleibt abzuwarten, wie sich die Rspr. zum „neuen“ § 42 entwickelt, zumal der Begriff der „unangemessenen rechtlichen Gestaltung“ durch einzelfallbezogene Wertung im Hinblick auf „eine den wirtschaftlichen Vorgängen angemessene rechtliche Gestaltung“ auszufüllen ist (DRÜEN, StuW 2008, 154).

4. Einzelne Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen

a) Arbeitsverträge

Es steht dem Stpfl. grds. frei, einen Angehörigen unentgeltlich, gegen Gewährung lediglich von Unterhalt oder auf arbeitsvertraglicher Grundlage im Betrieb zu beschäftigen (vgl. BFH v. 28.6.1997 – III R 81/96, BFH/NV 1998, 293; v. 19.8.1971 – IV R 121/86, BStBl. II 1972, 172). Daher ist bei zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Arbeits- und Ausbildungsverträgen an Hand äußerlich erkennbarer Merkmale festzustellen, ob die vereinbarten Vermögensver-

schiebungen der privaten oder der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind (vgl. BFH v. 29.10.1997 – X R 129/94, BStBl. II 1998, 149; v. 10.3.1988 – IV R 214/85, BStBl. II 1988, 877; v. 11.4.1997 – III B 142/96, BFH/NV 1997, 667).

Grundsatz: Lohnzahlungen an einen im Betrieb des Stpfl. mitarbeitenden Ehegatten sind dann BA, wenn Letzterer aufgrund eines Arbeitsvertrags beschäftigt wird, die vertraglich geschuldete Arbeitsleistung erbringt und der Stpfl. seinerseits alle ArbG-Pflichten, insbes. die der Lohnzahlung erfüllt (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; BFH v. 31.10.1989 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759). Weicht der Vertragsinhalt oder die Vertragsdurchführung geringfügig vom Üblichen ab, so muss dies allein nicht stets zur stl. Nichtanerkennung des Arbeitsverhältnisses führen (BFH v. 26.8.2004 – IV R 68/02, BFH/NV 2005, 553; v. 17.9.1997 – IV R 54/96, BFH/NV 1998, 164; v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196).

Inhaltliche Anforderungen an den Arbeitsvertrag: Es müssen insbes. die zeitliche Dauer der Arbeitsleistung und das für diese Arbeitsleistung geschuldete Entgelt (BFH v. 10.3.1988 – IV R 214/85, BStBl. II 1988, 877; v. 8.10.1986 – I R 209/82, BFH/NV 1988, 434) zu Beginn des Arbeitsverhältnisses bzw. bei Änderungen für die Zukunft vereinbart werden (BFH v. 29.11.1988 – VIII R 83/82, BStBl. II 1989, 281). Die Arbeitsleistung muss jedenfalls bestimmbar sein (BFH v. 25.6.1989 – X R 168/87, BStBl. II 1989, 453; v. 22.6.1988 – IV R 129/86, BFH/NV 1989, 219). Vereinbarungen über geringfügige Hilfeleistungen mit Kindern sind keine Arbeitsverträge (BFH v. 9.12.1993 – IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298; v. 13.7.1994 – I B 133/93, BFH/NV 1994, 861; v. 25.1.1989 – X R 168/87, BStBl. II 1989, 453; v. 23.6.1988 – IV R 129/86, BFH/NV 1989, 219; s. dazu auch § 19 Anm. 20).

Keine Schriftform erforderlich: Ein Arbeitsvertrag zwischen Familienangehörigen bedarf grds. nicht der Schriftform; er kann mündlich oder stillschweigend vereinbart, ergänzt oder geändert werden (BFH v. 20.4.1999 – VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457). Auch das NachwG (Gesetz zur Anpassung arbeitsrechtl. Bestimmungen an das EG-Recht v. 20.7.1995, BGBl. I 1995, 946) fordert lediglich die schriftliche Fixierung der wesentlichen Bedingungen des Arbeitsvertrags, es regelt jedoch weder abweichend von § 611 BGB den Mindestinhalt eines Arbeitsvertrags, noch Formerfordernisse, deren Nichtbeachtung den Vertrag unwirksam machen (BFH v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919). Die schriftliche Niederlegung ist jedoch zwecks des leichteren Nachweises zu empfehlen (BFH v. 31.10.1989 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759; v. 30.6.1989 – III R 130/86, BFH/NV 1990, 224).

Der Arbeitsvertrag muss tatsächlich durchgeführt werden. Die Abführung der Beiträge zur Berufsgenossenschaft und anderer Sozialversicherungsabgaben sind ein Indiz für den vereinbarten Vollzug des Arbeitsverhältnisses (BFH v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919; v. 26.5.1996 – X R 155/94, BFH/NV 1997, 182; v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60), ebenso die Versteuerung der Lohnzahlungen (BFH v. 6.10.1961 – IV 244/61 II, BStBl. III 1961, 549).

► *Stellt der ArbG-Ehegatte die Ehefrau aus privaten Gründen von der Arbeitspflicht frei,* wird der Vertrag nicht entsprechend seinem Inhalt tatsächlich durchgeführt (BFH v. 1.12.2004 – X R 4/03, BFH/NV 2005, 549; v. 10.10.1997 – X B 59/97, BFH/NV 1998, 448).

► *Der Angehörige als ArbN muss frei über seinen Lohn verfügen können.* Gleichwohl kann einem Ehegattenarbeitsverhältnis nicht allein deshalb die stl. Anerkennung

versagt werden, weil die Zahlung des Gehalts auf ein Konto erfolgt, über welches der ArbG-Ehegatte ebenfalls allein verfügungsberechtigt ist (sog. Oder-Konto). Das gilt jedenfalls dann, wenn die tatsächlich geleistete Arbeit und ihre Entlohnung ansonsten außer Frage stehen (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34). Maßgeblich ist der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Gehalt (BFH v. 5.2.1997 – X R 145/94, BFH/NV 1997, 347; v. 25.7.1991 – IX R 30, 31/89, BStBl. II 1991, 843; v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160).

► *Verzichtet ein ArbN-Ehegatte ganz auf sein Gehalt*, ist von einer im vollen Umfang privat veranlassenen Mitarbeit auszugehen (BFH v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381; v. 7.2.1990 – X R 63–65/87, BFH/NV 1991, 80; v. 26.10.1982 – VII R 50/80; BStBl. II 1983, 20).

► *Üblichkeit der Hauptleistungspflichten*: Die Arbeitsvergütungen müssen dem Grunde und der Höhe nach betrieblich veranlasst und angemessen sein, dh. dem entsprechen, was ein fremder Dritter im Fall vergleichbarer Qualifikation, Kenntnisse und gleichem Einsatz insgesamt als Gegenleistung erhalten würde (BFH v. 10.3.1988 – IV R 214/85, BStBl. II 1988, 877; v. 8.10.1986 – I R 220/82, BStBl. II 1987, 205; v. 30.3.1983 – I R 209/81, BStBl. II 1983, 664). Der Anerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses steht eine unüblich niedrige Entlohnung nicht entgegen, sofern hieraus nicht auf einen mangelnden rechtsgeschäftlichen Bindungswillen zu schließen ist (BFH v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60).

► *Aufwendungen für die Fortbildung von im Betrieb mitarbeitenden Angehörigen* (zB Besuch der Meisterfachschule durch den Sohn) sind BA, wenn die hierzu getroffenen Vereinbarungen klar und eindeutig sind und nach Inhalt und Durchführung dem zwischen fremden Üblichen entsprechen, insbes. auch Bindungsfristen und Rückzahlungsklauseln enthalten (BFH v. 14.12.1990 – III R 92/88, BStBl. II 1991, 305). Dazu gehört bei einem Studium mit ergänzender praktischer Ausbildung im elterlichen Betrieb, dass zumindest eine durchschnittliche wöchentliche oder monatliche Mindestarbeitszeit vereinbart wird (BFH v. 11.12.1997 – IV R 42/97, BFH/NV 1998, 952; FG Sachsen-Anh. v. 2.12.2005 – 1 K 141/02, nv.). Dagegen sind Aufwendungen für den Meisterlehrgang eines nicht im Betrieb mitarbeitenden Kindes nicht allein deshalb BA, weil sie eine spätere Unternehmensnachfolge vorbereiten sollen (BFH v. 29.10.1997 – X R 129/94, BStBl. II 1998, 149).

b) Miet- und Pachtverträge

858a

Miet- und Pachtverhältnisse zwischen nahen Angehörigen spielen bei den Gewinneinkünften keine so zentrale Rolle wie bei den Überschusseinkünften und dort insbes. bei den Einkünften aus VuV (vgl. dazu § 21 Anm. 72f.).

Für eine steuerrechtliche Anerkennung gelten die allgemeinen Grundsätze. Nutzungsüberlassungen im Rahmen der familiären Hausgemeinschaft sind der nicht stbaren Privatsphäre zuzuordnen (BFH v. 4.7.2007 – IX B 50/07, BFH/NV 2007, 1875; v. 15.2.2005 – IX R 16/04, BFH/NV 2005, 1008; v. 16.1.2003 – IX B 172/02; BStBl. II 2003, 301; v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776; v. 7.12.2006 – IX B 17/06, BFH/NV 2007, 444 zur schädlichen Mitnutzung durch den Vermieter; FG Nürnberg. v. 4.5.2006 – IV 311/2003, nv., gemeinsame Nutzung bei Bestehen einer Lebensgemeinschaft). Keine Kriterien des Fremdvergleichs sind Unterhaltsleistungen, eine verbilligte Miete und die fehlende Schriftform des Mietvertrags (BFH v. 31.7.2007 – IX R 8/07, BFH/NV 2008, 350).

Bestimmung der Hauptleistungspflichten: Es müssen zumindest das Überlassen einer bestimmten Mietsache zur Nutzung und die Höhe der zu entrichtenden Miete (§ 535 BGB) klar und eindeutig vereinbart worden sein und entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden (BFH v. 26.6.2001 – IX R 68/97, BFH/NV 2001, 1551; v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224; v. 18.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349; v. 20.10.1997 – IX R 38/97, BStBl. II 1998, 106). Kann man einem Mietvertrag zwischen nahen Angehörigen nicht entnehmen, ob eine Warmmiete oder eine Kaltmiete vereinbart wurde, so fehlt es an einer klaren und eindeutigen Bestimmung der Miete als Hauptvertragspflicht (BFH v. 28.7.2004 – IX B 50/04, BFH/NV 2004, 1531). Für die Auslegung ursprünglich unklarer Vereinbarungen kann die spätere tatsächliche Übung der Parteien herangezogen werden (BFH v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699; v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. II 1997, 703). Weist auch ein mit Fremden geschlossener Mietvertrag gleichartige Mängel auf, so verliert das zwischen Fremden Übliche für die Indizienwürdigung an Gewicht (BFH v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699). Eine fehlende Nebenkostenvereinbarung ist im Zusammenhang mit sämtlichen weiteren Umständen zu würdigen, die für oder gegen die private Veranlassung des Vertragsverhältnisses sprechen. Die Ermäßigung der Miete ist in diesem Zusammenhang unerheblich (BFH v. 25.7.2000 – IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305).

Zur Durchführung des Vertrags gehört insbes. die regelmäßige Zahlung der geschuldeten Vergütung. Der Ausweis von Verbindlichkeiten in der Bilanz genügt nicht. Ein Darlehensvertrag kann grds. nur dann an die Stelle der Zahlung treten, wenn er seinerseits nach Inhalt und Durchführung einem Fremdvergleich standhält (BFH v. 5.2.1988 – III R 234/84, BFH/NV 1988, 628, und v. 5.2.1988 – III R 216/84, BFH/NV 1988, 553). Wird die Miete auf ein Konto überwiesen, über das der Mieter eine Vollmacht besitzt, ist dieser Umstand im Rahmen des Fremdvergleichs zu würdigen (BFH v. 22.4.2002 – IX B 186/01, BFH/NV 2002, 1155). Die Miete muss tatsächlich endgültig aus dem Vermögen des Mieters in das des Vermieters gelangen (BFH v. 28.1.1997 – IX R 23/94, BStBl. II 1997, 655).

Fremdüblichkeit: Eine verbilligte Miete oder Unterstützungszahlungen (BFH v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224) des Vermieters sind nicht in den Fremdvergleich einzubeziehen (BFH v. 27.7.2004 – IX R 73/01, BFH/NV 2005, 1929; v. 22.7.2003 – IX R 59/02; BStBl. II 2003, 806), ebensowenig die fehlende Schriftform, da diese schon für die zivilrechtl. Wirksamkeit unerheblich ist (BFH v. 31.7.2007 – IX R 8/07, BFH/NV 2008, 350; v. 10.5.2006 – IX R 35/05, BFH/NV 2006, 1648; v. 19.10.1999 – IX R 80/97, BFH/NV 2000, 429).

Vgl. im Übrigen § 21 Anm. 200 ff.

858b c) Darlehensverträge

Ein Darlehensvertrag kann auch mündlich wirksam geschlossen werden (BFH v. 19.12.2007 – VIII R 13/05, BFH/NV 2008, 669; v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; v. 10.8.1988 – IX R 220/84, BStBl. II 1989, 137).

Klare Regelungen zu Hauptleistungspflichten: Als Indizien für die Fremdüblichkeit des Darlehensvertrags werden insbes. die Vereinbarungen zur Laufzeit und zur Rückzahlbarkeit, zur Höhe, zum Zahlungszeitpunkt und zur regelmäßigen Entrichtung der Zinsen sowie zur ausreichenden Besicherung herangezogen (BFH v. 9.10.2001 – VIII R 5/01, BFH/NV 2002, 334; v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393; v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl. II 1999, 524; v. 16.12.1998 – X R 139/95, BFH/NV 1999, 780; v. 12.2.1992 – X R

121/88, BStBl. II 1992, 468; v. 7.11.1990 – X R 126/87, BStBl. II 1991, 291). Ist der Rückzahlungszeitpunkt nicht vertraglich bestimmt, gelten insoweit die gesetzlichen Regelungen (§ 488 Abs. 3 Sätze 1 und 2 BGB). Eine Rückzahlungsvereinbarung ist nur dann nicht erforderlich, wenn sich unabhängig hiervon aus den Gesamtumständen des Falls eindeutig und zweifelsfrei ergibt, dass das Darlehen ernstlich vereinbart und auch so durchgeführt wurde, insbes. die Zinsen tatsächlich vertragsgemäß fortlaufend gezahlt wurden (BFH v. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl. II 1991, 838).

Die Vereinbarung von verkehrsüblichen Sicherheiten ist bei langfristigen Darlehen mit einer Laufzeit von mindestens vier Jahren erforderlich (BFH v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335; v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393; v. 29.6.1993 – IX R 44/89, BFH/NV 1994, 460; v. 28.1.1993 – IV R 109/91, BFH/NV 1993, 590; v. 16.12.1998 – X R 139/95, BFH/NV 1999, 780; v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391). Das Fehlen einer Vereinbarung über zu gewährende Sicherheiten hindert aber nicht die Annahme einer Darlehensschuld (BFH v. 19.12.2007 – VIII R 13/05, BFH/NV 2008, 669). Die Abtretung künftiger Gewinnansprüche stellt jedoch wegen der Ungewissheit, ob und in welcher Höhe Gewinnanteile entstehen, keine verkehrsübliche Sicherheit dar (BFH v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393; v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642).

Fehlt es an der regelmäßigen Auszahlung der vereinbarten Zinsen, ist ein fehlender Leistungsaustausch indiziert (BFH v. 12.2.1992 – X R 121/88, BStBl. II 1992, 468; v. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl. II 1991, 838). Ein Abfluss von Darlehenszinsen iSd. § 11 Abs. 2 kann auch dadurch bewirkt werden, dass die fälligen Darlehenszinsen der Darlehensschuld hinzugerechnet werden (BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825).

Rechtsgeschäft unter Volljährigen oder mit Minderjährigen: Von Bedeutung sind ferner der Anlass der Darlehensgewährung, seine Verwendung und, ob es sich um ein Rechtsgeschäft unter volljährigen, voneinander insbes. wirtschaftlich unabhängigen Verwandten oder um eine Vereinbarung mit minderjährigen Kindern handelt (BFH v. 19.2.2002 – IX R 32/98, BStBl. II 2002, 674; v. 4.3.1993 – X R 70/91, BFH/NV 1994, 156; v. 4.6.1991 – IX R 150/98, BStBl. II 1991, 838; v. 8.12.1990 – VIII R 1/88, BStBl. II 1991, 911). Bei einem unter volljährigen und wirtschaftlich voneinander unabhängigen Angehörigen gewährten Darlehen kann es grds. unschädlich sein, wenn es im Einzelnen unter anderen Bedingungen als unter Fremden überlassen wird, soweit es sich nicht um eine verschleierte Schenkung oder um einen Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten handelt.

BFH v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393; v. 16.12.1998 – X R 139/95, BFH/NV 1999, 780; v. 10.8.1988 – IX R 220/84, BStBl. II 1989, 137; v. 2.6.1992 – IX R 270/87, BFH/NV 1992, 806; v. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl. II 1991, 838; zB Rückgewährung geschenkter Beträge als Darlehen; BFH v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BFH/NV 1999, 1408; v. 17.6.1994 – III R 30/92, BFH/NV 1995, 197; v. 4.3.1993 – X R 70/91, BFH/NV 1994, 156; v. 28.1.1993 – IV R 109/91, BFH/NV 1993, 590; v. 12.2.1992 – X R 121/88, BStBl. II 1992, 468; v. 10.4.1984 – VIII R 134/81, BStBl. II 1984, 705; aA PAUS, DStZ 1999, 952 und GROH, DStR 2000, 754; auf einem Gesamtplan beruhende sachliche Verknüpfung, BFH v. 22.1.2002 – VIII R 46/00, BFH/NV 2002, 844; v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393.

Rückgewähr geschenkter Beträge als Darlehen: Unabhängig von einzelnen Vertragsmodalitäten kann es an der betrieblichen Veranlassung von Darlehenszinsen dann fehlen, wenn der Betriebsinhaber oder der beherrschende Gesellschafter einer PersGes. seinen Kindern Geldbeträge unentgeltlich zuwendet, die

diese sogleich wieder als Darlehen zur Verfügung zu stellen haben (BFH v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BFH/NV 1999, 1408; v. 17.6.1994 – III R 30/92, BFH/NV 1995, 197; v. 4.3.1993 – X R 70/91, BFH/NV 1994, 156; v. 28.1.1993 – IV R 105/91, BFH/NV 1993, 590).

Die Vermögensbereiche stehen sich aber von vornherein selbständig gegenüber, wenn der Gläubiger das Darlehen allein aus seinen Mitteln gewährt (BFH v. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl. II 1991, 838). So können Zinsen für die Nutzung von Darlehensbeträgen, die den Kindern von einem nicht an der PersGes. beteiligten Elternteil geschenkt werden, als BA absetzbar sein, soweit die Beträge tatsächlich aus dem Vermögen dieses Elternteils stammen (BFH v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl. II 1999, 524).

858c d) Pensionszusagen

Die Zusage einer Pension an einen Ehegatten ist im Grundsatz nur betrieblich und nicht privat veranlasst, wenn sie mit hoher Wahrscheinlichkeit auch einem fremden ArbN in einer vergleichbaren Position erteilt worden wäre.

BFH v. 18.12.2001 – VIII R 69/98, BStBl. II 2002, 353; v. 7.8.1997 – X B 247/96, BFH/NV 1998, 440; v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153; v. 16.5.1990 – X R 72/87, BStBl. II 1990, 1044; v. 8.10.1986 – I R 220/82, BStBl. II 1987, 205; v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60; v. 10.11.1982 – I R 135/80, BStBl. II 1983, 173; v. 20.3.1980 – IV R 53/77, BStBl. II 1980, 450; ebenso bei Tantiemезusagen, BFH v. 8.1.2007 – IX B 60/06, BFH/NV 2007, 707.

Die Angemessenheit einer Pensionszusage ist idR zu bejahen, wenn sie zusammen mit der zu erwartenden Sozialversicherungsrente 75 % des letzten stl. anzuerkennenden Arbeitslohns des ArbN-Ehegatten nicht übersteigt (BFH v. 15.9.2004 – I R 62/03, BStBl. II 2005, 176, v. 22.11.1995 – I R 37/95, BFH/NV 1996, 596; v. 16.5.1995 – XI R 87/93, BStBl. II 1995, 876; v. 28.10.1982 – VIII R 50/80, BStBl. II 1983, 209; v. 23.2.1984 – IV R 148/81, BStBl. II 1984, 551: keine Anerkennung bei vollständigem Verzicht auf laufendes Gehalt).

Vgl. im Übrigen § 4b Anm. 109 und § 6a Anm. 25.

858d e) Sonstige Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen

Vermögensübertragungen: Kaufverträge sind der Besteuerung nicht zugrunde zu legen, wenn die Gestaltung oder tatsächliche Durchführung nicht dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (aber keine Einbeziehung der Vereinbarungen im Darlehensvertrag zur Finanzierung der Anschaffung, BFH v. 15.10.2002 – IX R 46/01, BStBl. II 2003, 34; aA FG Ba-Württ. v. 22.11.2005, EFG 2006, 404, rkr). Können Eltern nicht ernstlich damit rechnen, den vereinbarten Kaufpreis von der Tochter zu erhalten, da eine Zahlung nur für den Fall der Grundstücksveräußerung oder des Vermögensverfalls der Tochter vorgesehen ist, handelt es sich um einen aufschiebend bedingten Erwerb, der erst nach Eintritt der Bedingung zur AK führt, und nicht um eine Kaufpreisstundung (BFH v. 9.11.1991 – XI R 2/90, BFH/NV 1992, 297). Die aus dem Erwerb eines Bodenschatzes herrührenden AK können auch von einem nahen Angehörigen in Form von AfS berücksichtigt werden. Der Kaufvertrag entspricht jedoch nicht dem erforderlichen Drittvergleich, wenn die Zahlungen des erwerbenden Angehörigen nur $\frac{2}{3}$ des vereinbarten (unter dem Verkehrswert liegenden) Kaufpreises ausmachen und die vereinbarten Verzugszinsen nicht gezahlt worden sind (BFH v. 18.1.1990 – IV R 50/88, BFH/NV 1990, 693).

Unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern an Familien-Kapitalgesellschaft: Ein Abzug der Aufwendungen als BA kommt in Betracht, sofern

die Beteiligung zum BV des Gesellschafters gehört. Soweit der Nutzungsbeitrag der Beteiligungsquote des Gesellschafters entspricht, ist eine private Mitveranlassung zu verneinen; geht er über die Beteiligungsquote hinaus, ist im Rahmen des Fremdvergleichs zu prüfen, ob auch ein fremder Dritter einen die Beteiligungsquote übersteigenden Beitrag geleistet hätte (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFH/NV 2000, 1278).

5. Rechtsfolgen der steuerrechtlichen Nichtanerkennung der Verträge zwischen nahen Angehörigen

859

Hält das Vertragsverhältnis dem Fremdvergleich nicht stand, können die Aufwendungen nicht als BA berücksichtigt werden (BFH v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BFH/NV 1999, 1408). Die Zahlungen sind dann dem ertragstl. nicht relevanten Bereich der privaten Vermögensverwendung (§ 12 Nr. 2) zuzuordnen.

Einheitliche Prüfung und Rechtsfolge für den gesamten Vertrag als Grundsatz:

Aus einheitlichen Arbeitsverträgen können einzelne Tätigkeiten nicht ausgegliedert und die Verträge im Hinblick auf diese Tätigkeiten teilweise stl. anerkannt werden (BFH v. 9.12.1993 – IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298; v. 12.10.1988 – X R 2/86, BStBl. II 1989, 354). Bestehen bereits Unklarheiten hinsichtlich vertraglicher Hauptpflichten sowie der tatsächlichen Durchführung, ist das Vertragsverhältnis der Besteuerung insgesamt nicht zugrunde zu legen (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BFH/NV 2000, 176; v. 28.3.1995 – IX R 14/93, BFH/NV 1995, 564; SPINDLER, DB 1997, 643). Kann das Anschaffungsgeschäft im Ganzen keine Anerkennung finden, ist auch die Berücksichtigung von Teil-AK ausgeschlossen (BFH v. 18.1.1990 – IV R 50/88, BFH/NV 1990, 693).

Nichtanerkennung einzelner Vertragsbestandteile als Ausnahme: Einem vom Üblichen abweichenden Vertragsbestandteil kann die stl. Anerkennung nur dann allein versagt werden, soweit er eine abgrenzbare Regelung betrifft und nicht für das gesamte Vertragswerk prägend ist: zB Nießbrauchentgeltvorauszahlung (BFH v. 17.9.1997 – IV R 54/96, BFH/NV 1998, 164); unübliche zusätzliche Direktversicherung oder Versorgungszusage (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BFH/NV 2000, 176; v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381; v. 10.3.1993 – I R 118/91, BStBl. II 1993, 604; v. 21.8.1984 – VIII R 106/81, BStBl. II 1985, 124; v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60).

Aufteilung von der Höhe nach unüblichen Entgelten: Nur der angemessene Betrag ist als BA abziehbar. Der überschießende Betrag ist eine Zuwendung iSv. § 12 (BFH v. 10.11.1999 – X R 10/99, BFH/NV 2000, 645; v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676; RÄTKE, StuB 2002, 174). Begnügt sich der ArbN-Ehegatte mit unangemessen niedrigen Aktivbezügen, so hat das zur Folge, dass die Dienstleistung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zu zerlegen ist. Betrieblich veranlasst ist nur der entgeltliche Teil der Leistung (BFH v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153; v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381; v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60).

II. Beratungs- und Prozeßkosten

Autor: Dr. Joachim **Becker**, Privatdozent, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

1. Einordnung

860

Die durch eine Rechts- oder Steuerberatung, durch eine Geltendmachung von Rechtsansprüchen oder durch die Verteidigung von Rechten entstehenden Beratungs-, Vertretungs- und Prozeßkosten sind BA, wenn mit ihrer Hilfe betriebliche Ansprüche verfolgt oder gegen den Betrieb gerichtete Ansprüche abgewehrt werden. Entstehen Beratungs-, Vertretungs- und Prozeßkosten im Zusammenhang mit Überschufeinkünften, kommen WK in Betracht (s. dazu ausführlich § 9 Anm. 255–259). Sind die Beratungs-, Vertretungs- und Prozeßkosten nicht durch betriebliche oder berufliche, sondern durch private Vorgänge veranlaßt, sind die Aufwendungen den nicht abziehbaren Kosten der allgemeinen Lebensführung iSv. § 12 Nr. 1 zuzurechnen (s. dazu auch § 12 Anm. 150 „Prozeßkosten“). Als BA abziehbare Beratungs-, Vertretungs- und Prozeßkosten können bei zivilrechtlichen, strechtlichen, strafrechtlichen und verwaltungsrechtlichen Streitigkeiten in unterschiedlicher Art und Weise auftreten. Soweit speziell die Steuerberatungskosten nicht als BA oder WK einzustufen sind, können diese jedoch nach § 10 Nr. 6 als SA stmindernd geltend gemacht werden (s. dazu ausführlich § 10 Anm. 260–270). Stellen Beratungs-, Vertretungs- und Prozeßkosten weder BA oder WK noch SA dar, kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Berücksichtigung als agB nach §§ 33 ff. in Betracht kommen (s. dazu ausführlich § 33 Anm. 110–127).

2. Zivilprozeß

a) Grundsätze

861

Kosten eines Zivilprozesses stellen BA dar, wenn der Stpfl. im Wege zivilrechtlicher Klagen betriebliche oder berufliche Ansprüche oder Rechte verfolgt oder Ansprüche Dritter, die im Zusammenhang mit der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Stpfl. stehen, mit zivilrechtlichen Mitteln abwehrt. Dabei ist allein die betriebliche oder berufliche Veranlassung des Prozesses entscheidend, nicht der Ausgang des Prozesses selbst (BFH v. 13. 1. 1966 IV 389/61, BStBl. III, 196; v. 22. 5. 1987 III R 220/83, BStBl. II, 711).

Prozessuale Feststellung der privaten Veranlassung: Dies gilt allerdings nicht für die Kosten eines Prozesses, in dem es gerade um die Feststellung der betrieblichen Veranlassung eines Verhaltens geht, wenn dort festgestellt wird, daß keine betriebliche Veranlassung vorliegt. Das ist zB bei einem Finanzgerichtsprozeß der Fall, der die Frage der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung von Aufwendungen betrifft. Die Kosten dieses Prozesses sind nur dann BA, wenn eine betriebliche Veranlassung der dem Prozeß zugrundeliegenden Ausgaben festgestellt wird. Ist dies nicht der Fall, stellen auch die Prozeßkosten kein BA dar (BFH v. 22. 5. 1987 III R 220/83, BStBl. II, 711; s. dazu auch Anm. 864).

Abziehbarkeit der Betriebsausgaben: Die betriebliche Veranlassung von Beratungs-, Vertretungs- und Prozeßkosten führt grundsätzlich zu ihrer sofortigen Abziehbarkeit als BA. Sind die Prozeßkosten jedoch im Zusammenhang mit der Erlangung oder der Verteidigung eines aktivierungspflichtigen WG des BV ent-

standen, sind die Prozeßkosten als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren (BFH v. 25. 1. 1957 VI 52/55 U, BStBl. III, 75 mwN; s. dazu auch BFH v. 6. 12. 1983 VIII R 102/79, BStBl. II 1984, 314). Für drohende Prozeßkosten können bei der Gewinnfeststellung durch Bestandsvergleich Rückstellungen gebildet werden, allerdings erst bei einem schwebenden Prozeß und für die zu diesem Zeitpunkt anhängigen Instanzen (BFH v. 27. 5. 1964 IV 352/62 U, BStBl. III, 478; v. 24. 6. 1970 I R 6/68, BStBl. II, 802; v. 14. 7. 1966 IV 344/62, BStBl. III, 590). Bei einer Gewinnermittlung nach Abs. 3 sind die betrieblich veranlaßten Prozeßkosten sofort nach § 11 Abs. 2 abziehbar.

862 b) Beispielsfälle und Fallgruppen

Anwaltsprozeß: Kosten für einen Prozeß über die Höhe des Honorars eines Anwalts sind dann BA, wenn der erste Prozeß, für den der Anwalt das Honorar berechnet hatte, selbst zu abzugsfähigen Aufwendungen geführt hat (BFH v. 6. 12. 1983 VIII R 102/79, BStBl. II 1984, 314).

Erbschaft/Testament: Testamentsvollstreckungskosten werden als BA anerkannt, soweit ein Testamentsvollstrecker ein zu einem Nachlaß gehörendes Handelsgeschäft oder einen zum Nachlaß gehörenden Anteil an einer PersGes. zum Zweck der Betriebsfortführung oder des Verkaufs verwaltet (BFH v. 1. 6. 1978 IV R 36/73, BStBl. II, 499; s. dagegen zum parallelen WKAbzug BFH v. 22. 1. 1980 VIII R 47/77, BStBl. II, 351). Nach Auffassung des BFH stellen auch Vergütungen für einen ausschließlich zur Vermögenssorge bestellten, durch einen Erbfall notwendigen Vormund/Betreuer grundsätzlich BA oder WK bei den mit dem verwalteten Vermögen erzielten Einkünften dar (BFH v. 14. 9. 1999 III R 39/97, BStBl. II 2000, 69). Dagegen erkennt das FG München die Gebühren für einen Nachlaßkonkursverwalter weder als WK noch als BA an (FG München v. 11. 11. 1997, EFG 1998, 548, rkr.). Generell sind Kosten für ein Testament keine BA, auch wenn der Nachlaß hauptsächlich aus einem Mitunternehmeranteil besteht (Nds. FG v. 19. 7. 2000, EFG 2000, 1372, rkr.). Aufwendungen eines Erben für Prozeßkosten zur Erlangung der Erbenstellung betreffen die Einkommensverwendung und sind damit Privataufwendungen (FG Nürnberg v. 6. 8. 1986, EFG 1987, 20, rkr.).

Erwerb/Verlegung des Betriebs: Kosten einer anwaltlichen Beratung im Zusammenhang mit dem Betriebserwerb sind BA (SCHMIDT/DRENECK XX. § 4 Rn. 520 „Rechtsverfolgungskosten“). Prozeßkosten wurden von der Rspr. auch im Zusammenhang mit der Auflösung eines Mietvertrags als BA anerkannt, wenn die Verlegung des Lebensmittelpunkts ausschließlich betrieblich veranlaßt war (BFH v. 1. 12. 1993 I R 61/93, BStBl. II 1994, 323).

Gesellschaftsrecht: Beratungs-, Vertretungs- und Prozeßkosten im Zusammenhang mit gesellschaftsrechtlichen Auseinandersetzungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern können BA darstellen. ZB können Gesellschafter von PersGes., nicht jedoch Gesellschafter von KapGes., Prozeßkosten, die mit ihrer Mitunternehmerschaft zusammenhängen, im Rahmen ihres Betriebs als gewinnmindernde Aufwendungen verbuchen (BFH v. 20. 3. 1956 I 178/55 U, BStBl. III, 179). Auch die Kosten eines Zivilprozesses, den der Nießbraucher am Gewinnbezugsrecht eines OHG-Anteils gegen Gesellschafter der OHG führt, können als Sonder-BA des Nießbrauchers abziehbar sein (BFH v. 7. 2. 1973 I R 215/72, BStBl. II, 493). Prozeßkosten, die einem Gesellschafter durch einen Prozeß gegen die Gesellschaft entstehen, wenn dieser seine gesellschaftsrechtlichen Rechte geltend macht oder sich gegen gesellschaftsrechtliche Pflichten

ten wehrt, stellen damit also abziehbare Sonder-BA dar. Umgekehrt stellen alle Prozeßkosten, die der Gesellschaft in einem Prozeß gegen einen ihrer Gesellschafter entstehen, beispielsweise wenn sie private Schulden des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft einklagt, BA der Gesellschaft dar. Prozeßkosten, die einer Gesellschaft entstehen, wenn sie von einem Dritten wegen Schulden eines Gesellschafters verklagt wird, stellen auch dann BA der Gesellschaft dar, wenn die Schulden des Gesellschafters nicht betrieblich, sondern privat veranlaßt sind. Prozeßkosten, die Gesellschaftern aus Streitigkeiten mit ihren Mitgesellschaftern entstehen, sind BA, wenn die Streitigkeiten sich aus dem gesellschaftsrechtlichen Verhältnis ergeben (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 1200 „Prozeßkosten“ auch mit Nachweisen aus der Rspr. des RFH). Ein derartiger zu BA führender Prozeß liegt beispielsweise vor, wenn Streitigkeiten darüber entstehen, ob ein oder alle Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag berechtigt sind, den Erben eines verstorbenen Gesellschafters abzufinden und dessen Anteil zu erwerben, weil dies keine erbrechtliche, sondern eine gesellschaftsrechtliche Frage ist. Dagegen können Prozeßkosten, die durch rein erbrechtliche Streitigkeiten entstanden sind, weder als BA noch als WK abgezogen werden, auch wenn Gegenstand der Erbschaft ein Gewerbebetrieb oder der Anteil an einem solchen ist, da Kosten der Erbauseinandersetzung grundsätzlich dem Bereich der Lebensführung zuzuordnen sind (BFH v. 31. 7. 1985 VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139 zu Gerichts- und Anwaltskosten sowie Beratungshonoraren, die der Gesellschafter-Geschäftsführer einer OHG für einen Prozeß aufbringen muß, in dem es um die Frage der Erstreckung einer Vorerbschaft auf einen Gesellschafteranteil geht). Zu Steuerberatungskosten und Steuerprozeßkosten, die durch einen Steuerstreit über das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses entstehen, s. Anm. 864.

Schadensersatz/Unfall: Zahlreiche Anwendungsfälle für den BA-Abzug von Beratungs-, Vertretungs- und Prozeßkosten ergeben sich, wenn um die Durchsetzung oder die Abwehr von Schadensersatzforderungen gestritten wird, die im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen. Beispiele dafür sind Kosten, die im Zusammenhang mit der Durchsetzung von Ansprüchen auf Schadensersatz, auf Entschädigung wegen Enteignung oder enteignendem oder enteignungsgleichem Eingriff oder bei Amtspflichtverletzungen bei Schädigungen oder Eingriffen in das BV entstehen (BFH v. 27. 5. 1964 IV 352/62 U, BStBl. III, 478; s. dazu auch SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 1200 „Prozeßkosten“). Umgekehrt sind auch Kosten zur Abwehr von Schadensersatzansprüchen zB bei der Verletzung fremder Patentrechte BA (BFH v. 24. 6. 1970 I R 6/68, BStBl. II, 802). BA sind insbes. auch Beratungs-, Vertretungs- und Prozeßkosten im Zusammenhang mit Unfällen, die durch ein betriebliches oder betrieblich genutztes Fahrzeug verursacht wurden (zu Unfallkosten als BA allg. s. Anm. 1000 ff.). Für einen Abzug von Prozeßkosten als BA muß das dem Rechtsstreit zugrundeliegende Verhalten jedoch objektiv durch die betriebliche Tätigkeit veranlaßt sein und es darf keine private Veranlassung bestehen. Dabei schließt ein schuldhaftes, auch strafrechtlich relevantes Verhalten die betriebliche Veranlassung nicht aus. Allerdings muß sich das Verhalten immer innerhalb der „beruflichen Zielvorstellungen“ des Stpfl. halten (s. dazu grundlegend BFH v. 28. 11. 1977 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105; s. dazu näher unter Anm. 1000 ff.). Eine berufliche Veranlassung besteht zB dann nicht mehr, wenn der Stpfl. ein Feuer in seinem Betrieb legt, um die Versicherungssumme zu erhalten (s. dazu auch Anm. 798 und 1000). In diesem Zusammenhang entstehende Prozeßkosten stellen damit keine BA dar, weil das zugrundeliegende

Verhalten außerhalb der betrieblichen Sphäre liegt und damit privat veranlaßt ist. Als wesentlich privat veranlaßt sieht die Rspr. außerdem regelmäßig Unfälle infolge alkoholbedingter Fahruntüchtigkeit an, so daß nach der Rspr. die entsprechenden Prozeßkosten ebenfalls nicht als BA angesehen werden können (s. näher und zur Kritik daran Anm. 798 und 1001).

863 Einstweilen frei.

3. Steuerberatung und Steuerprozeß

864 a) Grundsätze

Kosten für die Steuerberatung und für einen Steuerprozeß sind BA, wenn sie im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung entstehen (BFH v. 18. 11. 1965 IV 151/64 U, BStBl. III 1966, 190). BA sind damit auf jeden Fall Kosten für Steuerberatung und Steuerprozeß bei reinen Betriebssteuern wie USt., GewSt., KfzSt. für betriebliche Kfz., GrESt. für Betriebsgrundstücke sowie die Kosten für Steuerberatung und Steuerberechnung bei der LSt. für die im Betrieb beschäftigten ArbN. Dagegen sind Kosten für Steuerberatung und Steuerprozeß bei reinen Personensteuern wie ErbSt. und KiSt. nicht als BA abziehbar. Für die ESt. bedeutet dies, daß anfallende Prozeßkosten BA darstellen, soweit die Gewinnermittlung und die Gewinnverteilung im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Streit steht, weil die Aufwendungen zur Ermittlung des Gewinns getätigt werden.

BFH v. 22. 5. 1987 III R 220/83, BStBl. II, 711; s. auch das Urt. des BFH v. 5. 2. 1953 IV 454/52 U, BStBl. III, 75, in dem sich der BFH der entsprechenden reichsgerichtlichen Rspr. anschließt, auf die immer wieder verwiesen wird, beispielsweise BFH v. 18. 11. 1965 IV 151/64 U, BStBl. III 1966, 190 oder BFH v. 13. 1. 1966 IV 389/61, BStBl. III, 196.

Dies gilt, obwohl die zugrundeliegende ESt. nach § 12 Nr. 3 selbst nicht als BA abgezogen werden kann.

Keine BA stellen Kosten von Finanzgerichtsprozessen dar, die um die Frage der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung von Aufwendungen geführt werden, wenn sich herausstellt, daß die zugrundeliegenden Aufwendungen nicht betrieblich oder beruflich veranlaßt sind, weil dann nie eine betriebliche Veranlassung vorgelegen hat und dies auch für den entsprechenden Prozeß gilt (BFH v. 22. 5. 1987 III R 220/83, BStBl. II, 711 zu einem Prozeß, in dem erfolglos um die Zuordnung von Verlusten aus Termingeschäften zu den gewerblichen Einkünften gestritten wurde; aA WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 2084).

865 b) Einzelfälle

Einheitswerte/Gewinnfeststellung: Steuerberatungskosten und Steuerprozeßkosten, die durch einen Steuerstreit über das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses zwischen Ehegatten im Gewinnfeststellungsverfahren entstanden sind, werden von der Rspr. als BA anerkannt (BFH v. 13. 1. 1966 IV 389/61, BStBl. III, 196). Dagegen stuft sie Steuerberatungskosten für die Erklärung zur Feststellung des gewerblichen Gewinns nicht als BA ein, weil die Feststellung keinen betrieblichen Zwecken dient, sondern ausschließlich deshalb ermittelt wird, um sie der EStFestsetzung zugrunde zu legen (FG Bremen v. 28. 1. 1998, EFG 1998, 934, rkr. nach Ablehnung der NZB durch BFH v. 28. 10. 1998 XI B 34/98, BFH/NV 1999, 610). Aufwendungen zur Feststellung des Einheitswerts

des BV werden von der Rspr. nur dann als betrieblich veranlaßt und damit als rückstellungsfähig angesehen, wenn die Feststellung des Einheitswerts ausschließlich zur Ermittlung der (betrieblich veranlaßten) GewKapSt. dient (BFH v. 24. 11. 1983 IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301). Die Rspr. sieht die Kosten für die Erstellung der Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns sowie zur Feststellung des Einheitswerts des BV nicht als BA an, wenn feststeht, daß das Gewerbekapital zu dem entsprechenden Zeitpunkt 0 DM beträgt (BFH v. 6. 4. 1995 VIII R 10/94, BFH/NV 1996, 22).

Fachliteratur/Beiträge: Aufwendungen für Steuerfachliteratur können nach der Rspr. nur dann als BA oder als WK angesehen werden, wenn sie sich im wesentlichen nur auf die Ermittlung der Einkünfte oder des Gewinns bezieht (vgl. dazu BFH v. 23. 5. 1989 X R 6/85, BStBl. II, 865). Dementsprechend wurden auch Beiträge für den „Bund der Steuerzahler“ nicht als abziehbare BA eingestuft, weil die dort erlangten stl. Informationen sich auch auf die persönlichen Steuern beziehen (FG Ba.-Württ. v. 30. 6. 1994, EFG 1994, 1036, rkr.).

Unfallkosten: Zu den als BA abzehbaren Steuerberatungskosten werden von der Rspr. auch Kosten für Unfälle gezählt, die sich auf dem Weg zum Steuerberater (BFH v. 12. 7. 1989 X R 35/86, BStBl. II, 967) oder auf dem Weg zum FA zu einem Beratungsgespräch (FG München v. 5. 12. 1991, EFG 1992, 257, rkr.) ereignen (allg. zu als BA abzehbaren Unfallkosten s. Anm. 1000 ff.).

Einstweilen frei.

866

4. Strafverteidigung und Strafprozeßkosten

a) Grundsätze

867

Aufwendungen für ein Strafverfahren und Strafprozeßkosten sind BA, wenn das im Straf- oder Ordnungswidrigkeitsverfahren verfolgte Verhalten beruflich veranlaßt ist (BFH v. 21. 6. 1989 X R 20/88, BStBl. II, 831; v. 19. 2. 1982 VI R 31/78, BStBl. II, 467). Dabei kommt es nicht darauf an, ob das Verfahren mit einer Verurteilung, einem teilweisen oder einem völligen Freispruch endet, sondern es ist allein die betriebliche oder berufliche Veranlassung des zugrundeliegenden Verhaltens entscheidend (BFH v. 19. 2. 1982 VI R 31/78, BStBl. II, 467 unter Aufgabe einer Rspr., die eine entsprechende Differenzierung vorgenommen hatte, s. zB BFH v. 6. 11. 1968 I R 12/66, BStBl. II 1969, 74). Ein betrieblicher Zusammenhang besteht aber nur, wenn die dem Stpfl. zur Last gelegte Tat ausschließlich durch seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit veranlaßt ist. Betrifft das Strafverfahren mehrere Anklagepunkte, die in einem inneren Zusammenhang stehen, und fehlt es an einem einwandfreien Maßstab für eine vernünftige Aufteilung der Strafverteidigungskosten zu den einzelnen teils betrieblich, teils privat veranlaßten Anklagepunkten, sind Verteidigungskosten auch dann nicht abziehbar, wenn ein Teil der Kosten ausschließlich auf die betriebliche Tätigkeit zurückzuführen ist (BFH v. 8. 4. 1964 VI 165/62 S, BStBl. III, 331). Insgesamt könnten damit also Strafverfahrens- und Strafverteidigungskosten BA darstellen und stehen damit im Gegensatz zu Strafen und Geldbußen, die nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 nicht als BA abziehbar sind (s. dazu näher Anm. 1700 ff.).

868 b) Einzelfälle

Betriebsunglück: Eine berufliche Veranlassung von Strafverteidigungskosten wurde zB bei einem Ingenieur angenommen, der wegen eines durch ihn verursachten Betriebsunglücks strafrechtlich zur Verantwortung gezogen worden war (BFH v. 19. 2. 1982 VI R 31/78, BStBl. II, 467 zu WK).

Betrug: Ein Abzug kommt auch bei vorsätzlich begangenen Delikten in Betracht, sofern das Strafverfahren in ursächlichem Zusammenhang mit einem betrieblichen Vorgang steht. Dies wurde beispielsweise bei der Beihilfe eines freiberuflichen Architekten zum Betrug bejaht, der als Bausachverständiger überhöhte Wertschätzungen für zu beleihende Grundstücke abgegeben hatte (BFH v. 14. 4. 1986 IV R 260/84, BStBl. II, 518). Eine berufliche Veranlassung besteht nach der Rspr. auch bei einem Subventionsbetrug (BFH v. 22. 7. 1986 VIII R 93/85, BStBl. II, 845; vgl. dazu auch die Rspr. zu Unfallkosten als BA unter Anm. 1001) oder für Strafverteidigungskosten in einem eingeleiteten Ermittlungsverfahren gegen einen Arzt wegen Abrechnungsbetrugs (FG Münster v. 4. 8. 1993, EFG 1994, 88, rkr.). Verneinend aber FG Köln v. 5. 4. 2001 (EFG 2001, 1107, nrkr.; Rev. [Az. BFH: XI R 35/01]) zu Strafverteidigungskosten einer Altenpflegerin für ein Verfahren betr. Tötungs- und Eigentumsdelikte.

Steuern: Nicht betrieblich veranlaßt ist die Hinterziehung von Betriebssteuern, wenn zwar die betriebliche Steuerschuld dadurch verringert wird, die Minderung jedoch darauf beruht, daß betriebliche Mittel privat vereinnahmt oder für private Zwecke verwendet und damit dem Betrieb entzogen werden (BFH v. 20. 9. 1989 X R 43/86, BStBl. II 1990, 20).

Tötungsdelikte: Kein BA-Abzug der Strafverteidigungskosten einer Altenpflegerin für ein Verfahren betr. Tötungs- und Eigentumsdelikte (FG Köln v. 5. 4. 2001, EFG 2001, 1107, Rev. [Az. BFH: XI R 35/01]).

Wettbewerbsverstöße werden von der Rspr. als betrieblich veranlaßt angesehen (BFH v. 21. 11. 1983 GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160).

869 5. **Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozeß**

Kosten für ein Verwaltungsverfahren oder für einen Verwaltungsprozeß stellen dann BA dar, wenn die Kosten zur Abwehr von behördlichen Entscheidungen aufgewendet werden, die die betriebliche Tätigkeit des Stpfl. zB durch Auflagen, Produktionsbeschränkungen oder Verbote beeinträchtigen können, oder wenn der betrieblichen Tätigkeit dienende begünstigende behördliche Maßnahmen abgelehnt werden, beispielsweise wenn Subventionen oder Genehmigungen abgelehnt werden (vgl. SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 1200 „Prozeßkosten“).

III. Diebstahl, Unterschlagung und Beschädigung von Wirtschaftsgütern

Autor: Dr. Joachim **Becker**, Privatdozent, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

1. Abgrenzung von Betriebsausgaben und Privatausgaben

a) Die Abgrenzungskriterien

870

Ob die einem WG zugrunde liegenden Aufwendungen bei einem Verlust dieses WG als BA angesehen werden können, hängt entscheidend davon ab, ob das verlustauslösende Ereignis betrieblich veranlaßt ist oder nicht. Für die Frage, ob ein verlustauslösendes Ereignis betrieblich oder wesentlich privat veranlaßt ist, spielt allerdings die Zugehörigkeit des WG zum BV oder zum PV nur eine untergeordnete Rolle und kann für diese Frage allenfalls ein Indiz darstellen (SCHMIDT/HEINICKE XX. § 4 Rn. 520 „Verlust“; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 761). So ist der Verlust typischer WG des BV häufig betrieblich veranlaßt, während umgekehrt der Verlust von WG des PV regelmäßig nicht zum BA-Abzug berechtigt. Letztlich entscheidend ist aber immer, ob der Verlust so gut wie ausschließlich betrieblich und nicht wesentlich privat (mit)veranlaßt ist oder nicht (BFH v. 3. 6. 1993 VIII R 26/92, BFH/NV 1994, 366; v. 22. 10. 1991 VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449 mwN). Bei ausschließlich betrieblich genutzten WG ist entscheidend, durch wen oder wodurch der Verlust eintritt. Bei betrieblich und privat genutzten WG spielt eine wesentliche Rolle, ob der Verlust während einer betrieblichen oder während einer privaten Nutzung auftritt. Speziell zur Behandlung von Kosten für Kfz.-Unfälle s. Anm. 1000 ff.

b) Verlust ausschließlich betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter

871

Der Verlust ausschließlich betrieblich genutzter WG tritt zwangsläufig während der betrieblichen Nutzung des WG auf. Deshalb kommt es darauf an, durch wen oder wodurch der Verlust eintritt.

Wird der Verlust des Wirtschaftsguts durch Arbeitnehmer oder sonstige Mitarbeiter des Steuerpflichtigen verursacht, beispielsweise wenn das WG von dieser Personengruppe gestohlen, unterschlagen oder auf andere Art und Weise zerstört oder beschädigt wird, ist der Verlust ausschließlich betrieblich veranlaßt. Dies gilt auch dann, wenn ein Ehegatte oder ein sonstiger naher Angehöriger des Stpfl. den Verlust verursacht hat, der gleichzeitig ArbN oder sonstiger Mitarbeiter des Stpfl. ist (SÖHN in K/S/M, § 4 E Rn. 759). Aufwendungen für das beschädigte oder zerstörte WG sind damit dem Bereich der BA und nicht dem der PA zuzurechnen.

Tritt der Verlust des Wirtschaftsguts durch fremde Dritte oder durch höhere Gewalt ein, wie zB durch Diebstahl oder Raub oder durch Brand, Blitzschlag oder ähnliche Umwelteinflüsse, so ist das verlustauslösende Ereignis zwar neutral. Da aber das WG zum BV zählt und zum Zeitpunkt des Verlusts oder der Beschädigung betrieblich genutzt wurde, ist der Verlust der betrieblichen Sphäre zuzuordnen (BFH v. 28. 11. 1991 XI R 35/89, BStBl. II 1992, 343; v. 25. 5. 1992 VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44).

Verursacht der Steuerpflichtige selbst den Verlust, beispielsweise weil ihm bei der Bedienung von Produktionsanlagen ein Fehler unterläuft, sind die entsprechenden Schäden grds. der betrieblichen Sphäre zuzurechnen. Auch ein Ver-

schulden des Stpfl. schließt die betriebliche Veranlassung nicht aus, allerdings muß sich das Verhalten innerhalb der „beruflichen Zielvorstellungen des Stpfl.“ bewegen (grundlegend BFH v. 28. 11. 1977 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105; s. auch Anm. 798). Entscheidend ist, daß die Ursache für den Verlust in der betrieblichen Sphäre liegt. Auf eine Bewertung des Verhaltens des Stpfl. als rechtswidrig, schuldhaft oder gar strafbar kommt es nicht an (zur Behandlung von Kosten für Kfz.-Unfälle s. Anm. 1000 ff., insbes. auch zu den von der Rspr. angenommenen Ausnahmen von diesen Grundsätzen, wenn der Stpfl. Schäden infolge von Alkoholgenuß verursacht). Allerdings darf die Verursachung des Schadens durch den Stpfl. nicht wesentlich privat mitveranlaßt sein, beispielsweise wenn er im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit eine Unterschlagung begeht (BFH v. 14. 7. 1966 IV 344/62, BStBl. III, 590; FG München v. 30. 9. 1998, EFG 1999, 108, rkr.; FG Münster v. 20. 4. 1998, EFG 1999, 615, rkr.) oder Schäden verursacht, um die Auszahlung von Versicherungsleistungen zu erreichen.

872 c) Verlust betrieblich und privat genutzter Wirtschaftsgüter

Bei betrieblich und privat genutzten WG kommt es wesentlich, aber nicht ausschließlich darauf an, ob der Verlust während der betrieblichen oder während der privaten Nutzung auftritt.

Tritt der Verlust des Wirtschaftsguts während der betrieblichen Nutzung ein, gelten dieselben Grundsätze, die auch für WG maßgebend sind, die ausschließlich betrieblich genutzt werden. Unabhängig davon, ob der Verlust des WG durch ArbN oder sonstige Mitarbeiter des Stpfl., durch höhere Gewalt oder fremde Dritte oder durch den Stpfl. selbst verursacht wird, ist der Verlust des WG der betrieblichen Sphäre zuzuordnen, weil er bei einer betrieblichen Nutzung eingetreten ist. Ausführlich dazu Anm. 871.

Wird das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Verlusts weder betrieblich noch privat genutzt und tritt der Verlust des WG durch höhere Gewalt oder durch fremde Dritte ein, ist das verlustauslösende Ereignis neutral. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein bei einem gleichzeitig betrieblich und privat genutzten Kfz. ein Verlust durch Diebstahl oder Brand eintritt. Damit läßt sich die Schadensverursachung selbst weder der betrieblichen noch der privaten Sphäre zuordnen. Die Rspr. ordnet die Aufwendungen deshalb danach zu, ob das WG trotz betrieblicher und privater Nutzung zum BV oder zum PV zählt und nimmt beim Vorliegen von BV BA und beim Vorliegen von PV PA an (BFH v. 9. 11. 1979 VI R 156/77, BStBl. II 1980, 71). Demgegenüber wird in der Lit. mit Recht darauf hingewiesen, daß eine Aufteilung des Verlusts entsprechend den tatsächlichen betrieblichen und privaten Nutzungsanteilen sachgerechter wäre (s. dazu SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. 762 mwN). Hier sollten dieselben Grundsätze wie für die Aufwendungen bei gemischt genutzten WG gelten, weil sich der Verlust in diesen Konstellationen weder eindeutig der betrieblichen noch der privaten Sphäre zuordnen läßt. Dementsprechend sollten diese Aufwendungen wie die allgemeinen Aufwendungen für das WG entsprechend den Nutzungsanteilen aufgeteilt werden.

Tritt der Verlust bei privater Nutzung des Wirtschaftsguts ein, ist er wesentlich privat mitveranlaßt und die aus dem Verlust entstandenen Aufwendungen stellen keine BA, sondern PA dar. Dies gilt beispielsweise dann, wenn ein Fahrzeug, das sich im BV befindet, aus privaten Gründen genutzt wird und bei dieser Benutzung eine Beschädigung oder ein vollständiger Verlust eintritt

oder wenn ein Juwelier Schmuck, der zu seinem BV gehört, bei privaten Anlässen trägt (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. 763). Daß das WG zum BV zählt, kann daran nichts ändern, weil die private Nutzung des WG die wesentliche privat veranlaßte Ursache für den Verlust bildet (so auch SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. 763). Dies gilt auch dann, wenn der Verlust durch ArbN des Stpfl., durch höhere Gewalt oder durch fremde Dritte verursacht wird, weil auch hier die tatsächliche Verwendung des WG zu privaten Zwecken zu einer wesentlichen privaten Veranlassung des Verlusts führt (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. 764; speziell zur betrieblichen oder privaten Veranlassung von Kosten für Kfz.-Unfälle s. Anm. 1000 ff.).

Nutzungsunabhängige Verluste von Wirtschaftsgütern: Ausnahmen von dem Grundsatz, daß es bei betrieblich und privat genutzten WG im wesentlichen darauf ankommt, ob der Verlust während der privaten oder während der betrieblichen Nutzung eintritt, können bestehen, wenn der Zeitpunkt des Verlusts zufällig und unabhängig von der Nutzung ist. Dies ist zB der Fall, wenn der Motor oder das Getriebe eines Fahrzeugs durch langjährige betriebliche Nutzung verschlissen oder durch unsachgemäße Handhabung bei der betrieblichen Nutzung beschädigt ist, dieser Schaden aber erst anlässlich einer privaten Nutzung des Fahrzeugs zutage tritt. Auch umgekehrt können Schäden, die bei einer betrieblichen Nutzung auftreten, auf eine private Nutzung zurückzuführen sein. In diesen Fällen ist nicht auf den Zeitpunkt des Eintritts des Verlusts abzustellen, sondern eine Zuordnung der Verlustursachen zur betrieblichen oder zur privaten Nutzung vorzunehmen. Kann diese nicht eindeutig erfolgen, ist eine Aufteilung der Schadensaufwendungen entsprechend dem betrieblichen und privaten Nutzungsanteil sachgerecht (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. 769).

d) Verlust privat genutzter Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens

873

Wird ein WG des BV privat genutzt, ist darin keine Entnahme des WG, sondern nur eine Entnahme von Nutzungen zu sehen, die mit den tatsächlichen Selbstkosten des Stpfl. zu bewerten ist (BFH v. 24. 5. 1989 I R 213/85, BStBl. II 1990, 8). Dies gilt beispielsweise, wenn ein Stpfl. mit einem betrieblichen Fahrzeug eine private Fahrt unternimmt und dabei einen Unfall erleidet. Allerdings werden stille Reserven, die in dem zerstörten oder beschädigten WG bis zur Zerstörung oder zur Beschädigung enthalten waren, durch den Verlust vernichtet. Zerstörung oder Beschädigung eines WG stellen aber keine Gewinnrealisierung dar und bleiben daher bei der Bewertung der Nutzungsentnahme außer Betracht (BFH v. 24. 5. 1989 I R 213/85 aaO). Allerdings ist eine mögliche Schadenersatzforderung gegen einen fremden Schadensverursacher unter dem Gesichtspunkt des „stellvertretenden commodums“ (vgl. § 281 BGB) als BE zu berücksichtigen (BFH v. 24. 5. 1989 I R 213/85 aaO).

e) Diebstahl und Unterschlagung von Geld

874

Der Verlust von Geld ist dann BA, wenn es sich um BE handelt und der Verlust betrieblich veranlaßt ist. Die betriebliche Veranlassung eines Geldverlusts setzt allerdings voraus, daß das schadensstiftende Ereignis „dem betrieblichen Bereich entstammt“ (BFH v. 28. 11. 1991 XI R 35/89, BStBl. II 1992, 343). Das bedeutet, daß zwischen dem Verlust der vereinnahmten Gelder und der betrieblichen Tätigkeit ein „objektiver, wirtschaftlicher oder tatsächlicher Zusammenhang“ bestehen muß (BFH v. 6. 5. 1976 IV R 79/73, BStBl. II, 560). Für Diebstähle und Unterschlagungen von Geld durch Betriebsangehörige ist das

Vorliegen dieser Voraussetzungen grds. anerkannt (BFH v. 22. 10. 1991 VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449).

Bei einem Diebstahl oder einer Unterschlagung durch Ehegatten oder sonstige nahe Angehörige, die zugleich Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, wird eine BA nur dann angenommen, wenn einwandfrei feststeht, daß das auslösende Moment für die in Frage stehende Wertabgabe ausschließlich im betrieblichen Bereich liegt (BFH v. 25. 10. 1989 X R 69/88, BFH/NV 1990, 553). Dabei verlangt die Rspr. sogar die Durchführung eines „Fremdvergleichs“ in dem Sinne, daß geprüft werden muß, ob auch ein fremder ArbN eine vergleichbare Zugriffsmöglichkeit gehabt hätte. Andernfalls müsse davon ausgegangen werden, daß die Zugriffsmöglichkeiten des Angehörigen nicht auf seine Stellung als ArbN im Betrieb, sondern auf die Vertrauensstellung als Angehöriger zurückzuführen sind und deshalb auch der Abzug von BA ausgeschlossen ist (BFH v. 25. 10. 1989 X R 69/88 aaO).

Wenn der Diebstahl oder die Unterschlagung des Geldes auf fremde Dritte zurückzuführen ist, ist das verlustauslösende Ereignis neutral. Der Verlust stellt in diesem Fall eine BA dar, wenn das Geld zum BV zählt und der Eintritt des Verlusts nicht wesentlich privat mitveranlaßt ist. Bei der Überschußrechnung nach Abs. 3 stellt sich allerdings das Problem, daß hier ein Bargeldbestand sowohl zu privaten als auch zu betrieblichen Zwecken verwendet werden kann. Der Nachweis, daß Bargeldbestände aus dem betrieblichen Bereich stammen oder für betriebliche Zwecke verwendet werden, ist dabei in erster Linie durch eine geschlossene Kassenführung und eine klare Trennung zwischen betrieblichen und privaten Geldzugängen zu führen (BFH v. 25. 1. 1962 IV 221/60 S, BStBl. III, 366). Gelingt dieser Nachweis, sind Geldverluste BA.

875 2. Auswirkungen bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

Liegen für Verluste von WG des BV die Voraussetzungen für die Zuordnung zur betrieblichen Sphäre vor, ist bei einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich für die konkrete stl. Behandlung danach zu differenzieren, ob es sich bei den WG um abnutzbare oder nicht abnutzbare Güter des Anlagevermögens oder um Umlaufvermögen handelt.

Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens: Bei einem betrieblich veranlaßten Verlust oder der Zerstörung von abnutzbaren WG des Anlagevermögens ist eine AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 5 vorzunehmen, die zu einer BA in Form von außergewöhnlichem Aufwand führt. Allerdings darf dieser erfolgswirksame Verlust den Buchwert nicht überschreiten. Gleiches gilt bei der betrieblich veranlaßten Beschädigung von abnutzbaren WG des Anlagevermögens. Eine Wertminderung ist hier durch AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 5 bis zur Höhe des Buchwerts zu berücksichtigen. Ein tatsächlicher Aufwand für Reparaturen ist mit deren Zahlung als BA anzusetzen.

Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens: Bei der Zerstörung oder dem Verlust von nicht abnutzbaren WG des Anlagevermögens ist eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 vorzunehmen. Bei einer Beschädigung ist dementsprechend der niedrigere Teilwert anzusetzen. Damit liegt zwar keine BA in Form tatsächlicher Ausgaben vor, aber eine gewinnmindernde BA in Form eines betrieblichen Aufwands.

Umlaufvermögen: Der betrieblich veranlaßte Verlust, die Zerstörung oder die Beschädigung von WG des Umlaufvermögens führt zu einer Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2. Sind Reparaturkosten entstanden, führen diese zu BA in Form tatsächlicher Ausgaben.

3. Auswirkungen bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3

876

Bei einer Gewinnermittlung nach Abs. 3 ist beim Vorliegen der Voraussetzungen für die Zuordnung von Verlusten von WG des BV zur betrieblichen Sphäre für die konkrete stl. Behandlung ebenfalls danach zu differenzieren, ob es sich bei den WG um abnutzbare oder nicht abnutzbare Güter des Anlagevermögens oder um Umlaufvermögen handelt.

Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens: Bei einem betrieblich veranlaßten Verlust oder der Zerstörung von abnutzbaren WG des Anlagevermögens ist eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 5 vorzunehmen, die zu einer BA in Form von außergewöhnlichem Aufwand führt. Gleiches gilt bei der betrieblich veranlaßten Beschädigung von abnutzbaren WG des Anlagevermögens. Eine Wertminderung ist hier durch AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 5 zu berücksichtigen. Ist ein tatsächlicher Aufwand für Reparaturen entstanden, ist dieser mit der Zahlung der Reparaturen als BA anzusetzen.

Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens: AHK für nicht abnutzbare WG des Anlagevermögens sind zwar begrifflich BA in Form tatsächlicher Ausgaben, sie werden aber nach Abs. 3 Satz 4 erst im Jahr der Veräußerung oder Entnahme „als BA abgezogen“. Bei der Zerstörung oder dem Verlust von nicht abnutzbaren WG des Anlagevermögens stellt sich deshalb das Problem, daß die Zerstörung, Beschädigung oder der sonstige Verlust dieser WG weder eine Veräußerung noch eine Entnahme darstellt und daher zu fragen ist, ob überhaupt und wie sich der Verlust dieser WG auf den Gewinn auswirken kann. Weitgehend Einigkeit herrscht darüber, daß ein BA-Abzug auch im Fall der Zerstörung oder des Verlusts dieser WG zuzulassen ist, weil ein BA-Abzug bei Anschaffung oder Herstellung dieser WG wegen Abs. 3 Satz 4 noch nicht erfolgt ist (BFH v. 23. 11. 1978 IV R 146/76, BStBl. II 1979, 109; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 795; GROH, FR 1986, 393 [396]; OFFERERHAUS, BB 1977, 1493 [1497]). Dies kann damit erklärt werden, daß der Sinn der Regelung des Abs. 3 Satz 4 darin zu sehen ist, den BA-Abzug auf einen späteren Zeitpunkt zu verlagern, nicht aber den BA-Abzug für den Fall eines Verlusts dieser WG gänzlich auszuschließen (so im Ergebnis auch SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 795; OFFERERHAUS, BB 1977, 1493 [1497]). Allerdings ist der konstruktive Weg unklar. Zum einen kann man eine Regelungslücke annehmen oder von einer „faktischen“ Entnahme ausgehen. Der BFH hat sich insofern nicht festgelegt (BFH v. 23. 11. 1978 IV R 146/76 aaO). Andererseits wird vorgeschlagen, eine Teilwertabschreibung vorzunehmen, um den Verlust gewinnmindernd berücksichtigen zu können (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 795; GROH, FR 1986, 393 [396]). Dieser Weg würde zu einer Angleichung an die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich führen (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 795). Letztlich muß er aber auch zur Annahme einer BA in Höhe des Werts des WG oder in Höhe der Wertminderung des WG führen, so daß sich dennoch Unterschiede zu einer Teilwertabschreibung bei einem BV-Vergleich ergeben, mit der Folge, daß man diesen Weg auch direkt gehen und damit eine BA annehmen kann.

Umlaufvermögen: Der betrieblich veranlaßte Verlust, die Zerstörung oder die Beschädigung von Sachgütern des Umlaufvermögens führt nicht zum Abzug von BA, weil bereits die AHK für diese WG im Jahr des Abflusses zu BA geführt haben, so daß diese nicht noch einmal berücksichtigt werden können (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 808). Dies ist beispielsweise der Fall, wenn entsprechende Sachgüter, die zum Umlaufvermögen zählen, gestohlen, unterschlagen oder durch Brand, Gewitter, Hagel, Unglücke oder Unfälle zerstört oder beschädigt werden. Bei der Zerstörung oder der Beschädigung von Sachgütern des Umlaufvermögens können nur Reparaturkosten zu abzugsfähigen BA in Form tatsächlicher Ausgaben führen.

4. Verluste bei Wirtschaftsgütern des Privatvermögens

877 a) Abgrenzung von Betriebsausgaben und Privatausgaben

Verluste von WG des PV führen regelmäßig nicht zu BA, sondern sind privat veranlaßt. Der Verlust von WG des PV kann aber dann zu BA führen, wenn das WG zum Zeitpunkt des Verlusts so gut wie ausschließlich für betriebliche Zwecke genutzt wurde und wenn die Verlustursache nur betrieblich und nicht zugleich wesentlich privat veranlaßt ist.

Tritt der Verlust des Wirtschaftsguts des Privatvermögens während der betrieblichen Nutzung ein, gelten dieselben Grundsätze, die auch für WG des BV maßgebend sind, die ausschließlich betrieblich genutzt werden. Unabhängig davon ob, der Verlust durch ArbN oder sonstige Mitarbeiter des Stpfl., durch höhere Gewalt oder fremde Dritte oder durch den Stpfl. selbst verursacht werden, sind die entsprechenden Verluste der betrieblichen Sphäre zuzuordnen, weil sie bei einer betrieblichen Nutzung eingetreten sind (s. auch SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 831). Ausführlich dazu Anm. 871.

Wird das grundsätzlich betrieblich und privat genutzte Wirtschaftsgut des Privatvermögens im Zeitpunkt des Verlusts weder betrieblich noch privat genutzt, und tritt der Verlust durch höhere Gewalt oder durch fremde Dritte ein, ist das verlustauslösende Ereignis neutral. Die Rspr. lehnt in diesem Fall eine Berücksichtigung von BA mit der Begründung ab, daß das WG zum PV gehört (BFH v. 9. 11. 1979 VI R 156/77, BStBl. II 1980, 71; zur Kritik hieran s. Anm. 872). Allerdings ist der Verlust eines WG, das im Zeitpunkt des Verlusts weder betrieblich noch privat genutzt wird, ausnahmsweise in voller Höhe als BA anzusetzen, auch wenn der Verlust durch einen fremden Dritten verursacht wird und dies ausschließlich aus betrieblichen Gründen geschieht, beispielsweise wenn ein Konkurrent des Stpfl. dessen Kfz. beschädigt, damit dieser einen wichtigen geschäftlichen Termin nicht erreichen kann (BFH v. 19. 3. 1982 VI R 25/80, BStBl. II, 442 für den WKAbzug).

Wird das Wirtschaftsgut des Privatvermögens im Zeitpunkt des Verlusts untrennbar für berufliche und für wesentliche private Zwecke genutzt, stellt der Verlust keine BA dar, weil die private Mitveranlassung des Verlusts eine so gut wie ausschließlich berufliche Veranlassung des Verlusts ausschließt und eine Aufteilung auf einen privaten und einen beruflichen Anteil ausscheidet. Keine BA stellt daher zB der Verlust von Kleidung, die keine Berufskleidung ist (FG München v. 11. 12. 1985, EFG 1986, 229, rkr.), der Verlust von Brillen oder Kontaktlinsen, der Verlust von Rasierapparat, Geldbörse oder einem Fotoapparat (FG Saarl. v. 23. 6. 1989, EFG 1990, 19, rkr.) oder der Verlust von Geld

dar (BFH v. 4. 7. 1986 VI R 227/83, BStBl. II, 771). Speziell zur Behandlung von Kosten für Kfz.-Unfälle s. Anm. 1000 ff.

b) Bemessung und Berücksichtigung der Betriebsausgaben

878

Wenn der Verlust eines WG des PV betrieblich veranlaßt ist, können entweder die Reparaturkosten als BA in Form tatsächlicher Ausgaben angesetzt werden oder die Wertminderung des WG stellt eine BA in Form von betrieblichem Aufwand dar (s. dazu Anm. 753, 755; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 835). Beim Ansatz von Reparaturkosten als BA ist der tatsächliche Betrag der Reparaturkosten maßgebend. Die Wertminderung ist nach der Rspr. des BFH nicht mehr nach der Differenz zwischen dem Zeitwert vor und nach dem verlustauslösenden Ereignis zu berechnen, sondern ergibt sich nach dem fiktiv ermittelten Restbuchwertverlust (BFH v. 24. 11. 1994 IV R 25/94, BStBl. II 1995, 318; FG Köln v. 16. 1. 1992, EFG 1992, 659, rkr., zum WKAbzug). Bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich erfolgt die Berücksichtigung des Verlusts durch den Ansatz einer Aufwandseinlage (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 836). Bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 erfolgt die Berücksichtigung des Verlusts durch Abzug als BA. Die Verluste betrieblich genutzter Fahrzeuge können neben Pauschbeträgen für Geschäftsreisen und Geschäftsgängen sowie neben Pauschbeträgen für Fahrten aus Anlaß einer doppelten Haushaltsführung und für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (s. auch Anm. 1005) geltend gemacht werden. Dies gilt auch bei geringfügigen Schäden (BFH v. 14. 7. 1978 VI R 158/76, BStBl. II, 595). Daneben können auch noch betriebliche Folgekosten aus dem Verlust des WG abgesetzt werden, beispielsweise für Taxi und Mietwagen, soweit sie betrieblich genutzt werden (BFH v. 24. 5. 1989 I R 213/85, BStBl. II 1990, 8).

5. Verluste bei fremden Wirtschaftsgütern

879

Tritt der Verlust bei einem fremden WG ein, sind Aufwendungen, die der Stpfl. als Schadensersatz zu leisten hat, BA, wenn die Ursache für die Schadensersatzverpflichtung in der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Stpfl. liegt und keine wesentliche private Mitveranlassung des Schadens durch den Stpfl. vorliegt.

IV. Erbfall, Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge

Autor: Dr. Joachim **Becker**, Privatdozent, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

Schrifttum: WOLFF-DIEPENBROCK, Überlegungen zum Abzug von Schuldzinsen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, DB 1989, 1434; GROH, Betriebsschulden aus Privatvorgängen?, DB 1992, 444; PAUS, Sind Pflichtteilszahlungen privat veranlaßt? – Anmerkung zu dem BFH-Urteil vom 2. März 1993 VIII R 47/90, DStZ 1993, 624; SCHMIDT, Einkommensteuerrechtliche Wertung verzinslicher Pflichtteils-, Erbersatz- und Zugewinnausgleichsschulden, FR 1993, 683; MÄRKLE, Neue einkommensteuerliche Probleme nach Erbfall und Erbauseinandersetzung, DStR 1994, 769; ESSER, Ertragsteuerliche Folgen des unentgeltlichen Unternehmensübergangs: insbesondere im Falle von Erbauseinandersetzungen bei Gesellschaftsanteilen, DStZ 1997, 439; MEYER, Schuldzinsenabzug und Erbauseinandersetzung, FR 1997, 8; STEPHAN, Einkommensteuerliche Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen, DB 1997, Beil. Nr. 4, 1; DÄINGHAUS/REICHEL, Erbauseinandersetzung in einkommensteuerrechtlicher Sicht, DStZ 1998, 34; GRUBE, Erbschaftsprozeß und Einkommensteuer, DStZ 1999, 313; DUSOWSKI, Zur einkommensteuerlichen Qualifikation von Ausgaben im Zusammenhang mit einem Erbschaftsstreit, DStZ 2000, 584.

1. Überblick

880

Übernimmt jemand im Zusammenhang mit einem Erbfall, einer Erbauseinandersetzung oder einer vorweggenommenen Erbfolge einen Betrieb, stellt sich die Frage, ob er Leistungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit diesen Leistungen, die er im Rahmen dieses Erbfalls, der erbrechtlichen Auseinandersetzung oder der vorweggenommenen Erbfolge zum Ausgleich an andere erbringt, als BA des übernommenen Betriebes abziehen kann.

Fallkonstellationen: Bei einem Erbfall können sich entsprechende Aufwendungen zB in Folge von Pflichtteilsverbindlichkeiten, Vermächtnisschulden, Erbersatzverbindlichkeiten oder Abfindungsschulden nach der Höfeordnung ergeben sowie im Zusammenhang mit einer qualifizierten Nachfolge- oder einer qualifizierten Eintrittsklausel (vgl. auch BMF v. 8. 11. 1994, BStBl. I, 603). Im Fall einer Erbauseinandersetzung oder einer vorweggenommenen Erbfolge können entsprechende Aufwendungen bei Ausgleichsverpflichtungen anfallen, um nach einer Verteilung der Nachlaßgegenstände die vom Erbrecht oder vom Erblasser vorgegebene Wertverteilung zwischen den Beteiligten durch Ausgleichszahlungen herzustellen.

Ausgangspunkt für die Behandlung der Aufwendungen ist die strechtliche Einordnung von Erbfall und Erbauseinandersetzung.

► *Einordnung des Erbfalls:* Der Erwerb eines Betriebs im Wege des Erbfalls an sich stellt einen unentgeltlichen Erwerb dar, der als privater, außerbetrieblicher Vorgang estrechtlich nicht zu Einkünften führt.

StRSpr., s. BFH v. 29. 5. 1969 IV R 238/66, BStBl. II, 614; v. 17. 4. 1985 I R 101/81, BStBl. II, 510; v. 14. 4. 1992 VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275; v. 2. 3. 1993 VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619 jeweils mwN.

Kosten des Erbfalls stellen dementsprechend keine BA oder WK dar. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich zB um Testamentskosten des Erblassers (Nds. FG v. 19. 7. 2000, EFG 2000, 1372, rkr., s. auch Anm. 862 „Erbschaft/Testament“) oder um Prozeßkosten des Erben zur Durchsetzung seiner Erbenstellung (BFH v. 17. 6. 1999 III R 37/98, BStBl. II, 600; aA für bestimmte Fallkonstellationen GRUBE, DStZ 1999, 313 ff. und DUSOWSKI, DStZ 2000, 584 ff.; krit. auch KANZLER, FR 1999, 1119; s. auch Anm. 862 „Erbschaft/Testament“) oder zur Verfol-

gung seiner Interessen an dem Nachlaß handelt. Auch Zinsen für ein Darlehen, das zur Begleichung der ErbSt. aufgenommen wird, führen nicht zu BA, weil der Betrieb durch den Erbfall unentgeltlich übernommen wird und die ErbSt. deshalb an einen privaten, außerbetrieblichen Vorgang anknüpft (vgl. BFH v. 9. 8. 1983 VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27 zu WK).

► *Einordnung der Erbaueinandersetzung:* Der GrS des BFH hat durch Beschluß v. 5. 7. 1990 (GrS 2/89, BStBl. II, 837) entschieden, daß die mit einer Erbaueinandersetzung verbundenen Vorgänge nicht notwendigerweise wie der Erbfall selbst zur privaten, außerbetrieblichen Sphäre gerechnet werden müßten, sondern daß die Folgen einer Erbaueinandersetzung – wie in anderen Fällen einer Auseinandersetzung von Gemeinschaftsvermögen – einzeln anhand der Besteuerungstatbestände ermittelt werden müßten. Damit hat der GrS der früheren stRspr. des BFH widersprochen, die von einer einheitlichen stl. Beurteilung von Erbfall und zeitnaher Erbaueinandersetzung ausging, und zwar mit der Folge, daß Leistungen im Rahmen einer Erbaueinandersetzung wie der Erwerb der Erbschaft selbst als privater, außerbetrieblicher Vorgang estrechtlich ohne Auswirkungen blieben.

Vgl. BFH v. 26. 7. 1963 VI 334/61 U, BStBl. III, 480; v. 18. 7. 1972 VIII R 17/68, BStBl. II, 876; v. 19. 5. 1983 IV R 138/79, BStBl. II, 380; Einzelheiten zur Entwicklung der Rspr. s. BFH v. 5. 7. 1990 GrS 2/89, BStBl. II, 837 mwN.

2. Leistungsverpflichtungen im Rahmen eines Erbfalls

881 a) Verneinung der betrieblichen Veranlassung

Übernimmt jemand im Rahmen eines Erbfalls einen Betrieb, können sich für ihn Leistungsverpflichtungen zB als Pflichtteilsverbindlichkeiten, Vermächtnisschulden, Erbsatzverbindlichkeiten oder als Abfindungsschulden nach der Höfeordnung sowie im Zusammenhang mit einer qualifizierten Nachfolge- oder einer qualifizierten Eintrittsklausel ergeben (s. auch BMF v. 8. 11. 1994, BStBl. I, 603).

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Erbfallsschulden, zB in der Form von Vermächtnis- oder Pflichtteilschulden, privat veranlaßt. Dies ergebe sich daraus, daß die Erbfallsschulden auf dem Erbfall beruhen, der ein privater, außerbetrieblicher Vorgang sei. Folglich seien auch Darlehensaufwendungen zur Tilgung dieser Schulden keine BA. Weder die wirtschaftliche Belastung mit Erbfallsschulden noch das zur Tilgung aufgenommene Darlehen könnten einen betrieblichen Veranlassungszusammenhang begründen. Die private Verbindlichkeit könne auch nicht kraft Willensakt in eine betriebliche umgewandelt werden.

BFH v. 2. 3. 1993 VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619; v. 2. 3. 1995 IV R 62/93, BStBl. II, 413; v. 25. 11. 1993 IV R 66/93, BStBl. II 1994, 623; v. 27. 7. 1993 VIII R 72/90, BStBl. II 1994, 625; s. auch BFH v. 14. 4. 1992 VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275; v. 28. 4. 1992 IX R 178/88, BFH/NV 1992, 658; v. 13. 9. 1994 IX R 104/90, BFH/NV 1995, 384; v. 27. 7. 1993 VIII R 72/90, BStBl. II 1994, 625.

Damit bewegt sich der BFH auf der durch den GrS vorgegebenen Linie, nach der sich die betriebliche Veranlassung von Finanzierungskosten zur Ablösung von Verbindlichkeiten danach richtet, ob die zugrunde liegenden Verbindlichkeiten ihrerseits privat oder betrieblich veranlaßt sind (BFH v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 817; s. dazu auch Anm. 901). Seine frühere Rspr., die davon ausgegangen war, daß Zinsaufwendungen zur Finanzierung entsprechender Leistungsverpflichtungen im Rahmen des übernommenen Betriebes als BA abgesetzt werden können, hat er aufgegeben.

Vgl. zur früheren Rspr. BFH v. 2. 4. 1987 IV R 92/85, BStBl. II, 621; v. 28. 4. 1989 III R 4/87, BStBl. II, 618. Der BFH sah die zugrunde liegenden Pflichtteilsverbindlichkeiten

ten zwar als private Schulden an, bejahte aber dennoch eine betriebliche Veranlassung der Darlehensaufnahme zur Tilgung dieser Schulden, soweit sich der Pflichtteilsanspruch auf zum Nachlaß gehörendes BV bezog. Vgl. dazu BFH v. 2. 4. 1987 IV R 92/85, BStBl. II, 621.

Die Finanzverwaltung und ein Teil der Literatur folgen der neuen Rspr. des BFH (BMF v. 8. 11. 1994, BStBl. I, 603 zT unter Abänderung von BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 62; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 167; WOLFF-DIEPENBROCK, DB 1989, 1434 [1438]; GROH, DB 1992, 444 [445 ff.]; MÄRKLE, DStR 1994, 769 [776]; DÄINGHAUS/REICHEL, DStZ 1998, 34 [42]).

b) Die Gegenauffassung

882

Ein Teil der Lit. bejaht entgegen der hM die betriebliche Veranlassung der im Zusammenhang mit dem Erbfall entstehenden Leistungsverpflichtungen (SCHMIDT, FR 1993, 683 ff.; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 819; PAUS, DStZ 1993, 624 ff.; ESSER, DStZ 1997, 439 [446]). Auslösendes Moment der Entstehung von Erbfallsschulden sei die Existenz eines Nachlasses, der Betriebs- oder Erwerbsvermögen umfasse (SCHMIDT, FR 1993, 683 [685 f.]). Da der Erwerb der Einkunftsquelle mit der Belastung durch Erbfallsschulden verbunden sei, könnten sowohl die Erbfallsschulden als auch die zu ihrer Finanzierung getätigten Aufwendungen als BA abgezogen werden (KNOBBE-KEUK aaO, 819).

c) Stellungnahme

883

Die Kritik an der hM trifft nicht zu. Auszugehen ist vielmehr davon, daß der Vermögensübergang im Wege des Erbfalls ein privater, außerbetrieblicher Vorgang ist. Daraus folgt aber auch, daß Belastungen des Erbes, die sich aus dem Erbfall ergeben, ebenfalls private, außerbetriebliche Vorgänge darstellen. Erbfallsschulden werden im Rahmen des Erbfalls als Instrumente eingesetzt, um einerseits eine zeitlich lückenlose Vermögenszuordnung im Fall des Todes des Erblassers zu gewährleisten und andererseits eine dem Willen des Erblassers oder den gesetzlichen Vorgaben entsprechende Verteilung des Nachlasses auf verschiedene Personen zu ermöglichen. Letztlich geht es also darum, daß der Nachlaß nach Gegenständen oder nach seinem Wert auf verschiedene Personen verteilt wird. Da aber die im Rahmen des Erbfalls erfolgenden Zuwendungen des Erblassers an bestimmte Personen private, außerbetriebliche Vorgänge darstellen, kann sich daran durch eine rein abwicklungstechnisch bedingte andere Konstruktion, nämlich daß nur bestimmte Personen als Erben eingesetzt werden und dafür aber als Ausgleich bestimmte Leistungsverpflichtungen gegenüber anderen Personen erfüllen müssen, nichts ändern. Deshalb stellen die Erbfallsschulden immer private Verbindlichkeiten dar, so daß diese und die mit ihnen verbundenen Aufwendungen nicht im Rahmen eines durch den Erbfall übernommenen Betriebs als BA abgesetzt werden können, auch wenn zu ihrer Erfüllung letztlich auf das BV des übernommenen Betriebs zurückgegriffen werden muß.

Gestaltungsmöglichkeiten ergeben sich allerdings insoweit, als der Stpfl. dem übernommenen Betrieb zunächst zur Erfüllung der Erbfallsschulden Mittel entnehmen kann. Nimmt er sodann für den Betrieb ein Darlehen auf, so sind die Aufwendungen hierfür aufgrund ihrer betrieblichen Veranlassung als BA abziehbar. Dabei sind aber die von der Rspr. für das Ersetzen von Eigenkapital durch Fremdkapital (BFH v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 817; v. 8. 12. 1997 GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193; s. dazu auch Anm. 904 und 1032) und die vom Ge-

setzgeber für den Abzug von Schuldzinsen gesetzten Grenzen zu beachten (Abs. 4 a, s. dazu Anm. 1030 ff.).

884 Einstweilen frei.

885 3. Leistungsverpflichtungen im Rahmen von Erbauseinandersetzungen

Dieselben Grundsätze, die für Erbfallschulden gelten, nämlich der fehlende BA-Abzug der entsprechenden Leistungsverpflichtungen im Rahmen des übernommenen Betriebs, müssen auch für die Leistungsverpflichtungen gelten, die im Rahmen von Erbauseinandersetzungen eingegangen werden, um nach Zuteilung bestimmter Vermögensgegenstände einen Wertausgleich zwischen den Beteiligten herzustellen.

Nach Auffassung der Rechtsprechung sind Finanzierungskosten für Leistungsverpflichtungen, die zwar nicht durch den Erbfall selbst, aber im Rahmen einer sich daran anschließenden Erbauseinandersetzung eingegangen wurden, im Rahmen des übernommenen Betriebs als BA abziehbar. Die betriebliche Veranlassung sei zu bejahen, weil die Finanzierungskosten in unmittelbarem Zusammenhang mit künftigen Einkünften stünden (BFH v. 19. 5. 1983 IV R 138/79, BStBl. II, 380; v. 26. 6. 1991 XI R 5/85, BFH/NV 1992, 24 betr. Finanzierungskosten für Ausgleichszahlungen eines Erben in Rahmen einer Erbauseinandersetzung über ein Grundstück). Damit hat die Rspr. für die durch die Erbauseinandersetzung veranlaßten Aufwendungen keine Konsequenzen aus dem Beschluß des GrS v. 4. 7. 1990 (GrS 2–3/88, BStBl. II, 817; s. dazu auch Anm. 901) gezogen, obwohl dieser besagt, daß sich die betriebliche Veranlassung von Finanzierungskosten nach dem (betrieblichen oder privaten) Charakter der abzulösenden Verbindlichkeiten richtet und hinsichtlich der Beurteilung von Finanzierungskosten für Erbfallschulden zu einer Änderung der Rspr. geführt hat (vgl. BFH v. 2. 3. 1993 VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619 und Anm. 881).

Die Finanzverwaltung sieht es außerdem als möglich an, daß sich eine private Nachlaßschuld in eine Betriebsschuld umwandeln kann, mit der Folge, daß Finanzierungskosten als BA abgezogen werden können, wenn der einen Betrieb übernehmende Erbe die Nachlaßschuld übernimmt, um dadurch Ausgleichszahlungen an Miterben zu vermeiden (BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 62, Rn. 36, 37; zustimmend MEYER, FR 1997, 8 f.).

Stellungnahme: UE sind im Rahmen von Erbauseinandersetzungen eingegangene Leistungspflichten, die dem Wertausgleich bei der Verteilung des Erbes dienen, als private Schulden anzusehen. Folglich sind auch die Finanzierungskosten für die Tilgung dieser Ansprüche nicht betrieblich veranlaßt (so auch BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 168 „Erbfall“ mwN). Die gegenteilige Auffassung läßt sich nicht mit der geänderten Rspr. vereinbaren, nach der allein die wirtschaftliche Belastung mit Erbfallschulden keinen betrieblichen Veranlassungszusammenhang begründen kann und eine entsprechende private Verbindlichkeit nicht kraft Willensakts in eine betriebliche umgewandelt werden kann (BFH v. 2. 3. 1993 VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619). Dies muß auch für eine Erbauseinandersetzung gelten. Soweit allerdings Ausgleichszahlungen erfolgen, die ihrem Wert nach die Erbquoten übersteigen und damit über die eigentliche Vermögensauseinandersetzung hinausgehen und zum teilweisen Erwerb des Betriebs von einem Miterben führen, liegen AK vor (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 2/89, BStBl. II, 837, 844).

886 Einstweilen frei.

4. Leistungsverpflichtungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge

887

Übernimmt jemand im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge einen Betrieb, stellt sich die Frage, ob in diesem Rahmen eingegangene Versorgungs- oder Verpflichtungen oder Verpflichtung zu Ausgleichs- oder Abstandszahlungen sowie die Verpflichtung zur Übernahme von Schulden des Übergebers im Rahmen des übernommenen Betriebs als BA abziehbar sind. Versorgungs- oder Verpflichtungen können dabei sowohl gegenüber demjenigen, der den Betrieb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übergibt, als auch gegenüber dessen Angehörigen eingegangen werden. Ausgleichs- oder Abstandszahlungen können gegenüber Dritten erfolgen, um ihnen einen Ausgleich für die im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge übernommenen Vermögensgegenstände zu gewähren (s. dazu ausführlich BMF v. 13. 11. 1993, BStBl. I, 80).

Versorgungsleistungen kann der Stpfl. bei einer im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge stattfindenden Betriebsübernahme für den Übergeber des Betriebs oder seine Angehörigen zusagen.

Nach der stRspr. des BFH sollen sie keine AK des Betriebs darstellen, sondern bei dem Stpfl. als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a abziehbar sein (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847 [851 f.]; v. 15. 7. 1991 GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78). Als Begründung für dieses Ergebnis wird neben der Entstehungsgeschichte des Gesetzes angeführt, daß sich der Vermögensübergeber in Gestalt der Versorgungsleistungen typischerweise Erträge seines Vermögens vorbehalte, die mit dem Vorbehalt eines gegenständlich beschränkten Nießbrauchs durch den Übergeber bei einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung an den Vermögensübernehmer vergleichbar seien (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847 [851 f.]; v. 15. 7. 1991 GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78). Aus diesem Grunde scheidet ein BA-Abzug der Aufwendungen für im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge eingegangene Versorgungsleistungen aus (s. dazu ausführlich § 10 Anm. 54 a). Diese Argumentation ist allerdings kaum nachvollziehbar, weil nicht erkennbar ist, warum sich aus einer entsprechenden Begründung eine Verneinung von AK ergeben soll und aus welchem Grund entgeltliche oder teilentgeltliche Geschäfte des Vermögensübernehmers mit dem Vermögensgeber überhaupt durch den SA-Abzug nach § 10 privilegiert werden sollten.

Der X. Senat des BFH hat in seinem Vorlagebeschluß v. 10. 11. 1999 an den GrS Zweifel an der bisherigen Rspr. geäußert (X R 46/97, BStBl. II 2000, 188). Entgegen der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 23. 12. 1996, BStBl. I, 1508 Tz. 17–19, 38–40) geht der X. Senat davon aus, daß ein SA-Abzug für übernommene Versorgungsleistungen jedenfalls dann nicht möglich ist, wenn die Versorgungsleistungen nicht aus den übernommenen Nettoerträgen des Vermögens erbracht werden können (BFH v. 10. 11. 1999 X R 46/97, BStBl. II 2000, 188). Er begründet dies in Übereinstimmung mit seiner bisherigen Rspr. damit, daß eine Auslegung des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a mit der Wirkung, daß übertragenes Vermögen beim Übernehmer praktisch in stl. abziehbare Unterhaltsleistungen abgewendet werden könne, unter Heranziehung der Regelungen des § 12 Nr. 1 und Nr. 2 gleichheitswidrig und daher eine entsprechende Auslegung von § 10 Abs. 1 Nr. 1 a nicht verfassungskonform sei (BFH v. 10. 11. 1999 X R 46/97, BStBl. II 2000, 188).

► *Die Auffassungen in der Lit.* reichen von einer Ablehnung des SA-Abzugs von Versorgungs- oder Verpflichtungen jedenfalls für solche Versorgungs- oder Verpflichtungen, die nicht aus dem übernommenen Vermögen erbracht werden können (StE-

PHAN, DB 1997, Beil. 4, 1 [10] mwN aus der Lit. für verschiedene Positionen), bis zu einer Anerkennung (WEBER-GRELLET, FR 1996, 415) dieser Versorgungsverpflichtungen als SA (s. dazu insgesamt BFH v. 10. 11. 1999 X R 46/97, BStBl. II 2000, 188 [194] mwN).

► *UE* stellt der X. Senat zu Recht nicht nur den SA-Abzug von Versorgungsverpflichtungen, die nicht aus dem übernommenen Vermögen erbracht werden können, sondern den SA-Abzug entsprechender Versorgungsverpflichtungen insgesamt in Frage (vgl. auch STEPHAN, DB 1997, Beil. 4, 1 [11]). Daher sollte der SA-Abzug für Versorgungsleistungen, die der Stpfl. bei einer im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge stattfindenden Betriebsübernahme für den Übergeber des Betriebs oder seine Angehörigen zusagt, aufgeben und die Versorgungsleistungen vielmehr als SA behandelt werden.

Ausgleichs- oder Abstandsverpflichtungen, die der Stpfl. im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge zugunsten des Übergebers des Betriebs oder eines Dritten leistet, gehören zu den AK eines Betriebs (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847; s. auch BMF v. 13. 1. 1993, BStBl. I, 80 Rn. 7, 8, 34 ff.). Dementsprechend sind Schuldzinsen für einen Kredit, der zur Finanzierung von Abstandszahlungen und Gleichstellungsgeldern aufgenommen wird, als BA abziehbar (s. auch BMF v. 13. 1. 1993, BStBl. I, 80 Rn. 22, 40).

Bei übernommenen Verbindlichkeiten ist zu differenzieren. Werden betriebliche oder private Einzelwirtschaftsgüter im Wege der vorweggenommenen Erbfolge in das BV des Empfängers übertragen und übernimmt dieser dabei Verbindlichkeiten des Zuwendenden, führt diese Schuldübernahme zu AK (BFH v. 8. 11. 1990 IV R 73/87, BStBl. II 1991, 450; s. auch BMF v. 13. 1. 1993, BStBl. I, 80 Tz. 39 iVm. Tz. 28. u. 9). Werden bei der Übertragung eines ganzen Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Unternehmensanteils betriebliche Schulden übernommen, führt dies nicht zu AK, sondern der Übernehmer tritt in die Position des Übernehmers ein. Deshalb stellen die Verbindlichkeiten auch für ihn negative WG dar. Die Übernahme privater Schulden anlässlich der Betriebsübergabe führt dagegen zu AK (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847). Dem liegt die Überlegung zugrunde, daß der Übernehmer des Betriebs die Verbindlichkeiten übernehmen mußte, um überhaupt den Betrieb übertragen zu bekommen und damit Einkünfte erzielen zu können. Folglich kann der Übernehmer Schuldzinsen, die er für die übernommene Verbindlichkeit, die beim Übergeber privat veranlaßt war, aufwendet, als BA abziehen (BFH v. 8. 11. 1990 IV R 73/87, BStBl. II 1991, 450; s. auch BMF v. 13. 1. 1993, BStBl. I, 80 Tz. 22; aA BLÜMICH/WACKER § 4 Rn. 168 „vorweggenommene Erbfolge“).

888, 889 Einstweilen frei.

V. Erhaltungsaufwendungen

Autor: Dr. Joachim **Becker**, Privatdozent, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

Schrifttum: Nachweise zum älteren Schrifttum s. § 6 Anm. 470 und zu „anschaffungsnahen Aufwendungen“ s. § 6 Anm. 505; OBERMEIER, Thesen zum anschaffungsnahen Aufwand, DStR 1990, 409; PRINZ, Anschaffungsnaher Aufwand – aktuelle beraterrelevante Aspekte, FR 1990, 632; FLIES, Herstellungskosten oder Aufwendungen zur Instandhaltung, DStZ 1996, 584; KOHLRUST-SCHULZ/HAUSEN, Abgrenzung von nachträglichen Herstellungsaufwendungen und Erhaltungsaufwendungen, FR 1996, 736; PEZZER, Die Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH, DB 1996, 849; SPINDLER, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, DStR 1996, 765; RISTHAUS, Abgrenzung der Herstellungskosten von Erhaltungsaufwendungen – Die Rechtsprechung zum Begriff „einheitliche Baumaßnahme“, BB 1997, 2453; SCHARFENBERG, Zu der Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, DStR 1997, 473; BALMES, „Evolution“ des anschaffungsnahen Aufwands in der neueren Rechtsprechung, FR 1999, 1339; GÄNGER, Erhaltungsaufwand/Herstellungsaufwand, (NWB F. 3 c, 5084 (1999)); SAUREN, Ist der anschaffungsnaher Aufwand (teilweise) hinfällig?, DStZ 1999, 620; BECK, Neue Rechtsprechung zum anschaffungsnahen Aufwand und zur Abzugsfähigkeit der Eigenkapitalvermittlungsprovision, DStR 2001, 2061.

1. Überblick

890

Aufwendungen, die der Stpfl. für die Erhaltung eines betrieblich genutzten WG leistet, sind BA.

Abgrenzung zu den Herstellungskosten: Diese Aufwendungen sind jedoch von den HK dieses WG abzugrenzen. Zwar sind uE (s. Anm. 754 aE) sowohl die Aufwendungen für die Herstellung betrieblich genutzter WG als auch die Aufwendungen für deren Erhaltung betrieblich veranlaßt und damit BA. Von der Einordnung als HK oder Erhaltungsaufwendungen hängt aber ab, zu welchem Zeitpunkt die Aufwendungen als BA abgezogen werden können. Während die Berücksichtigung von HK als BA bei abnutzbaren WG im Wege der AfA erst im Laufe der Jahre der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der WG erfolgt (vgl. zum Charakter der AfA als BA STAPPERFEND in FS Kruse, 2001, 533 [549 ff.]), sind Erhaltungsaufwendungen sofort im Jahr ihrer Entstehung oder im Jahr des Abflusses als BA abzuziehen.

Der Grund für den Sofortabzug von Erhaltungsaufwendungen beruht dabei auf dem Gedanken, daß die für ein Gebäude geltend gemachte AfA von einer bestimmten Gesamtnutzungsdauer für sämtliche Gebäudeteile ausgeht, so daß Aufwendungen wegen vorzeitiger Abnutzung einzelner Bestandteile sofort abziehbar sein müssen, weil vergleichbare Aufwendungen bereits in der ursprünglichen AfA-Bemessungsgrundlage enthalten sind und dort über die Gesamtnutzungsdauer verteilt werden. Dagegen müssen Aufwendungen für Gebäudebestandteile, die in der ursprünglichen AfA-Bemessungsgrundlage noch nicht enthalten waren, in die Bemessungsgrundlage aufgenommen werden und können zusammen mit den übrigen Bestandteilen nur auf die verbleibende Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben werden (vgl. JAKOB, Einkommensteuer, 2. Aufl. 1996, § 3 Rn. 110; vgl. auch BFH v. 22. 8. 1966 GrS 2/66, BStBl. III, 672). Auf diesen Grundüberlegungen muß die Abgrenzung des Erhaltungsaufwands im Verhältnis zum Herstellungsaufwand im Einzelfall beruhen.

Anwendungsbereich: Das Abgrenzungsproblem zwischen sofort abziehbarem Erhaltungsaufwand und auf die Nutzungsdauer zu verteilenden HK stellt sich bei allen Einkunftsarten, bei denen AfA nach § 7 vorzunehmen sind. Diese Problematik ergibt sich also sowohl bei Gewinneinkünften als auch bei Überschusseinkünften (BFH v. 4. 7. 1990 GrS 1/89, BStBl. II, 830 [834 ff.]; FG Bremen v. 27. 2. 1992, EFG 1993, 18, rkr.) und dort insbes. bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632).

891 2. Der Begriff des Erhaltungsaufwands

Der Begriff des Erhaltungsaufwands ist gesetzlich nicht definiert. Er ist daher negativ von den HK abzugrenzen.

Vgl. § 6 Anm. 470, 476; KOHLRUST-SCHULZ/HAUSEN, FR 1996, 736 (737); SPINDLER, DStR 1996, 765 (766); RISTHAUS, BB 1997, 2453 (2454); SCHARFENBERG, DStR 1997, 473; GÄNGER, NWB F. 3 c, 5084.

Erhaltungsaufwand ist daher der mit der Erhaltung eines abnutzbaren WG verbundene Aufwand, der nicht zu den HK für das WG gehört.

ELLROTT/SCHMIDT-WENDT, Beck-BilKomm, 4. Aufl. 1999, § 255 Rn. 375; SCHARFENBERG, DStR 1997, 473; GÄNGER, NWB F. 3 c, 5084; BALMES, FR 1999, 1339.

HK sind nach der durch das BiRiLiG eingeführten Regelung des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen, und zwar einschließlich der Materialkosten, Fertigungskosten und Sonderkosten der Fertigung (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB). Diese handelsrechtliche Definition ist auch für das StRecht maßgebend.

BFH v. 4. 7. 1990 GrS 1/89, BStBl. II, 830 (833); v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; v. 10. 5. 1995 IX R 62/94, BStBl. II 1996, 639; v. 16. 7. 1996 IX R 34/94, BStBl. II, 649; v. 17. 6. 1997 IX R 30/95, BStBl. II, 802; v. 13. 10. 1998 IX R 61/95, BStBl. II 1999, 282.

3. Abgrenzung zu den Kosten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts

892 a) Ersterstellung

HK sind nach § 255 Abs. 2 Satz 1 Fall 1 HGB zunächst diejenigen Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands entstehen. Bei der Ersterstellung eines Vermögensgegenstands ergeben sich regelmäßig keine Abgrenzungsprobleme zum Erhaltungsaufwand (SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [474]). Sämtliche Aufwendungen, die der Stpfl. zur erstmaligen Herstellung des Gegenstands tätigt sind den HK zuzuordnen.

893 b) Neuherstellung nach Vollverschleiß

Außer in den Fällen der Ersterstellung bejaht die hM die Herstellung eines WG auch dann, wenn durch die an dem WG vorgenommenen Arbeiten wirtschaftlich eine Neuherstellung erfolgt.

Wiedererrichtung nach Abbruch: Dies ist zB der Fall, wenn ein Gebäude ganz oder teilweise abgebrochen war und wiedererrichtet wird.

Instandsetzung nach Vollverschleiß: Das wird zB dann angenommen, wenn ein Gebäude so sehr abgenutzt ist, daß es unbrauchbar geworden ist (Vollverschleiß), und unter Verwendung der übrigen noch nutzbaren Teile wieder instandgesetzt wird.

BFH v. 13. 10. 1998 IX R 61/95, BStBl. II 1999, 282; v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632 [633 f.] mwN; vgl. auch FG München v. 8. 11. 2000, EFG 2001, 421, rkr., wonach ein der Instandsetzung nach Vollverschleiß vergleichbarer Fall auch dann vorliegen soll, wenn eine Dachgeschoßwohnung im Zuge von Dachsanierungsarbeiten bis auf die Anschlüsse für Gas, Strom und Wasser und den Kamin zunächst beseitigt und erst nach sieben Jahren wieder ausgebaut wird.

Der dafür zT verwendete Begriff der „Generalüberholung“ ist allerdings nicht eindeutig, weil dieser Begriff auch für eine Herstellung eines WG iS einer wesentlichen Verbesserung verwendet wird. Er sollte daher nicht (mehr) für die Abgrenzung benutzt werden, ob Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen zu einer wesentlichen Verbesserung iSd. § 255 Abs. 2 Satz 1 Fall 2 HGB führen (so auch BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632 [636]).

Voraussetzungen für den Vollverschleiß: Da die Instandsetzung und Modernisierung nach einem Vollverschleiß der Neuerrichtung eines Gebäudes gleichgestellt wird, müssen die Voraussetzungen restriktiv interpretiert werden, so daß nicht jede schwerwiegende Einschränkung der Nutzbarkeit zur Annahme eines Vollverschleißes führen kann (SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [474]). Unbrauchbar ist ein Gebäude daher erst, wenn die Substanz des Gebäudes, die die tatsächliche Lebensdauer eines Gebäudes bestimmt – zB Fundamente, tragende Außen- und Innenwände und Geschoßdecken – so zerstört ist, daß das Gebäude nicht mehr seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann (SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [474]; BFH v. 15. 10. 1999 IX B 109/99, nv.). Ausreichend ist es daher nicht, wenn das Gebäude wegen seines schlechten Zustands nicht vermietbar ist, aber noch anderweitig genutzt werden kann (BFH v. 13. 10. 1998 IX R 61/95, BStBl. II 1999, 282; v. 13. 10. 1998 IX R 38/95, BFH/NV 1999, 603). Ebenfalls nicht für die Annahme eines Vollverschleißes ausreichend sind der Ersatz eines für die Nutzungsdauer wesentlichen Teils (BFH v. 30. 5. 1974 IV R 56/72, BStBl. II, 520) oder hohe Reparaturkosten im Verhältnis zum Wert des WG (BFH v. 25. 3. 1977 V R 140/74, BStBl. II, 577). In diesen Fällen liegt sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand vor. Zu weiterer Kasuistik s. § 6 Anm. 499.

c) Neuerstellung durch Wesensänderung

894

Nach Rspr. und Lit. stellt auch der Umbau eines Gebäudes unter Veränderung seiner Wesensart eine Neuerstellung dar, wobei die Veränderung der betrieblichen Funktion entscheidend ist (vgl. BFH v. 6. 12. 1991 III R 108/90, BFHE 167, 257; SCHMIDT/GLANEGGER XXI. § 6 Rn. 199; SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [474]). Entsprechende Wesensänderungen liegen zB bei einer Umwandlung von Großwohnungen in Kleinwohnungen (ELLROTT/SCHMIDT-WENDT, Beck-Bil-Komm., 4. Aufl. 1999, § 255 Rn. 379), bei einer Versetzung von Trennwänden, um eine Schalterhalle als Büroraum zu nutzen (ELLROTT/SCHMIDT-WENDT aaO § 255 Rn. 478 f.), bei einer Umwandlung eines Einfamilienhauses in ein Zweifamilienhaus (SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [474]) oder bei einer Umwandlung eines Heizungskellers in einen Spielkeller (BFH v. 10. 5. 1995 IX R 62/94, BStBl. II 1996, 639) vor.

4. Abgrenzung zu den Kosten für die Erweiterung eines Wirtschaftsguts

895 a) Allgemeiner Begriff der Erweiterung

HK sind nach § 255 Abs. 2 Satz 1 Fall 2 HGB auch Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Erweiterung eines Vermögensgegenstands entstehen. Entsprechende Aufwendungen stellen daher keinen Erhaltungsaufwand dar. Allgemein ist Erweiterung eines Vermögensgegenstands jede Mehrung der zweckbezogenen Nutzungsmöglichkeit als Ganzes (SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [474]). Bei einer Erweiterung lassen sich die Substanzmehrung und der Einbau bisher nicht vorhandener Bestandteile unterscheiden.

896 b) Substanzvermehrung

Die Substanz eines Gebäudes macht – ausgehend von seinem Zweck – im wesentlichen den umbauten Raum aus, umfaßt aber auch andere Flächen, die einen geringeren Schutz vor der Witterung bieten, wie zB Balkone, Dachterrassen, Loggien oder Laubengänge (SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [475]).

Die Rechtsprechung bejaht daher eine Substanzvermehrung in den Fällen der Aufstockung eines Gebäudes, der Errichtung eines Anbaus und der Vergrößerung der nutzbaren Fläche (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; v. 9. 5. 1995 IX R 88/90, BStBl. II 1996, 628; vgl. auch SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [475]). Letzteres kann zB durch Ausbau eines Lichthofs (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 2/94, BStBl. II 1996, 637), durch die Verbreiterung von Dachgauben oder die Erweiterung von Kellerräumen (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 88/90, BStBl. II 1996, 628), durch Ersetzen eines Flachdachs durch ein Satteldach (BFH v. 20. 10. 1981 VIII R 85/79, BStBl. II 1982, 64), durch Umgestaltung einer Dachterrasse zu einem ganzjährig als Wohnraum nutzbarem Wintergarten (BFH v. 13. 10. 1998 IX R 80/95, BFH/NV 1999, 605) oder durch den Wiederaufbau eines durch einen Brand vernichteten Dachgeschosses (BFH v. 1. 12. 1992 IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12) geschehen. Vgl. zu weiteren Beispielen BMF v. 16. 12. 1996, BStBl. I, 1442.

Nicht ausreichend ist hingegen das bloße Zumauern von Türen und Fenstern (BFH v. 17. 6. 1997 IX R 30/95, BStBl. II, 802).

Der Umfang der Substanzvermehrung ist ohne Bedeutung. Auch nur geringfügige Erweiterungen führen zu HK (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 2/94, BStBl. II 1996, 637; v. 9. 5. 1995 IX R 69/92, BStBl. II 1996, 630; v. 9. 5. 1995 IX R 88/90, BStBl. II 1996, 628; glA FLIES, DStZ 1996, 584 [584]).

897 c) Einbau bisher nicht vorhandener Bestandteile

Ein Einbau bisher nicht vorhandener Bestandteile liegt nur vor, wenn die eingebauten Bestandteile zuvor bei dem WG nicht existierten. Das Ersetzen alter Bestandteile reicht nicht aus. Zur Abgrenzung ist dabei auf die Funktion der Bestandteile abzustellen. Danach liegt ein Einbau bisher nicht vorhandener Bestandteile dann vor, wenn dieser neue Bestandteil eine Funktion erfüllt, die durch die alten Bestandteile nicht erfüllt wurde (SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [475]).

Beispiele für den Einbau bisher nicht vorhandener Bestandteile sind die Einrichtung von Kabelanschlüssen, wenn vorher keine Hausantennenanlage existierte (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632), das Anbringen einer gemauerten Vorsatzschale zur Isolierung einer undichten Kellerwand (BFH

v. 10. 5. 1995 IX R 62/94, BStBl. II 1996, 639, s. dazu auch unten), der Einbau von Treppen und eines Kamins (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 17/93, BFH/NV 1996, 114 [115], der Einbau eines Kachelofens an Stelle eines offenen Kamins (BFH v. 27. 7. 2000 X R 26/97, BFH/NV 2001, 306), die Anbringung von Blumenkästen, wenn zuvor keine vorhanden waren (FG Saarl. v. 15. 12. 1993 1 K 137/93, EFG 1994, 618, rkr.), der Austausch von Rolläden durch Fenstergitter (FG Ba-Württ. v. 7. 4. 2000, EFG, 926, rkr.) sowie der Einbau von Wohnungswasserzählern, wenn diese nicht existierten (SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [475] gegen R 157 Abs. 1 EStR).

Ob eine Verkleidung einer Außenwand mit einer Vorhängefassade zu Herstellungs- oder zu Erhaltungsaufwand führt, hängt nach der Rspr. von dem Zustand der Außenfassade vor der Baumaßnahme und von der Behandlung der ursprünglichen Fassade ab (BFH v. 20. 10. 1981 VIII R 85/79, BStBl. II 1982, 64). Anders sieht dies die FinVerw. Nach ihrer Auffassung soll das zusätzliche Anbringen einer Fassadenverkleidung regelmäßig Erhaltungsaufwand sein (BMF v. 16. 12. 1996, BStBl. I, 1442). Sie stützt sich dabei auf ein Ur. des BFH, nach dem die Verkleidung von Außenwänden mit Eternit regelmäßig Erhaltungsaufwand darstelle (s. BFH v. 13. 3. 1979 VIII R 83/77, BStBl. II, 435). Dem ist nur eingeschränkt zuzustimmen. UE kann nur von Erhaltungsaufwand ausgegangen werden, wenn die Fassade vor der neuen Verkleidung in einem reparaturbedürftigen Zustand war (glA SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [476]). Das Ur., auf das die FinVerw. Bezug nimmt, ist jedenfalls in seiner veröffentlichten Form mißverständlich, weil dort nicht zum Ausdruck kommt, daß die Verkleidung den bisherigen Verputz des Hauses ersetzt hat (s. dazu SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [476]). Unzutreffend ist es hingegen, wenn die Rspr. eine Betonvorsatzschale zur Trockenlegung durchfeuchteter Fundamente als Herstellungsaufwand ansieht (BFH v. 10. 5. 1995 IX R 62/94, BStBl. II 1996, 639; s. dazu SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [476] und BMF v. 16. 12. 1996, BStBl. I, 1442).

5. Abgrenzung zu den Kosten für die wesentliche Verbesserung eines Wirtschaftsguts

a) Begriff der wesentlichen Verbesserung

898

Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 Fall 3 HGB zählen zu den HK auch die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands entstehen. Diese Aufwendungen sind also keine sofort abziehbaren Erhaltungskosten.

Grundsatz: Eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung setzt nach der Auffassung von Rspr. und FinVerw. eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts voraus, die über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgeht und sich in einem höheren Nutzungspotential widerspiegelt. Demgegenüber sollen keine Erhaltungsaufwendungen vorliegen, wenn durch Modernisierungsmaßnahmen das Gebäude lediglich in einem ordnungsgemäßen Zustand entsprechend seinem ursprünglichen Stand erhalten oder dieser Zustand in zeitgemäßer Form wiederhergestellt wird (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632 betr. Grundsanierung; v. 13. 10. 1998 IX R 61/95, BStBl. II 1999, 282 betr. verwahrloste Wohnung; vgl. auch BMF v. 16. 12. 1996, BStBl. I, 1442). Die Frage der wesentlichen Verbesse-

zung bezieht sich dabei auf das WG als solches und nicht auf seine einzelnen Teile (BFH v. 13. 3. 1979 VIII R 83/77, BStBl. II, 435).

Ursprünglicher Zustand als Ausgangspunkt der Beurteilung: Ausgangspunkt für die Beurteilung der Frage, ob durch vorgenommene Maßnahmen eine wesentliche Verbesserung des WG eingetreten ist, ist der ursprüngliche Zustand des Gebäudes.

► *Nach der Auffassung von Rspr. und FinVern.* bemisst sich der ursprüngliche Zustand nach dem Zustand des Gebäudes zum Zeitpunkt der Herstellung oder des Erwerbs oder nach Durchführung aktivierungspflichtiger Aufwendungen oder nach der Vornahme einer AfaA (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; BMF v. 16. 12. 1996, BStBl. I, 1442).

► *Dem ist zuzustimmen.* Der Gegenauffassung, nach der mit „ursprünglich“ immer der Zeitpunkt der Herstellung, unabhängig von einem späteren Eigentümerwechsel, gemeint ist (s. dazu ELLROTT/SCHMIDT-WENDT, Beck-BilKomm., 4. Aufl. 1999, § 255 Rn. 383 mwN allerdings mit gegenüber der Voraufgabe geänderter Meinung) ist nicht zu folgen. § 255 HGB stellt als handelsbilanzrechtliche Vorschrift auf die konkrete Vermögenszuordnung eines Vermögensgegenstands ab. Schon aus diesem Grund ist als „ursprünglicher Zeitpunkt“ der Erwerbszeitpunkt zu betrachten (SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [476]; PEZZER, DB 1996, 849 [852 f.]; FLIES, DStZ 1996, 584 [584]). Darüber hinaus dient die Begriffsbestimmung der Abgrenzung der aktivierungspflichtigen HK von sofort abziehbarem Erhaltungsaufwand. Kosten einer Erneuerung sind aber nur deshalb sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand, weil die Aufwendungen dazu dienen, das Gebäude in dem Zustand zu erhalten, der der Bemessungsgrundlage für die planmäßigen Absetzungen zugrundeliegt. Deshalb ist für die Beurteilung, ob entsprechende Aufwendungen bereits der Bemessungsgrundlage zugrundeliegen oder ob sie wegen der wesentlichen Verbesserung des WG noch nicht enthalten waren, auf den aktuellen Rechtsinhaber und auf dessen Bilanz abzustellen. Daher ist auch der Zustand nach der Renovierungsmaßnahme nicht mit dem Zustand unmittelbar vor der Maßnahme zu vergleichen, sondern mit dem Zustand bei Herstellung oder Erwerb des Gebäudes bzw. dem Zustand des Gebäudes nach Durchführung aktivierungspflichtiger Aufwendungen oder Vornahme einer AfaA (PEZZER, DB 1996, 849 [852 f.]).

Steigerung des Gebäude- oder Wohnstandards: Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts – und damit wesentliche Verbesserung des WG – ist dann anzunehmen, wenn sich der Standard des Gebäudes maßgeblich steigert.

► *Wesentlich* ist eine Verbesserung erst dann, wenn über die zeitgemäße Erneuerung hinaus der Gebrauchswert des Hauses im Ganzen deutlich erhöht wird (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632 [634]; BMF v. 16. 12. 1996, BStBl. I, 1442). Auf jeden Fall darf nicht aus der Höhe der Aufwendungen auf das Vorliegen einer wesentlichen Verbesserung geschlossen werden (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92 aaO in Abgrenzung zu den anschaffungsnahe Aufwendungen, bei denen dies anders beurteilt wurde, s. dazu Anm. 899).

► *Indizien für eine maßgebliche Steigerung des Gebäude- und Wohnstandards* sind nach der Rspr. BFH die Verwendung außergewöhnlich hochwertiger Materialien in erheblichem Umfang (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632 [635]; v. 21. 11. 2000 IX R 40/98, BFH/NV 2001, 449) oder eine besondere bauliche Gestaltung (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92 aaO). Außerdem sieht der BFH die Steigerung des Wohnstandards von einem sehr einfachen auf einen durchschnittlichen Standard als wesentliche Verbesserung an (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 69/92, BStBl. II 1996, 630). Allein aus dem Entfernen oder dem Versetzen von

Zwischenwänden soll sich jedoch keine Erhöhung des objektiven Gebrauchswerts des Hauses ergeben (BFH v. 13. 10. 1998 IX R 72/95, BFH/NV 1999, 761). Eine maßgebliche Steigerung des Gebäudestandards liegt zB vor, wenn ein unscheinbarer, lediglich verputzter Altbau mit einem gemauerten einfachen Windfang als Eingangsbereich neben einer Glas-Aluminiumfassade, die durch Erkervorsprünge aufgelockert ist, einen vollkommen neugestalteten Eingangsbereich mit einer bis an die Dachkante hochgezogenen Glas-Aluminium-Schrägdachkonstruktion erhält (vgl. auch BFH v. 9. 5. 1995 IX R 17/93, BFH/NV 1996, 114 betr. Instandsetzung und Umbau eines Zweifamilienhauses; FG Münster v. 26. 4. 1995, EFG, 796, rkr., betr. Vorhangsfassade eines Bürogebäudes; s. zu weiteren Beispielen BMF v. 16. 12. 1996, BStBl. I, 1442 Tz. 3). Auch der Umbau eines Wohnhauses in ein Bürogebäude kann zu einer Steigerung des Gebäudestandards führen (BFH v. 4. 3. 1998 X R 151/94, BFH/NV, 1086).

Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer: Eine deutliche Steigerung des Gebrauchswerts des Gebäudes kann sich auch durch eine deutliche Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer ergeben. Dies setzt jedoch voraus, daß die Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen die Bausubstanz, insbes. tragende Wände und Fundamente, verändern, da diese Teile im wesentlichen die Lebensdauer des Gebäudes bestimmen (BFH v. 13. 10. 1998 IX R 38/95, BFH/NV 1999, 603; v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632 [636]; v. 13. 3. 1979 VIII R 83/77, BStBl. II, 435). Genaue Anhaltspunkte dafür, welcher Zeitraum für eine deutliche Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer zugrunde zu legen ist, gibt die Rspr. allerdings nicht. Es ist jedoch davon auszugehen, daß die Gesamtnutzungsdauer bei einem Gebäude um mindestens 10–15 Jahre verlängert werden muß, um von einer wesentlichen Verbesserung ausgehen zu können.

Mietsteigerung: Ob eine sich aus den Instandsetzungsmaßnahmen ergebende Möglichkeit einer deutlichen Mietsteigerung Rückschlüsse auf eine wesentliche Verbesserung zuläßt wird unterschiedlich beurteilt.

► *Die FinVerm.* geht davon aus, daß eine deutliche Mietsteigerungsmöglichkeit neben der Steigerung des Wohnstandards und der Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer ein eigenständiges Kriterium für die Erhöhung des Gebrauchswerts eines Gebäudes darstellt und damit zu einer wesentlichen Verbesserung führt (BMF v. 16. 12. 1996, BStBl. I, 1442).

► *Dagegen sieht der BFH* die Möglichkeit der erheblichen Mietsteigerung nur als Indiz für eine Erhöhung des Gebrauchswerts eines Gebäudes und damit für eine wesentliche Verbesserung an (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632).

► *UE* ist der Auffassung des BFH zu folgen. Da eine erhebliche Mietsteigerung auch auf anderen Faktoren beruhen kann, bleibt allein das Kriterium maßgebend, ob die zugrundeliegenden baulichen Änderungen zu einer Erhöhung des Gebrauchswerts geführt haben (glA SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 [477]).

b) Die Behandlung der „anschaffungsnahen Aufwendungen“

899

Schafft der Stpfl. ein Gebäude an und tätigt er im zeitlichen Zusammenhang mit dieser Anschaffung Aufwendungen für Reparaturen und Modernisierungen dieses Gebäudes, die im Verhältnis zu dem gezahlten Kaufpreis hoch sind (sog. anschaffungsnahen Aufwendungen), so ist nach den allg. Kriterien (s. Anm. 898) zu beurteilen, ob durch die Maßnahmen eine wesentliche Verbesserung des WG iSd. § 255 Abs. 2 Satz 1 Fall 3 HGB eingetreten ist. Ist dies der Fall, so sind die

Aufwendungen daher als HK zu qualifizieren. Ist dies nicht der Fall – und liegt auch kein Fall der Erst- oder Neuherstellung (s. dazu Anm. 892 ff.) oder der Erweiterung des WG (s. dazu Anm. 895 ff.) vor –, stellen die Aufwendungen sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand dar.

Aufgabe der früheren Rechtsprechung zu den anschaffungsnahen Aufwendungen: Der hier vertretenen Auffassung (s. auch § 6 Anm. 512) folgt nunmehr auch der BFH, der durch Ur. v. 12. 9. 2001 (IX R 39/97, FR 2002, 774) seine immerhin über sechzig Jahre andauernde (vgl. RFH v. 13. 4. 1937, RStBl., 681) stRspr. zum sog. anschaffungsnahen Aufwand aufgegeben hat (s. zu den Auswirkungen auch BECK, DStR 2001, 2061). Der BFH weist nunmehr darauf hin, daß durch die Einführung von § 255 HGB durch das BiRiLiG diese Vorschrift allein maßgeblich für die strechtliche Inhaltsbestimmung der Begriffe AHK geworden sei. Die anschaffungsnahen Aufwendungen seien nicht schon deshalb als HK zu qualifizieren, weil der Kaufpreis für das Objekt aufgrund der vorzunehmenden Renovierungsmaßnahmen möglicherweise in entsprechender Höhe vermindert sei. Denn selbst wenn der Kaufpreis gemindert worden sei, stehe er doch fest und damit grundsätzlich auch die AK.

BFH v. 12. 9. 2001 IX R 39/97 aaO (778); anders noch BFH v. 22. 8. 1966 GrS 2/66, BStBl. III, 672, s. dazu unten. Die Entscheidung des GrS ist durch die zwischenzeitliche Einführung des § 255 HGB allerdings überholt, so daß keine Abweichung iSd. § 11 Abs. 2 FGO vorliegt, BFH v. 12. 9. 2001 IX R 39/97 aaO (779).

Auch sei es rechtlich nicht zulässig, im Wege einer Vermutung allein von der Höhe der Aufwendungen auf HK iSd. § 255 Abs. 2 HGB zu schließen (BFH v. 12. 9. 2001 IX R 39/97 aaO [778]; anders noch BFH v. 29. 10. 1991 IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285; v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632). Ob das Gebäude durch Baumaßnahmen wesentlich verbessert worden sei, sei eine Tatfrage, deren Feststellung dem FG im einzelnen Fall obliege. Es gebe keine gesetzliche Grundlage, das Merkmal „wesentliche Verbesserung“ in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB bei Baumaßnahmen in zeitlicher Nähe zur Anschaffung anders auszulegen als bei sonstigen Baumaßnahmen (BFH v. 12. 9. 2001 IX R 39/97 aaO [778]; anders bislang der X. Senat des BFH, vgl. zB Ur. v. 16. 12. 1998 X R 89/95, BFH/NV 1999, 776, der der nunmehrigen Entscheidung des IX. Senats aber zugestimmt hat, vgl. BFH v. 12. 9. 2001 IX R 39/97 aaO [779]).

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH sollten Aufwendungen für Reparaturen und Modernisierungen, die der Stpfl. in zeitlicher Nähe zur Anschaffung – idR in einem Zeitraum von drei Jahren – tätigte und die im Verhältnis zum Kaufpreis hoch waren, stets zu den HK gehören. Von im Verhältnis zum Kaufpreis hohen Aufwendungen wurde nur dann von vornherein nicht ausgegangen, wenn die Aufwendungen in den ersten drei Jahren nach Anschaffung 15 vH der AK nicht überstiegen.

BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; v. 23. 9. 1992 X R 10/92, BStBl. II 1993, 338; v. 29. 10. 1991 IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285; v. 11. 8. 1989 IX R 44/86, BStBl. II 1990, 53; v. 22. 8. 1966 GrS 2/66, BStBl. III, 672 auch zur Abgrenzung zu den AK; zum anschaffungsnahen Aufwand nach Ablauf von drei Jahren wegen eines aufgestauten Instandhaltungsrückstands s. BFH v. 30. 7. 1991 IX R 123/90, BStBl. II 1992, 30 mwN; vgl. auch R 157 Abs. 4 EStR; zur Entwicklung der Rspr. und zu den Voraussetzungen für die Annahme von anschaffungsnahen Aufwendungen s. ausführlich § 6 Anm. 507 und 517 ff. Zur schleichenden Abkehr vom Institut der anschaffungsnahen Aufwendungen s. BALMES, FR 1999, 1339 ff.; SAUREN, DStZ 1999, 620 ff.; vgl. auch BFH v. 17. 6. 1998 IX B 61/98, BFH/NV 1999, 32.

Das Institut der anschaffungsnahen Aufwendungen beruhte auf der Überlegung, daß die Höhe der Aufwendungen im Verhältnis zum Kaufpreis und ihr enger

zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung dafür sprächen, daß die Aufwendungen das Gebäude nicht in dem Zustand erhalten sollten, in dem es sich zum Zeitpunkt des Erwerbs befunden habe, sondern daß bereits zu diesem Zeitpunkt ein Bedarf an erheblichen Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen bestanden habe, deren Durchführung das Gebäude über seinen beim Erwerb gegebenen Zustand hinaus wesentlich verbessere. Eine solche wesentliche Verbesserung sei dann aufgrund der Art der Baumaßnahmen und der Höhe des dadurch bedingten Aufwands im Verhältnis zur Höhe des Kaufpreises offenkundig (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632 [634]; v. 29. 10. 1991 IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285 [286]; vgl. aber auch BFH v. 21. 1. 1997 X B 81/96, BFH/NV, 346, wonach die 15 vH-Grenze keine starre Obergrenze ist).

Dies sah der BFH auch vor dem Hintergrund, daß die bei einem Verkauf eines Gebäudes aufzuwendenden AK des Erwerbers auf einer Neubewertung des Gebäudes beruhen. Habe dieses erhebliche Mängel oder sei in hohem Maße instandsetzungsbedürftig, führe dies zu einem herabgesetzten Kaufpreis. Die Instandsetzung oder die Beseitigung der Mängel bewirke in diesen Fällen, daß der Wert des Gebäudes um einen erheblichen Betrag erhöht werde, der in den AK des Erwerbers noch nicht enthalten sei, so daß unter erleichterten Voraussetzungen von HK ausgegangen werden könne (BFH v. 22. 8. 1966 GrS 2/66, BStBl. III, 672).

Kritik: Der bisherigen Rspr. des BFH war nicht zu folgen. Dem Institut der anschaffungsnahen Aufwendungen fehlte die gesetzliche Grundlage.

GLA OBERMEIER, DStR 1990, 409 ff.; PRINZ, FR 1990, 632 mwN; SCHARFENBERG, DStR 1997, 473 (477); FG Schl.-Holst. v. 11. 9. 1990, EFG 1991, 70, aufgeh. durch BFH v. 29. 10. 1991 IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285; FG Nürnberg. v. 6. 10. 2000, EFG 2001, 69, Rev., Az. BFH: IX R 95/00; FG Düss. v. 20. 10. 2000, DStRE 2001, 235, Rev., Az. BFH: IX R 98/00.

Auch wenn bei einem hohen Grad von Instandsetzungsbedarf oder erheblichen Mängeln der Kaufpreis weiter herabgesetzt sein sollte, als es der Verminderung der ursprünglichen HK um die einheitliche planmäßige AfA beim Verkäufer entsprach, konnte das Bestreben, eine Lücke zwischen den verminderten HK beim Verkäufer und den AK beim Käufer zu schließen, nicht dazu führen, beim Käufer unter erleichterten Voraussetzungen HK anzunehmen. Denn ob HK vorliegen, bestimmt sich allein nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB. Danach ist entscheidend, ob durch die Aufwendungen eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entsteht. Die Kriterien dafür sind unabhängig davon zu beurteilen, ob die Aufwendungen zeitnah nach der Anschaffung erfolgen und ob sie im Verhältnis zum Kaufpreis hoch oder niedrig sind. Derartigen Umständen konnte daher auch keinerlei Indizwirkung zukommen. Im übrigen dient die Frage nach dem Vorliegen von HK oder Erhaltungsaufwendungen der möglichen Verteilung von Aufwand, nicht der aktuellen Wertermittlung, so daß mit einer Diskrepanz zwischen um die AfA verminderten HK des Verkäufers und den AK des Erwerbers nicht argumentiert werden konnte (FG Schl.-Holst. v. 11. 9. 1990, EFG 1991, 70, aufgeh. durch BFH v. 29. 10. 1991 IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285).

Auch mit dem Argument, der Erwerber eines instandsetzungsbedürftigen Hauses dürfe gegenüber dem Erwerber eines renovierten Hauses nicht privilegiert werden, sondern müsse mit diesem gleichbehandelt werden (BFH v. 11. 8. 1989 IX R 44/86, BStBl. II 1990, 53), konnte die Rspr. zu den anschaffungsnahen Aufwendungen nicht gerechtfertigt werden. Eine Gleichbehandlung liegt viel-

mehr vor, wenn ausschließlich die Kriterien des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB angewandt werden. Danach sind also HK gegeben, wenn durch die Aufwendungen eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entsteht. Dies muß gleichermaßen gelten, ob diese Aufwendungen durch den Verkäufer oder durch den Käufer erbracht werden. Denn ansonsten tritt gerade eine Ungleichbehandlung insofern ein, als Aufwendungen, die beim Verkäufer Erhaltungsaufwendungen gewesen wären, beim Käufer HK sind (vgl. BFH v. 22. 8. 1966 GrS 2/66, BStBl. III, 672).

Schließlich vermochte auch die vom BFH zu anschaffungsnahen Aufwendungen vorgenommene Differenzierung, daß die entwickelten Grundsätze der erleichterten Annahme von HK nicht gelten, wenn Mängel des Gebäudes vorliegen, die – etwa weil sie verborgen sind – keinen Einfluß auf den Kaufpreis gehabt haben können (s. dazu ausführlich § 6 Anm. 523 ff.), nicht überzeugen. Für den Begriff der HK in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB ist vielmehr allein die wesentliche Verbesserung gegenüber dem ursprünglichen Zustand entscheidend und nicht die Frage, ob dem Käufer der ursprüngliche Zustand beim Kauf bekannt war oder bekannt sein konnte.

899a 6. Zusammentreffen von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand

Besonderheiten weist die Abgrenzung von HK und Erhaltungsaufwand dann auf, wenn umfangreiche Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen aus einer Vielzahl von Einzelmaßnahmen bestehen.

Einheitliche Behandlung als Herstellungskosten nach der Rechtsprechung: Der BFH ist in entsprechenden Fällen immer wieder zu dem Ergebnis gelangt, daß Aufwendungen für ein Bündel von Einzelmaßnahmen, die für sich genommen teils als Herstellungsaufwand und teils als Erhaltungsaufwand anzusehen seien, insgesamt als HK behandelt werden müßten, wenn sie in engem räumlichem, zeitlichem und sachlichem Zusammenhang stünden und in ihrer Gesamtheit eine einheitliche Baumaßnahme bildeten.

BFH v. 9. 3. 1962 I 192/61 U, BStBl. III, 195; v. 10. 6. 1975 VIII R 114/71, BStBl. II, 878; v. 21. 6. 1990 IV B 99/89, BFH/NV 1991, 154; v. 30. 7. 1991 IX R 67/90, BStBl. II 1992, 28; v. 31. 8. 1994 IX B 44/94, BFH/NV 1995, 293.

Ein sachlicher Zusammenhang in diesem Sinne besteht nach der neueren Rspr. des BFH dabei dann, wenn die einzelnen Baumaßnahmen bautechnisch ineinandergreifen (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 88/90, BStBl. II 1996, 628; v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; v. 9. 5. 1995 IX R 2/94, BStBl. II 1996, 637; v. 16. 7. 1996 IX R 34/94, BStBl. II, 649). Dies sei der Fall, wenn die eine Baumaßnahme durch die andere bedingt sei (BFH v. 16. 7. 1996 IX R 34/94 aaO) und gelte auch dann, wenn die Arbeiten in verschiedenen Stockwerken ausgeführt würden (BFH v. 10. 5. 1995 IX R 62/94, BStBl. II 1996, 639). Das bedeutet, daß eine einheitliche Baumaßnahme (nur) dann vorliegt, wenn entweder die Erhaltungsmaßnahmen Vorbedingungen für die Herstellungsmaßnahmen darstellen oder die Erhaltungsmaßnahmen durch bestimmte Herstellungsmaßnahmen veranlaßt worden sind (RISTHAUS, BB 1997, 2453 [2455]).

Eine Aufteilung der Aufwendungen in Erhaltungsaufwendungen und Herstellungskosten läßt der BFH nur dann zu, wenn keine einheitliche Baumaßnahme vorliegt, sondern lediglich ein zeitlicher Zusammenhang gegeben ist (BFH v. 9. 5. 1995 IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632).

Stellungnahme: Durch den von der neueren Rspr. verwendeten Begriff des „bautechnischen Ineinandergreifens“ wird zwar die Annahme einer einheit-

lichen Baumaßnahme eingeengt, die einheitliche Beurteilung einzelner Aufwendungen als HK aber gleichwohl aufrechterhalten. Dem ist nicht zuzustimmen. Denn diese einheitliche Beurteilung widerspricht schon deshalb § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB, weil die Einheitlichkeit einer Baumaßnahme nicht notwendigerweise eine einheitliche strechtliche Beurteilung nach sich ziehen muß. Vielmehr sollte eine Aufteilung der Kosten der einheitlichen Baumaßnahme in einen Anteil für den Herstellungsaufwand und in einen Anteil für den Erhaltungsaufwand vorgenommen werden (glA SCHARFENBERG, DSrR 1997, 473 [478]). Dadurch könnten sachgerechtere Ergebnisse erzielt werden. Zu Recht kritisieren SCHMIDT/DRENECK XXI. § 21 Rn. 75 in diesem Zusammenhang, daß der BFH in den Fällen einer – selbst nur geringfügigen – Wohnraumvergrößerung alle Aufwendungen für gleichzeitig durchgeführte Reparaturmaßnahmen zu den HK zählt, selbst wenn die Arbeiten mit der Vergrößerung der Wohnung nicht zusammenhängen.

Vgl. etwa BFH v. 9. 5. 1995 IX R 88/90, BStBl. II 1996, 628: Wohnraumvergrößerung durch Einbau einer Dachgaube, verbunden mit Dachreparatur; v. 9. 5. 1995 IX R 2/94, BStBl. II 1996, 637: Ausbau eines Lichthofs, verbunden mit Erneuerung der Fenster der Außenwand und Anstrich der Fassade.

Es wäre daher wünschenswert, wenn der BFH seine diesbezügliche Auffassung überdenken würde (SCHARFENBERG, DSrR 1997, 473 [478]; SPINDLER, DSrR 1996, 765 f. mwN). Die Ausführungen im Urt. v. 12. 9. 2001 (IX R 39/97, FR 2002, 774), mit dem der BFH seine bisherige Rspr. zur Behandlung der anschaffungsnahen Aufwendungen mit der Begründung aufgegeben hat, daß sich die Frage, ob Aufwendungen HK seien, allein nach § 255 HGB richte (s. Anm. 899), weisen uE dabei den richtigen Weg. Bis dahin ist je nach den Umständen des Einzelfalls kritisch zu überprüfen, ob die Baumaßnahmen tatsächlich bautechnisch ineinandergreifen (glA SCHMIDT/DRENECK aaO: bejahend bei erstmaliger Einrichtung von Bädern im Dachgeschoß für den Einbau größerer Fallrohre bis zum Anschluß an das öffentliche Abwassernetz sowie für die Beseitigung der Schäden, die in den unteren Etagen durch das Verlegen der neuen Fallrohre entstehen, verneinend aber für die – aus diesem Anlaß – gleichzeitig vorgenommenen Renovierungsarbeiten in den Bädern der unteren Etagen; ebenso BMF v. 16. 12. 1996, BStBl. I, 1442, Tz. II Beispiel 2, 3).

VI. Finanzierungskosten

Autor: Dr. Joachim **Becker**, Privatdozent, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

Schrifttum: **BADER**, Der Kontokorrentkredit, FR 1998, 449; **BILSDORFER**, Der BFH und der Abzug von Schuldzinsen, NJW 1998, 1686; **DRENECK**, Vom Kontokorrentbeschluß zum Kontentrennungsbeschluß, DStZ 1998, 192; **FLIES**, Zinsen des selbstbewohnten Zweifamilienhauses – ein Steuersparmodell, BB 1998, 2233; **OLBERTZ**, Ist die Kritik an der Entscheidung des Großen Senats des BFH zum Mehrkontenmodell berechtigt?, BB 1998, 2186; **PEZZER**, Finanzierungsfreiheit und Schuldzinsenabzug bei teilweiser Vermietung von Gebäuden, FR 2001, 650; **SIEGEL**, Der Irrtum des Großen Senats zu den Mehrkontenmodellen, DStR 1998, 621; **DERS.**, Kreditaufnahme, Mittelverwendung und Mehrkontenmodell, BB 1999, 445; **SERWE**, Abschied von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, BB 1998, 674; **SÖFFING**, Der Schuldzinsenabzug und der Kontentrennungsbeschluß des Großen Senats des BFH, BB 1998, 450; **WENDT**, Mehrkontenmodelle – Zweiter Versuch einer gesetzlichen Regelung in § 4 Abs. 4 a EStG, FR 2001, 417; **WOLFF-DIEPENBROCK**, Die betriebliche Veranlassung von Kreditkosten und das sog. Zweikontenmodell, DStR 1998, 185.

1. Grundsätze

a) Begriff

900

Finanzierungskosten sind das Entgelt für die Nutzung von Kreditmitteln sowie die Kosten für die Beschaffung und die Bereitstellung der Kreditmittel. Die Finanzierungskosten schließen auch die Nebenkosten für die Beschaffung, Bereitstellung und Nutzung der Kreditmittel ein (SÖHN in: K/S/M, § 4 Rn. E 555). Die Entgelte für die Nutzung von Kreditmitteln, also die Schuldzinsen, sind dabei nicht im engen zivilrechtlichen Sinne zu verstehen. Dem strechtlichen Begriff der Schuldzinsen ist vielmehr ein weiter wirtschaftlicher Begriff der Schuldzinsen zugrunde zu legen. Danach sind Schuldzinsen die einmaligen oder laufenden Leistungen, die ein Schuldner an den Gläubiger für die Überlassung eines bestimmten Kapitals zur Nutzung zu entrichten hat (BFH v. 8. 10. 1985 VIII R 284/83, BStBl. II 1986, 481; v. 6. 7. 1973 VI R 379/70, BStBl. II, 868; v. 18. 10. 1974 VI R 175/72, BStBl. II 1975, 502 jeweils zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 aF, aber dennoch allg. gültig). Zu den Finanzierungskosten zählen daher neben einem Damnum (Disagio) auch Abschluß- und Beratungsgebühren, Bereitstellungs-, Vermittlungs- und Kreditgebühren, Provisionen für die Bereitstellung oder Vermittlung von Krediten, Bereitstellungszinsen, Verwaltungsgebühren sowie Gerichts-, Grundbuch- und Notarkosten. Dagegen fallen Aufwendungen für eine „Finanzierungsgarantie“, die nicht der eigenen Finanzierung, sondern der eines Dritten dienen soll, auch dann nicht unter die abziehbaren Finanzierungskosten, wenn dadurch die Durchführung eines gemeinsamen Projekts gesichert werden soll (BFH v. 12. 11. 1985 IX R 70/84, BStBl. II 1986, 337). Außerdem rechnet die Rspr. eine Vorfälligkeitsentschädigung für die vorzeitige Ablösung eines betrieblichen Kredits im Rahmen der Betriebsveräußerung zu den Veräußerungskosten, so daß die Kosten nicht unter dem Gesichtspunkt der Finanzierungskosten als BA abziehbar sind (BFH v. 25. 1. 2000 VIII R 55/97, BStBl. II, 458).

901 **b) Voraussetzungen für die Einordnung der Finanzierungskosten als Betriebsausgaben**

Finanzierungskosten können nur BA darstellen, wenn sie betrieblich veranlaßt sind (zu Finanzierungskosten als WK s. ausführlich § 9 Anm. 360–385).

Finanzierungskosten sind betrieblich veranlaßt, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dazu bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen (s. dazu Anm. 790 ff. und speziell Anm. 805 ff.).

► *Betriebliche Veranlassung der zugrundeliegenden Verbindlichkeit maßgebend:* Da die Kreditaufnahme als solche hinsichtlich der Frage einer betrieblichen oder privaten Veranlassung neutral ist, kommt es darauf an, ob die zugrundeliegende Verbindlichkeit betrieblich veranlaßt ist und damit zum BV gehört (BFH v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 817 unter C. II. 2. a). Ob eine Verbindlichkeit betrieblich veranlaßt ist oder nicht, richtet sich wiederum danach, ob mit den Kreditmitteln betrieblich veranlaßte Aufwendungen getätigt werden (BFH v. 4. 7. 1990 aaO unter C. II. 3. a); vgl. auch BFH v. 12. 9. 1985 VIII R 336/82, BStBl. II 1986, 255; v. 1. 6. 1978 IV R 109/74, BStBl. II, 618, mwN). Betriebliche Aufwendungen liegen beispielsweise vor, wenn WG des BV angeschafft, hergestellt, erneuert oder verbessert werden, wenn andere Betriebsschulden abgelöst oder gesichert werden oder wenn liquide Mittel für den Betrieb beschafft werden. Für die Frage, ob Finanzierungskosten BA darstellen oder nicht, kommt es nicht auf die ursprünglich vorgesehene oder eine geplante Nutzung der Kreditmittel an. Nach der Rspr. ist allein entscheidend, ob die aufgenommenen Darlehen tatsächlich für betriebliche Zwecke verwendet werden (BFH v. 8. 12. 1997 GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193; v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 817 unter C. II. 2. a; v. 8. 11. 1990 IV R 127/86, BStBl. II 1991, 505; v. 22. 1. 1991 VIII R 310/84, BFH/NV, 594; v. 14. 7. 1992 VIII R 49/90, BFH/NV 1993, 16). Dient die Kreditaufnahme der Finanzierung betrieblicher Aufwendungen, zählen die Verbindlichkeiten zum BV. Das bedeutet für die entsprechenden Finanzierungskosten, daß sie grundsätzlich BA darstellen und deshalb stl. abgezogen werden können.

► *Einschränkungen des Abzugs als BA nach Abs. 4 a:* Handelt es sich bei den Schuldzinsen dem Grunde nach um BA, weil sie iSd. Abs. 4 durch den Betrieb veranlaßt sind, so ist hinsichtlich des Abzugs die Sonderregelung des ab dem VZ 1999 geltenden Abs. 4 a zu beachten. Danach sind Schuldzinsen nach Maßgabe der Sätze 2–5 des Abs. 4 a nicht abziehbar, wenn sog. Überentnahmen getätigt worden sind, dh. wenn in dem VZ die Entnahmen den Gewinn und die Einlagen überschreiten (s. dazu ausführlich Anm. 1040 ff.).

Die Behandlung von Finanzierungskosten als Betriebsausgaben ist unabhängig von der Art der Gewinnermittlung. Sie können bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich und bei Gewinnermittlung durch Überschußrechnung im Entstehungsjahr bzw. im Jahr der Zahlung oder Einbehaltung als BA abgezogen werden. Die Finanzierungskosten stellen keine AK oder HK der mit dem Kredit finanzierten WG (vgl. BFH v. 7. 11. 1989 IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460 zu WK) oder der mit dem Nennwert zu bilanzierenden Darlehen dar (BFH v. 4. 3. 1976 IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380). Ausnahmen können sich in Hinblick auf HK nur nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB ergeben, wenn die Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines WG verwendet wird, während der Herstellungszeit des WG anfallen. In diesem Fall hat der Stpfl. ein Wahlrecht, ob er die Finanzierungskosten in der StBilanz als Teil der HK einstellt oder nicht (s. R 33 Abs. 4 EStR 1999).

Aufteilung von Finanzierungskosten: Werden Darlehen teilweise für betriebliche und teilweise für private Zwecke verwendet, sind die anfallenden Finanzierungskosten entsprechend aufzuteilen und nur die auf die betrieblichen Zwecke entfallenden Finanzierungskosten als BA abziehbar (BFH v. 15. 3. 1991 III R 66/88, BFH/NV 1992, 226). Bei einem Darlehen, das der Finanzierung eines teilweise privat und teilweise betrieblichen genutzten WG dient, werden die Finanzierungskosten des Darlehens wie die AK oder die HK des WG behandelt. Können die AK oder HK des WG stl. aufgeteilt werden, werden auch die Finanzierungskosten entsprechend aufgeteilt (BFH v. 30. 7. 1964 IV 109/60, HFR 1965, 454). Wird zB ein gemischt genutztes Grundstück durch einen einheitlichen Kaufvertrag erworben und die Kaufpreisschuld teils mit Fremd-, teils mit Eigenmitteln beglichen, so sind die Zinszahlungen für das Fremdkapital insgesamt nur im Verhältnis des betrieblich zum privat genutzten Anteil des Grundstücks als BA abziehbar (BFH v. 7. 11. 1991 IV R 57/90, BStBl. II 1992, 141). Können die AK oder HK des WG nicht aufgeteilt werden, werden die Finanzierungskosten wie diese entweder vollständig als BA oder als Privatausgaben behandelt (BFH v. 29. 11. 1968 VI R 183/66, BStBl. II 1969, 233).

Änderung der Einordnung von Finanzierungskosten: Wegen der Abhängigkeit der Finanzierungskosten von der Einordnung der zugrundeliegenden Verbindlichkeiten kann sich die Einordnung von Finanzierungskosten als BA oder Privatausgaben entsprechend ändern, wenn die zugrundeliegende Verbindlichkeit vom BV in das PV wechselt oder umgekehrt. Diese Konstellation kann sich insbes. ergeben, wenn sich die Zugehörigkeit eines mit dem Darlehen angeschafften WG zum BV oder zum PV verändert, zB durch Entnahme oder Einlage des WG (vgl. dazu auch BFH v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 817 unter C. II. 3. b und SÖHN in: K/S/M, § 4 Rn. E 564 mwN). Umgekehrt kann allerdings die Art der Finanzierung für betriebliche Aufwendungen nicht nachträglich geändert werden. Beispielsweise kann ein mit Eigenkapital angeschafftes WG nicht später fremdfinanziert werden. Der Stpfl. muß also vor der Anschaffung über Eigen- oder Fremdfinanzierung entscheiden (BFH v. 26. 6. 1991 XI R 22/88, BFH/NV 1992, 25; SÖHN in: K/S/M, § 4 Rn. E 562 mwN).

Bei einem Untergang oder einer Veräußerung des WG bleiben die weiteren Finanzierungskosten BA, wenn die Erlöse für die Veräußerung des WG oder die Ersatzleistungen für das untergegangene WG nicht entnommen werden. Wird eine Darlehensverbindlichkeit umgewidmet, beispielsweise nach Wegfall des ursprünglichen Darlehenszwecks, bleiben die Finanzierungskosten BA, wenn auch der neue Zweck des Darlehens betrieblich veranlaßt ist (vgl. BFH v. 19. 8. 1998 X R 96/95, BStBl. II 1999, 353; v. 1. 10. 1996 VIII R 68/94, BStBl. II 1997, 454).

Einstweilen frei.

902–903

2. Behandlung von gemischten Kontokorrentkonten und Mehrkontenmodellen

a) Grundsatz der Finanzierungsfreiheit

Sowohl in seinem grundlegenden Kontokorrentbeschluß (BFH v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 817) als auch in seinem Kontentrennungsbeschluß (BFH v. 8. 12. 1997 GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193) geht der Große Senat des BFH von der Freiheit des Unternehmers aus, einen Betrieb nach seiner Wahl mit Eigen- oder Fremdkapital zu finanzieren, und macht diese Finanzierungsfreiheit

zur Grundlage seiner gesamten Rspr. zur Frage der Abziehbarkeit von Finanzierungskosten als BA (s. dazu auch PEZZER, FR 2001, 650 ff.).

Finanzierung von betrieblichen Aufwendungen: Ausschlaggebend für die Abziehbarkeit von Finanzierungskosten als BA ist allein die Frage, ob eine Verbindlichkeit zur Finanzierung betrieblicher Aufwendungen eingegangen ist. Dabei spielt keine Rolle, ob eigene Mittel zur Finanzierung der betrieblichen Aufwendungen vorhanden gewesen wären. Der Stpfl. kann also auch frei darüber entscheiden, ob und wie er Eigen- und Fremdkapital in seinem Unternehmen verwendet. Dabei kann er dem Unternehmen jederzeit Barmittel entnehmen, um damit private Aufwendungen zu finanzieren. Er kann also zunächst dem Betrieb Barmittel ohne Rücksicht auf einen Überschuß entnehmen, um private Aufwendungen zu tätigen und im Anschluß daran betriebliche Aufwendungen mit Darlehen zu finanzieren. Der Unternehmer ist also berechtigt, Eigenkapital durch Fremdkapital zu ersetzen. Der Abzug von Finanzierungskosten als BA ist demnach nicht dadurch ausgeschlossen, daß der konkrete Bedarf für ein Darlehen zur Finanzierung von betrieblichen Aufwendungen durch einen Abzug von Eigenkapital entstanden ist.

Finanzierung von Entnahmen: Wird dagegen ein Darlehen nicht zur Finanzierung betrieblicher Aufwendungen, sondern tatsächlich zur Finanzierung einer Entnahme und damit für private Zwecke verwendet, sind die Finanzierungskosten nicht mehr als BA abziehbar. Entsteht oder erhöht sich also ein Sollsaldo auf einem betrieblichen Kontokorrentkonto durch eine Entnahme, sind damit die Voraussetzungen eines sog. gemischten Kontos gegeben, das zur entsprechenden Aufteilung der Schuldzinsen in einen privat veranlaßten und einen betrieblich veranlaßten Teil führt (s. dazu die Klarstellung BFH v. 5. 3. 1991 VIII R 93/84, BStBl. II, 516 zu BFH v. 4. 7. 1990 GrS 2-3/88, BStBl. II, 817 unter C. II. 5. i; so auch BFH v. 8. 12. 1997 GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193 unter B. I. 3.). Nach Auffassung des Großen Senats des BFH sind diese Voraussetzungen erfüllt, wenn dem Betrieb keine entnahmefähigen Barmittel mehr zur Verfügung stehen und die Entnahme von Barmitteln erst dadurch möglich wird, daß Darlehensmittel in das Unternehmen fließen (BFH v. 8. 12. 1997 GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193 unter B. I. 6.). Es liegt keine Ersetzung von Eigenkapital durch Fremdkapital vor, sondern die Entnahme wird durch das Darlehen finanziert. Dies ist auch unabhängig davon, ob die Darlehensmittel einem besonderen Konto oder einem für private und betriebliche Buchungen verwendeten gemischten Kontokorrentkonto zufließen, von dem zuvor trotz fehlender Barmittel den Schuldsaldo erhöhende Abbuchungen für private Zwecke vorgenommen wurden. Außerdem kann ein privates Darlehen nicht durch fiktive Verrechnung mit betrieblichen Barmitteln in eine Betriebsschuld umgewandelt werden, weil der Besteuerung der tatsächlich verwirklichte und nicht ein fiktiver Sachverhalt zugrundegelegt werden muß.

Steuerlicher Gestaltungsspielraum: Insgesamt hängt die stl. Abziehbarkeit von Finanzierungskosten wesentlich von der entsprechenden Gestaltung der Rechtsvorgänge ab. Der Stpfl. hat die Wahl, ob er eine Privataufwendung mit Darlehen finanziert, dessen Finanzierungskosten keine BA darstellen, oder ob er stattdessen eine Entnahme von Barmitteln macht und damit seine privaten Aufwendungen tätigt oder seine privaten Verbindlichkeiten von einem betrieblichen Konto aus begleicht und später betriebliche Aufwendungen mit Darlehen finanziert, so daß ihm dadurch BA entstehen. Entsprechende Gestaltungen sind auch nicht rechtsmißbräuchlich iSv. § 42 AO, wenn entnahmefähige betriebliche Mit-

tel zur Verfügung stehen (BFH v. 8. 12. 1997 GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193 unter B. I. 4. und 5.; SCHMIDT/HEINICKE XX. § 4 Rn. 241).

Grenzen des Schuldzinsenabzugs durch Abs. 4a: Die Grenzen des Abzugs von Finanzierungskosten als BA sind mit Wirkung ab dem VZ 1999 durch den neuen Abs. 4a gesetzlich gezogen. Sie greifen ein, wenn die Entnahmen in einem Jahr die Einlagen und die Überschüsse insgesamt überschreiten (s. dazu ausführlich Anm. 1040 ff.).

Einstweilen frei.

905–906

b) Gemischte Kontokorrentkonten

907

Die Behandlung von Finanzierungskosten für Konten, über die betriebliche und private Vorgänge abgewickelt werden, ist besonders problematisch.

Anteiliger Abzug der Finanzierungskosten als Betriebsausgaben: Der Große Senat des BFH hat entschieden, daß einerseits ein für betriebliche Zwecke eingerichtetes Kontokorrentkonto seinen betrieblichen Charakter nicht dadurch verliert, daß Privatentnahmen über das Konto getätigt werden, daß aber andererseits allein eine Buchung über das betriebliche Konto nicht zur Annahme einer betriebliche Veranlassung und auch nicht zu einer Vermutung oder zu einer Indizwirkung für eine betriebliche Veranlassung der Buchung führt. Bei einem gemischten Kontokorrentkonto, über das private und betriebliche Vorgänge abgewickelt werden, gehört nur der Teil des Kredits zum BV, der für betriebliche Anschaffungen verwendet wird, so daß nur der auf diesen Teil der Verbindlichkeiten entfallende Anteil der Finanzierungskosten als BA abziehbar ist (s. BFH v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 817 Leitsatz 1 und unter D.).

Aufteilung nach der Zinszahlenstaffelmethode: Die Aufteilung der für gemischte Kontokorrentkonten entrichteten Schuldzinsen in einen betrieblich und einen privat veranlaßten Teil ist nach dem Großen Senat des BFH grundsätzlich nach der sog. Zinszahlenstaffelmethode vorzunehmen. Dabei sind die in den Zwischensalden auf private und betriebliche Zwecke entfallenden Zinsen für die angefallenen Sollbuchungen jeweils getrennt zu berechnen und fortzuschreiben. Dazu ist das Kontokorrentkonto gedanklich in zwei Unterkonten aufzuteilen, in die jeweils die privat und die betrieblich veranlaßten Buchungen einfließen (BFH v. 4. 7. 1990 aaO unter C. II. 5.). Allerdings entstehen dadurch erhebliche Zuordnungsschwierigkeiten, weil bei der Führung eines Kontokorrentkontos eine entsprechende Aufteilung in privat veranlaßte und betrieblich veranlaßte Buchungen nicht vorgesehen und nicht üblich ist. Der Stpfl. muß daher selbst für eine entsprechende Kennzeichnung der verschiedenen Buchungen sorgen und so den erforderlichen Nachweis führen. Ist die Trennung der betrieblich und privat veranlaßten Zinsaufwendungen im Einzelfall mit einem für das FA oder für das FG unzumutbaren Ermittlungsaufwand verbunden, sind diese berechtigt und verpflichtet, den betrieblichen Zinsanteil nach § 162 AO zu schätzen (BFH v. 4. 7. 1990 aaO unter C. II. 5. h.).

Hinsichtlich der Tilgung von Verbindlichkeiten geht der Große Senat des BFH entsprechend dem Gedanken des § 366 HGB davon aus, daß die Habenbuchungen in Form von BE oder Einlagen zunächst dem (gedanklichen) Unterkonto zuzurechnen sind, das die privat veranlaßten Buchungen enthält, bis dessen Saldo ausgeglichen ist (BFH v. 4. 7. 1990 aaO unter C. II. 5. e.).

908 c) Mehrkontenmodelle

Die Schwierigkeiten einer Aufteilung von durch betriebliche und private Aufwendungen veranlaßten Finanzierungskosten in einem gemischten Kontokorrentkonto, über das sowohl private als auch betriebliche Vorgänge abgewickelt werden (s. Anm. 907), können vermieden werden, wenn zwei oder mehrere Kontokorrentkonten unterhalten werden, und dadurch die Abwicklung betrieblicher und privat veranlaßter Vorgänge über verschiedene Konten abgewickelt werden. Die durch dasjenige Kontokorrentkonto, das die betrieblichen Vorgänge abwickelt, entstehenden Finanzierungskosten sind in voller Höhe als BA abziehbar, während die Finanzierungskosten für dasjenige Konto, über das die privaten Transaktionen abgewickelt werden, Privatausgaben sind (vgl. zur Anerkennung des Mehrkontenmodells für die Gesellschafter einer PersGes. BFH v. 4. 3. 1998 XI R 64/95, BStBl. II, 511).

An der sachlichen Finanzierungsfreiheit der Unternehmers hinsichtlich des Verhältnisses von Eigen- und Fremdkapital und der Möglichkeit, Eigenkapital durch Fremdkapital zu ersetzen, ändert sich dadurch nichts. Das bedeutet, daß auch Zahlungen von dem betrieblich genutzten Kontokorrentkonto auf das privaten Zwecken dienende Konto den betrieblichen Charakter dieses Kontos und damit die vollständige Abziehbarkeit der für dieses Konto entstehenden Finanzierungskosten nicht berührt (BFH v. 8. 12. 1997 GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193, B. I. 1.–3.). Die betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen wird also grundsätzlich nicht dadurch in Frage gestellt, daß der betriebliche Fremdmittelbedarf auf Entnahmen zurückgeht. Selbst wenn der Stpfl. betriebliche Einnahmen planmäßig auf ein gesondertes Konto leitet, um von diesem Ausgaben für private Investitionen zu bestreiten, und die betrieblichen Aufwendungen ausschließlich von einem getrennten Kontokorrentkonto begleicht, so sind die für dieses Kontokorrentkonto entstehenden Schuldzinsen als Betriebsausgaben abziehbar (BFH v. 29. 7. 1998 X R 105/92, BStBl. II 1999, 81). Die Überweisung wird wie eine Entnahme behandelt, die denselben Beschränkungen unterliegt wie eine Barentnahme. Dies bedeutet, daß die von der Rspr. aufgestellten Grenzen zu beachten sind, wonach zwar eine Ersetzung von Eigenkapital durch Fremdkapital möglich, aber die Finanzierung einer Entnahme durch ein Darlehen ausgeschlossen sein soll (s. dazu Anm. 904). Zusätzlich sind ab dem VZ 1999 die durch den neuen Abs. 4 a geltenden Grenzen der Abziehbarkeit von Schuldzinsen zu beachten, die eingreifen, wenn die Entnahmen in einem Jahr die Überschüsse und Einlagen überschreiten (s. dazu ausführlich Anm. 1040 ff.).

909 Einstweilen frei.

VII. Fortbildungskosten

Autor: Dr. Joachim **Becker**, Privatdozent, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

Schrifttum: SÖFFING, Zur Abgrenzung Fortbildungskosten/Ausbildungskosten, FR 1981, 363; SCHMIDT, Abgrenzung Aus- und Fortbildungskosten überholt, FR 1984, 217; BEUL, Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten im Einkommensteuerrecht – Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAFöG) als Maßstab für realitätsfremde Grenzen, FR 1986, 340; AUGUSTIN, Sind Aufwendungen der zur Hilfeleistung in Steuersachen Befugten für Lehr- bzw. Studiengänge auf den Gebieten des Wirtschaftsrechts, des wirtschaftlichen Prüfungswesens und der Betriebswirtschaftslehre Ausbildungs- oder Fortbildungskosten?, DStR 1990, 13, 75; OFFERHAUS, Begriff der Fortbildungskosten, StBp. 1990, 164; THEISEN/SALZBERGER, Die steuerliche Behandlung von Promotionskosten, DStR 1991, 40; GAST-DE HAAN, Weiterbildungskosten, in FS Ludwig Schmidt, München 1993, 105; HEINEN, Einkommen- und umsatzsteuerliche Behandlung von Aus- und Fortbildungskosten, Inf. 1994, 363; RICHTER, Werbungskostenabzug bei Fortbildungsmaßnahmen im steuerberatenden Beruf, DStR 1994, 383; HÜNDGEN, Ausbildungs- und Fortbildungskosten im Blickpunkt der Steuerrechtsprechung, StWa. 1996, 201; KÖNIG, Aufbaustudium zum Tonmeister als Werbungskosten, DStZ 1996, 769; SCHNELL, Berufsausbildungs- und Fortbildungskosten, StWK Gr. 4, 161 (14/1996); BALKE, Ausbildungskosten und Fortbildungskosten – Abschied von einer herkömmlichen Unterscheidung nach „Berufskästchen“ im Einkommensteuerrecht, NWB Meinungen-Stellungnahmen 1997, 1269 (17/1997); FLIES, Überlegungen zur Abgrenzung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungskosten, DStR 1997, 728; HÜNDGEN, Ausbildungs- und Fortbildungskosten im Blickpunkt der Steuerrechtsprechung, StWa. 1997, 66; SCHMIDT, Selbstgeschaffene Probleme bei der Berufsf Fortbildung lösen, FR 1997, 762; v. DORNBUSCH, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Aus- und Fortbildungskosten 1998, ZfV 1998, 51; HEINHOLD, Steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten eines MBH-Studiums, DB 1998, 2037; HOFFMANN, Abgrenzung von Ausbildungs- und Fortbildungskosten, GmbH-StB 1998, 211; WENDT, Aufwendungen für ein Hochschulstudium als Fortbildungskosten, AktStR 1998, 425; v. BORNHAUPT, Berufsausbildung/Berufsf Fortbildung, NWB F. 3 c, 4944 (1999); DRESECK, Studium und Berufsausbildung im Einkommensteuerrecht, StuW 1999, 3; PETER, Fachliteratur/Literatur/Lexika/Zeitungen/Zeitschriften, NWB F. 3 c, 5092 (1999); ZUGMAIER, Promotionsaufwendungen als Werbungskosten, DStZ 1999, 865; ALBERT, Tagungen im Ausland – EuGH fordert Umdenken der Finanzrechtsprechung, FR 2000, 316; KESSLER, Fortbildungskosten, LSW Gruppe 4/129, 1 (6/2000); STUHL-DREIER, Berufsbegleitendes Studium – Kosten der Berufsausbildung oder Fortbildungskosten, EStB 2000, 207; URBAN, Der Abzug von Ausgaben für Fortbildungsveranstaltungen an Urlaubsorten vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils vom 28. 10. 1999, Inf. 2000, 555.

1. Einordnung

910

Bei der Einordnung von Fortbildungsaufwendungen ist zu differenzieren.

Fort- und Weiterbildung in einem ausgeübten Beruf: Bildungsaufwendungen stellen nur dann BA iSd. Abs. 4 oder WK iSv. § 9 Abs. 1 Satz 1 dar, wenn es sich speziell um berufliche Fort- oder Weiterbildungsmaßnahmen in einem ausgeübten Beruf handelt. Ein Abzug als SA oder agB scheidet in diesen Fällen aus (vgl. § 10 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1).

Allgemeine Schul- oder Berufsausbildung: Entstehen die Kosten dagegen allg. für eine Schul- oder Berufsausbildung, sind diese Aufwendungen nach der Rspr. den Kosten der allg. Lebensführung iSv. § 12 Nr. 1 zuzurechnen und nur im Fall der Berufsausbildung oder der Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 abziehbar. Diejenigen Aufwendungen, die den in § 10 Abs. 1 Nr. 7 festgelegten Betrag übersteigen, können nach § 33 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 als agB berücksichtigt werden (zur Berücksichtigung von

Aufwendungen des Stpfl. zur Berufsausbildung für unterhaltsberechtigte Personen s. § 33 a Anm. 43 ff.).

Übernahme von Ausbildungskosten für einen Arbeitnehmer: Die Unterscheidung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungskosten ist nur dann relevant, wenn es um die Kosten der eigenen Aus- oder Fortbildung des Stpfl. geht. Übernimmt dieser dagegen entsprechende Kosten für einen ArbN, sind diese Kosten für den Stpfl. BA, und zwar unabhängig davon, ob es sich um Kosten der Ausbildung, der Berufsausbildung oder der beruflichen Fort- oder Weiterbildung handelt. Dieser Grundsatz kann nur dann Einschränkungen unterliegen, wenn das Arbeitsverhältnis nicht der eigentliche Anlaß für die Übernahme von Aus- oder Fortbildungskosten ist, was uU dann der Fall ist, wenn es sich bei dem ArbN um einen Angehörigen des Stpfl. handelt (s. dazu allgemein unter „Angehörige“).

2. Abgrenzung von Berufsausbildung und beruflicher Fortbildung

911 a) Grundsätze der Abgrenzung

Fort- und Weiterbildungskosten, die als BA oder WK abziehbar sind, sind nach der stRspr. Ausgaben, die ein Stpfl. tätigt, um in dem ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, sowie Ausgaben, die ein Stpfl. macht, um sich in dem von ihm ausgeübten Beruf fortzubilden, damit er ohne Wechsel der Berufs- oder Erwerbsart besser vorwärtskommen kann (BFH v. 28. 9. 1984 VI R 44/83, BStBl. II 1985, 94; v. 7. 11. 1980 VI R 50/79, BStBl. II 1981, 216; ausführlich § 9 Anm. 269 mwN).

Berufsausbildungskosten, die als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 nur mit engen Höchstbeträgen abgezogen werden können, liegen demgegenüber nach der Rspr. vor, wenn die Aufwendungen dem Ziel dienen, die Kenntnisse zu erwerben, die als Grundlage für einen künftigen Beruf notwendig sind und die ggf. die Grundlage dafür bilden sollen, um von einer Berufs- oder Erwerbsart zu einer anderen überzuwechseln (BFH v. 28. 9. 1984 VI R 44/83, BStBl. II 1985, 94; v. 9. 3. 1979 VI R 141/77, BStBl. II, 337; ausführlich § 9 Anm. 269, § 10 Anm. 292, jeweils mwN).

Umfangreiche Kasuistik in der Rechtsprechung (s. dazu ausführlich § 9 Anm. 267–273): Insgesamt soll der Begriff der Fortbildungskosten gegenüber dem Begriff der Ausbildungskosten weit auszulegen sein (BFH v. 19. 1. 1990 VI R 119/86, BStBl. II, 572 mwN; s. auch § 9 Anm. 270 mwN). Dementsprechend ist in der Rspr. eine ständig zunehmende Tendenz zur Annahme von Fortbildungskosten festzustellen (so auch SCHMIDT/DRENECK XX. § 10 Rn. 122). Außerdem rückt sie auch immer mehr von dem früher in erster Linie benutzten Abgrenzungskriterium zwischen Berufsausbildung und Berufsfortbildung ab, das darauf abstellte, ob der Stpfl. durch die Bildungsmaßnahme eine andere gesellschaftliche Stellung erreicht und in diesen Fällen eine Ausbildung und keine Fortbildung annahm (s. dazu auch SCHMIDT/DRENECK XX. § 19 Rn. 60 „Fortbildung“). Folgende allgemeingültigen Grundsätze und Anwendungsgruppen haben sich nun in der Rspr. herausgebildet (s. zum folgenden insgesamt FLIES, DStR 1997, 725 [726]):

► *Den Grundtatbestand der nicht als BA oder WK abziehbaren Ausbildungskosten bilden Aufwendungen, die getätigt werden, um erstmals einen Beruf zu erlangen. Dabei kommt es im Einzelfall auf die Abgrenzung an, wie weit sich der einzelne Beruf erstreckt (BFH v. 17. 4. 1996 VI R 2/95, BStBl. II, 445). Wenn bereits eine Aus-*

bildung in einem Beruf abgeschlossen ist, sind alle weiteren Bildungsmaßnahmen in diesem Beruf als Fortbildungsmaßnahmen anzusehen, die zu BA oder WK führen können. Entscheidend ist, daß durch die Fortbildung eine höhere Stufe des gleichen Berufs erreicht werden soll. Wenn dagegen ein neuer Beruf angestrebt wird, wird dies nicht als Fortbildung, sondern als Ausbildung angesehen (BFH v. 17. 4. 1996 VI R 29/94, BStBl. II, 444; BFH v. 14. 2. 1992 VI R 26/90, BStBl. II, 556).

► *Studium, Promotion, Habilitation:* Für ein Erststudium bedeutet dies, daß jede Form eines erstmaligen akademischen Studiums unabhängig von der Hochschulform als Ausbildung angesehen wird, weil durch das Studium eine neue gesellschaftliche Stellung erreicht wird. Ein Zweitstudium wird dagegen als Fortbildung angesehen, wenn dadurch eine Stellung innerhalb des gleichen Berufs angestrebt wird. Die Promotion wird als Ausbildung und die Habilitation im gleichen Fach als Fortbildung gewertet (BFH v. 17. 4. 1996 VI R 94/94, BStBl. II, 450 mwN und mit einem Überblick über die bisherige Rspr. des BFH).

► *Ist die Ausbildung Gegenstand eines Dienstverhältnisses,* welches gerade zu dieser Ausbildung verpflichtet, so greifen die vorstehend genannten Grundsätze nicht ein. In diesem Fall dienen die Aufwendungen auch dazu, Einkünfte aus dem Dienstverhältnis zu erlangen. Deshalb werden diese Ausgaben als WK angesehen. Diese Einordnung ist unter Veranlassungsgesichtspunkten zwar richtig. Sie stuft jedoch solche Aufwendungen, die nach den ansonsten angewendeten Abgrenzungskriterien als Ausbildungskosten qualifiziert werden, als Fortbildungskosten ein, um sie einer richtigen Behandlung zuführen zu können. Dies zeigt die Fragwürdigkeit der vorgenommenen Grenzziehung, die Kosten der Berufsausbildung den nicht abzehbaren Kosten der allg. Lebensführung zuzuordnen und nur die Kosten der beruflichen Fort- und Weiterbildung als BA oder WK anerkennen will (s. Anm. 911 unten).

► *Fortbildung von Arbeitslosen:* Die Annahme von Fortbildungskosten ist auch dann nicht ausgeschlossen, wenn der Stpfl. zur Zeit der Fortbildungsmaßnahme arbeitslos ist und feststeht, daß er eine Erwerbstätigkeit anstrebt und dafür auch tatsächlich uneingeschränkt zur Verfügung steht (BFH v. 18. 4. 1996 VI R 5/95, BStBl. II, 482 zu Aufwendungen eines Diplom-Geographen für einen Lehrgang zum Abfallwirtschaftsberater).

► *Umschulungsmaßnahmen als Folge der Veränderungen des Arbeitsmarkts:* Umstritten ist, ob Umschulungsmaßnahmen, die durch Veränderungen des Arbeitsmarkts notwendig werden, als Fortbildung anerkannt werden können. Nach den vom BFH aufgestellten Grundsätzen dürfte eine mit einem Berufswechsel verbundene Umschulungsmaßnahme als eine (neue) Ausbildung einzustufen und damit nicht den Fortbildungskosten zuzurechnen sein. Demgegenüber will eine zT in Rspr. und Literatur vertretene Auffassung eine notwendige Umqualifizierung einer Höherqualifizierung gleichstellen (Nds. FG v. 25. 3. 1998, EFG 1999, 19, NZB unzulässig; FG Brandenb. v. 23. 11. 1999, EFG 2000, 424, nrkr., Rev. [Az. BFH: VI R 42/00]; glA KRUSE, FS W. Richter, 1997, 413 [416 ff.]; SCHMIDT/DRENECK XX. § 19 Rn. 60 „Fortbildung“ mwN).

b) Kritik an der von der Rechtsprechung vorgenommenen Abgrenzung 912

Die von der Rspr. vorgenommene Unterscheidung von Berufsausbildungsaufwendungen, die der allg. Lebensführung zugerechnet werden und nur beschränkt als SA abziehbar sind, und den Fort- oder Weiterbildungskosten, die

als BA oder WK vollständig abgezogen werden können, hat eine lange Tradition.

Gesetzsystematische Begründung der Unterscheidung: Die unterschiedliche Behandlung der Aufwendungen wird damit begründet, daß der Gesetzgeber die Ausgaben für eine Berufsausbildung und für eine Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf durch § 10 Abs. 1 Nr. 7 zu teilweise abziehbaren SA macht und sie dadurch „kraft Gesetzes“ dem Begriff der BA und der WK entzieht (in diesem Sinne wohl auch BFH v. 6. 3. 1992 VI R 163/88, BStBl. II, 661; vgl. auch SCHMIDT/DRENECK XX. § 19 Rn. 60 „Fortbildung“).

Kritik an der gesetzsystematischen Begründung der Unterscheidung: Dieses gesetzsystematische Argument greift jedoch nur scheinbar ein.

► *Kein gesetzgeberischer Wille zur Festschreibung der Unterscheidung zwischen Berufsausbildungsaufwendungen und Fort- und Weiterbildungskosten:* Die im Jahre 1968 vorgenommene Einführung des beschränkten SA-Abzugs für Aufwendungen für die Berufsausbildung und die Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf war nämlich lediglich eine Reaktion auf die auch damals stRspr. gewesen, die diese Kosten den nicht abziehbaren Aufwendungen für die allg. Lebensführung iSv. § 12 Nr. 1 zugeordnet hatte. Es sollte zumindest ein teilweiser Abzug ermöglicht werden (BTDrucks. V/3430, 9; BTDrucks. V/3603, 2). Damit hat der Gesetzgeber zwar zum Ausdruck gebracht, daß er an der von der Rspr. vorgenommenen Einordnung der Ausbildungskosten als Kosten der allg. Lebensführung grundsätzlich nichts ändern wollte. Es gibt aber keine Anhaltspunkte dafür, daß er darüber hinaus diese Einordnung durch die Regelung des damaligen § 10 Abs. 1 Nr. 9 (heute Nr. 7) festschreiben und die Abgrenzung von BA und WK im Bereich von Bildungsausgaben dauerhaft einer veränderten Beurteilung durch die Rspr. entziehen wollte. Aus der Sicht des Gesetzgebers war vielmehr kein Anlaß gegeben, der Neuregelung in § 10 Abs. 1 Nr. 9 (aF) eine den allg. Begriffen vorgehende Wirkung zuzuschreiben, weil aus seiner Sicht keine Kollision zwischen § 10 Abs. 1 Nr. 9 (aF) einerseits und §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 Satz 1 andererseits vorlag, die Anlaß für eine solche Zuschreibung hätte sein können. Denn der Gesetzgeber stimmte schließlich in der grds. Einordnung der Ausbildungskosten als Kosten der allg. Lebensführung gerade mit der Rspr. überein. Einer später eingefügten Norm kann man aber eine verdrängende Spezialwirkung nur zuschreiben, wenn auch der gesetzgeberische Wille bestanden hat, der eingefügten Norm eine den allg. Normen vorgehende Wirkung zu geben. Davon kann aber nur dann ausgegangen werden, wenn sich der Gesetzgeber überhaupt eines Konflikts zwischen beiden Normen bewußt ist und er diesen Konflikt zu Gunsten der neu eingefügten Vorschrift und zu Lasten der allg. Norm lösen will (zum Interpretationsproblem des Verhältnisses der beabsichtigten Wirkungen beim Zusammentreffen verschiedener Normen s. auch BECKER, Transfergerechtigkeit und Verfassung, Tübingen 2001, 228 f.). Dies war bei der Einfügung von § 10 Abs. 1 Nr. 9 im Jahre 1968 gerade nicht der Fall. Daher hat der Gesetzgeber die Kosten der Berufsausbildung und die Kosten der Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf durch § 10 Abs. 1 Nr. 9 (aF, heute Nr. 7) nicht dem Begriff der BA und WK entzogen.

► *Subsidiarität der SA:* Dies deckt sich auch damit, daß die SA nach dem Einleitungssatz des § 10 Abs. 1 gegenüber den BA und den WK subsidiär sind. Auch deshalb können die Regelungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1–9 nicht unter dem Gesichtspunkt der Gesetzssystematik zur einschränkenden Interpretation der Begriffe BA und WK herangezogen werden (so auch FLIES, DStR 1997, 725 [728]).

► *Folge: Keine Bindung an traditionelle Unterscheidung:* Dies bedeutet, daß die Rspr. durch § 10 Abs. 1 Nr. 7 nicht an ihre traditionelle Unterscheidung zwischen nur beschränkt abz ziehbaren Ausbildungsaufwendungen und vollständig abz ziehbaren Fort- oder Weiterbildungskosten gebunden ist. Deshalb wäre die Rspr. nicht daran gehindert, unter Heranziehung des Veranlassungsprinzips (s. dazu allgemein Anm. 790 ff., § 9 Anm. 140 ff.) die Aufwendungen für die Berufsausbildung nicht mehr den Kosten der allg. Lebensführung iSv. § 12 Nr. 1 zuzurechnen, sondern sie als BA oder WK einzustufen. Dadurch würde sie zwar ein Leerlaufen der Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 bewirken. Gesetzliche Bindungen würde sie dadurch jedoch nicht verletzen, weil die Norm nur für den Zweck geschaffen wurde, die Folgen einer Rspr., die Ausbildungskosten nicht als BA oder WK ansieht, abzumildern (so jetzt im Ergebnis auch Nds. FG v. 28. 2. 2001, EFG 2001, 1424 [1426], nrkr. [Az. des BFH: UR 106/01]).

Kritik an der inhaltlichen Unterscheidung: Unabhängig von der Kritik an dem gesetzessystematischen Ansatz der Rspr. wird die Unterscheidung zwischen Ausbildungsaufwendungen einerseits und Fort- und Weiterbildungskosten andererseits auch inhaltlich in der Literatur zunehmend kritisiert.

► *Veranlassungszusammenhang als Abgrenzungskriterium:* Dabei wird es von einem Teil der Literatur nicht mehr als sachgerecht angesehen, daß die Aufwendungen für die Schul- und Berufsausbildung einheitlich zu den Kosten der allg. Lebensführung und nur die Aufwendungen für die berufliche Fortbildung zu den (als BA/WK zu berücksichtigenden) beruflich oder betrieblich bedingten Ausgaben zählen sollen. Vielmehr wird unter Veranlassungsgesichtspunkten (s. dazu Anm. 790 ff., § 9 Anm. 140 ff.) angenommen, daß auch die Kosten für eine berufliche Ausbildung als (vorab entstandene) BA oder WK in Betracht zu ziehen sind (so eine Tendenz im Schrifttum, s. SCHMIDT/DRENSECK XX. § 19 Rn. 60 „Fortbildung“; FLIES, DStR 1997, 725 [727 ff.]; s. auch § 9 Anm. 269; aA zB CONRADI in L/B/P, § 12 Rn. 57), so daß die Grenzziehung zwischen Kosten der allg. Lebensführung und den beruflich und betrieblich bedingten Ausgaben zwischen der allg. (Schul-)ausbildung einerseits und der Berufsaus- und -fortbildung andererseits gezogen werden müsse (FLIES, DStR 1997, 725 [728]).

► *Stellungnahme:* Dem ist uE zu folgen. Zwar kann sich jede Form von allg. Ausbildung letztlich auch auf die Berufschancen auswirken. Dennoch erscheint eine Grenzziehung, die zwischen allg. Bildung, die in beruflicher und in privater Hinsicht verwendbar ist, und berufsspezifischer Aus- und Fortbildung, die unmittelbar für eine bestimmte mit Einkünften verbundene berufliche oder betriebliche Tätigkeit eingesetzt werden kann, insgesamt sachgerechter und auch mit weniger Abgrenzungsproblemen behaftet als eine Grenzziehung, die zwischen beruflicher Ausbildung und beruflicher Fortbildung unterscheidet.

Folgerungen für die Praxis: Da die Rspr. des BFH trotz der beachtlichen Kritik an ihrer traditionellen Unterscheidung festhält, wird diese für die Praxis auch in Zukunft maßgebend sein, zumal diese auch nach der Auffassung des BVerfG verfassungsrechtlich unbedenklich ist (BVerfG v. 8. 7. 1993 2 BvR 773/93, NJW 1994, 847 f.).

c) Beispiele für die Annahme einer Fortbildung

913

Ingenieur: s. „Zusatz- und Zweitstudium“.

Krankenschwester: Studium der Pflegepädagogik (FG Münster v. 5. 4. 2001, EFG, 1107, nrkr., Rev. [Az. BFH: XI R 35/01] zu WK).

Lehrer: Unter Aufgabe seiner früheren Rspr. (BFH v. 13. 3. 1981 VI R 26/79, BStBl. II, 439) nimmt der BFH jetzt an, daß Aufwendungen von ausgebildeten Lehrern, die ein Studium absolvieren, um höhere Klassen oder an höherwertigen Schulformen unterrichten zu können, Fortbildungskosten darstellen (BFH v. 14. 2. 1992 VI R 106/90, BStBl. II, 962: Grund- und Hauptschullehrerin, die ein Hochschulstudium absolviert, um Realschullehrerin zu werden; v. 14. 2. 1992 VI R 26/90, BStBl. II, 556: Aufbaustudium eines Lehrers mit der Befähigung zum Lehramt der Sekundarstufe I zur Erlangung der Befähigung für das Lehramt der Sekundarstufe II). Als Fortbildungskosten wurden auch Aufwendungen für die Weiterbildung einer Sonderschullehrerin zur „klinischen Musiktherapeutin“ anerkannt (BFH v. 13. 6. 1996 VI R 28/95, BFH/NV 1996, 809). Zu Aufwendungen einer französischen Grundschullehrerin für ein erstmaliges Hochschulstudium in Deutschland als Fortbildungskosten s. BFH v. 16. 1. 1998 VI R 92/96, BFH/NV 1998, 844. Das FG Münster sieht Aufwendungen einer Lehrerin für die Ausbildung zur Supervisorin als abziehbare Fortbildungskosten an, wenn sie im Hinblick auf den Einsatz in der Lehrerfortbildung getätigt werden, auch wenn die Tätigkeit als Supervisorin anschließend freiberuflich ausgeübt wird (FG Münster v. 20. 1. 1998, EFG 1998, 808, rkr.).

Master of Business/Administration/Law: Als Fortbildungskosten wurden außerdem Aufwendungen für die Erlangung des Grades „Master of Business Administration“ (MBA) anerkannt (BFH v. 31. 1. 1997 VI R 84/96, BFH/NV 1997, 648; v. 19. 4. 1996 VI R 24/95, BStBl. II, 452; v. 19. 4. 1996 VI R 19/95, BFH/NV 1996, 879). Im Anschluß daran erkennt das FG Hamburg Aufwendungen zum „Master of Law“ (LLM) als Fortbildungskosten an (FG Hamburg v. 19. 4. 2000 II 81/99, EFG 2001, 1027, nrkr. [Az. des BFH: VI R 67/01]).

Mediziner: s. „Zusatz- und Zweitstudium“.

Meisterlehrgang und -prüfung: Aufwendungen eines Handwerksgesellen im Zusammenhang mit der Ablegung der Meisterprüfung sind ebenfalls als Berufsförderungskosten anerkannt (BFH v. 15. 12. 1989 VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692; s. auch BFH v. 18. 4. 1996 VI R 75/95, BStBl. II, 529 zu Aufwendungen für einen Meisterlehrgang).

Musiker: Aufwendungen eines B-Schein-Kirchenmusikers für ein Hochschulstudium zur Erlangung des A-Scheins sind nach Auffassung des BFH als Fortbildungskosten anzusehen (BFH v. 14. 2. 1992 VI R 69/90, BStBl. II, 961); s. auch „Tonmeister“.

Pilotenausbildung: Aufwendungen eines Flugingenieurs für die Qualifikation als Copilot stellen Fortbildungskosten dar (BFH v. 24. 4. 1992 VI R 131/89, BStBl. II, 963).

Soldaten: Fortbildungskosten sind auch dann anzunehmen, wenn die Aufwendungen eines Soldaten zur Vorbereitung des Übergangs zum zivilen Beruf in einem engen sachlichen Zusammenhang sowohl mit der bei der Bundeswehr tatsächlich verrichteten als auch mit der im zivilen Beruf angestrebten Tätigkeit stehen (BFH v. 9. 10. 1992 VI R 17/92, BFH/NV 1993, 226 zu den Kosten eines Waffensystemoffiziers bei der Bundeswehr zum Erwerb der zivilen Verkehrsflugführerlizenz).

Steuerberaterkurs und -prüfung: Aufwendungen eines Finanzbeamten (BFH v. 6. 11. 1992 VI R 12/90, BStBl. II 1993, 108) oder eines in einem Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsunternehmen angestellten Diplom-Kaufmanns (BFH v. 19. 1. 1990 VI R 119/86, BStBl. II, 572) zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung sind Fortbildungskosten.

Tonmeister: Ein Studium zum Tonmeister wird als Aufbaustudium nach einem Studium der Musiktheorie für den Fortbildungskostenabzug zugelassen (BFH v. 18. 4. 1996 VI R 89/93, BStBl. II, 449).

Zusatz- und Zweitstudium: Aufwendungen für ein Zusatzstudium zur Ergänzung und Vertiefung der im Erststudium gewonnenen Erkenntnisse sind Fortbildungskosten, wenn dadurch nicht ein Wechsel in eine andere Berufssparte ermöglicht wird (BFH v. 10. 7. 1992 VI R 19/91, BStBl. II, 966 zu einem Diplom-Ingenieur, der ein wenige Semester umfassendes Studium zur Erlangung der Berufsbezeichnung „Diplom-Wirtschaftsingenieur“ absolviert). Aufwendungen für ein Zweitstudium der Betriebswirtschaft eines FH-Ingenieurs können Fortbildungskosten darstellen (BFH v. 19. 6. 1997 IV R 4/97, BStBl. II 1998, 239). Aufwendungen von Humanmedizinern für ein Zweitstudium der Zahnmedizin können Fortbildungskosten darstellen, wenn diese zB Kieferchirurg werden wollen (BFH v. 8. 5. 1992 VI R 134/88, BStBl. II, 965; v. 2. 12. 1994 VI R 14/94, BFH/NV 1995, 594).

Nachweise zur älteren Rspr. s. § 9 Anm. 270–273.

d) Beispiele für die Ablehnung einer Fortbildung und Annahme einer Ausbildung

914

Altenpfleger: Aufwendungen, die eine ohne abgeschlossene Berufsausbildung in der Altenpflege tätige Person leistet, um eine Schule für Altenpflege und entsprechende Lehrgänge mit dem Ziel zu besuchen, Altenpflegerin zu werden, sind Ausbildungs- und keine Fortbildungskosten (BFH v. 4. 8. 1994 VI R 22/94, BFH/NV 1995, 112).

Erststudium: Ein Erststudium ist nach der Rspr. des BFH stets als Berufsausbildung und nicht als Fortbildung zu qualifizieren. Die Aufwendungen sind keine WK oder BA (BFH v. 17. 4. 1996 VI R 94/94, BStBl. II, 450 mwN und mit einem Überblick über die stRspr.; v. 17. 4. 1996 VI R 87/95, BStBl. II, 448; v. 17. 4. 1996 VI R 2/95, BStBl. II, 445; v. 17. 4. 1996 VI R 27/95, BStBl. II, 446 betr. Studium der Rechts- oder Betriebswissenschaften eines Finanzbeamten des gehobenen Dienstes mit dem Grad Dipl.-Finanzwirt FH und eines Kommunalbeamten mit dem Grad Dipl.-Verwaltungswirt FH). Neuerdings versuchen einige FG, der starren, typisierenden Rspr. des BFH bei Aufwendungen für ein Erststudium entgegenzutreten und Aufwendungen für ein berufsbegleitendes Erststudium als Fortbildungskosten anzuerkennen, wenn das Studium sowohl objektiv als auch subjektiv dazu dient, in dem bisherigen Beruf besser voranzukommen (Nds. FG v. 6. 8. 1997, EFG 1998, 640, nrkr. [Az. des BFH: VI R 5/98]; Schl.-Holst. FG v. 8. 3. 2000, EFG 2000, 780, nrkr. [Az. des BFH: VI R 60/00]; Nds. FG v. 28. 2. 2001, EFG 2001, 1424, nrkr. [Az. des BFH: VI R 106/01]). Da der BFH in jüngster Zeit in Fällen eines berufsbegleitenden Studiums Revisionen gegen die Urteile der FG, die der Rspr. des BFH gefolgt waren, zugelassen hat (FG Münster v. 12. 12. 1997, EFG 2001, 491, nrkr. [Az. des BFH: VI R 182/00]; FG Köln v. 12. 11. 1998, nv., nrkr. [Az. des BFH: VI R 138/99]; FG Münster v. 28. 1. 1999, EFG 2001, 493, nrkr. [Az. des BFH: VI R 5/01]; FG München v. 23. 7. 1999, EFG 2000, 547, nrkr. [Az. des BFH: VI R 64/00]), könnte sich eine Änderung der Rspr. des BFH andeuten (HOFFMANN, Anm. zu Nds. FG v. 28. 2. 2001, EFG 2001, 1424 [1428]).

Flugausbildung: Aufwendungen für den Erwerb von Fluglizenzen sind keine vorab entstandenen Fortbildungskosten, wenn sie mit der Gründung eines Betriebs in einem engen Zusammenhang stehen (FG Ba.-Württ. v. 4. 12. 1997,

EFG 1998, 865, rkr.). Gleiches gilt für Schulungskosten zum Verkehrsflugzeugführer, wenn der Stpfl. bisher geringfügig als Privatpilot beschäftigt war (FG München v. 25. 9. 1999, EFG 1999, 1175, rkr.), und für Aufwendungen zum Erwerb einer Musterberechtigung, weil die Berufsausbildung zum Verkehrsflugzeugführer erst beendet ist, wenn eine dem Ausbildungsziel entsprechende Musterberechtigung (sog. Typerating) erworben wurde (FG Münster v. 21. 12. 1999, EFG 2000, 356, rkr.).

Heilpraktiker: Aufwendungen einer Krankenschwester zur Ausbildung als Heilpraktikerin sind Ausbildungskosten (FG Düsseldorf v. 17. 3. 1998, EFG 1998, 939, rkr.)

Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeutin: Aufwendungen einer Diplom-Pädagogin für eine Zusatzausbildung zur Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeutin sind Ausbildungskosten (FG Ba.-Württ. v. 23. 10. 1997, EFG 1998, 181, rkr.).

Masseur: Die Aufwendungen einer Praxishilfe in einem Massagebetrieb für die Teilnahme an einem Lehrgang, der für die Erlangung der Erlaubnis zur Ausübung einer Tätigkeit unter der Bezeichnung „Masseur“ oder „Masseurin“ gesetzlich vorgeschrieben ist, werden als Ausbildungskosten und damit nicht als Fortbildungskosten angesehen (BFH v. 6. 3. 1992 VI R 163/88, BStBl. II, 661).
Nachweise zur älteren Rspr. s. § 9 Anm. 270–273.

3. Umfang der abziehbaren Fortbildungskosten

915 a) Unmittelbare Kosten der Fortbildungsmaßnahme

Als BA sind zunächst die unmittelbaren Kosten für die Fortbildungsmaßnahme abziehbar. Diese können sich aus Schul-, Lehrgangs-, Kurs-, Studien- und Prüfungsgebühren mit Aufwendungen für entsprechende Lehr- und Schreibmaterialien, Reise-, Fahrt- und Unterbringungskosten sowie Verpflegungsmehraufwendungen zusammensetzen. Abziehbar können auch Kosten für eine private Arbeitsgemeinschaft (FG Düsseldorf v. 12. 4. 1994, EFG, 1994, 648, rkr.; FG Köln v. 28. 10. 1993, EFG 1994, 290, rkr.; s. aber FG Münster v. 23. 6. 1994, EFG 1995, 7, rkr.) und für eine Auslandsexkursion im Rahmen eines Zweitstudiums sein, wenn sie eine für die Zulassung zur Prüfung unabdingbare Lehrveranstaltung der Hochschule darstellt und von ihr verbindlich festgelegt ist (Hess. FG v. 13. 5. 1998, EFG 1999, 816, nrkr.). Die angefallenen Aufwendungen können in voller Höhe als BA abgezogen werden. Hinsichtlich der Reisekosten können die für Geschäftsreisen geltenden Grundsätze herangezogen werden (s. „Reisekosten“ Anm. 960 ff.). Das bedeutet, daß Fahrtkosten entweder in der nachgewiesenen Höhe oder pauschal zum Ansatz gebracht werden können (bis 30. 9. 1991: 0,42 DM [= 0,21 €], bis 31. 12. 2000: 0,52 DM [= 0,27 €] und ab 2001: 0,58 DM [= 0,30 €], jeweils pro gefahrenen Kilometer). Übernachtungskosten einschließlich Nebenkosten stellen BA in der nachgewiesenen Höhe dar. Für Verpflegungsmehraufwendungen gelten die allg. Grundsätze.

916 b) Arbeitszimmer

Wird ein Arbeitszimmer zur beruflichen Fortbildung genutzt, können die Kosten ganz oder teilweise als Fortbildungskosten BA darstellen (zB FG Brandenb. v. 17. 9. 1998, EFG 1998, 1678, rkr.; zum parallelen Abzug von Kosten für die Nutzung eines Arbeitszimmers zur Fortbildung als WK s. § 9 Anm. 250; allg. zur Abziehbarkeit von Kosten für Arbeitszimmer s. Anm. 1490 ff. und § 9 Anm. 240 ff.). Die Höhe der als Fortbildungskosten ab-

ziehbaren Kosten für ein Arbeitszimmer richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen (s. § 9 Anm. 246 ff.). Dabei ist aber die gesetzliche Spezialregelung des Abs. 5 Nr. 6b zu beachten, die den Abzug von Kosten für Arbeitszimmer als BA generell nur unter engen gesetzlichen Voraussetzungen und im Grundsatz nur auf einen Höchstbetrag beschränkt zuläßt (s. dazu Anm. 1490 ff.).

c) Fachliteratur

917

Kosten für Fachliteratur stellen BA dar, wenn ihre Anschaffung und Nutzung betrieblich veranlaßt und eine private Mitveranlassung wegen der Art des Werks und der Art der ausgeübten Tätigkeit ausgeschlossen ist (zum parallelen WK-Abzug bei Fachliteratur s. § 9 Anm. 564). Nicht ausreichend ist es, wenn das Werk auch beruflich benötigt wird. Es muß vielmehr sichergestellt sein, daß eine nahezu ausschließlich berufliche Verwendung vorliegt (BFH v. 21. 11. 1986 VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262 zur Zeitschrift „Schach-Echo“ für einen Erzieher).

Zum Nachweis genügt es idR nicht, wenn ein Beleg mit dem Hinweis „Fachliteratur“ vorgelegt wird, vielmehr sind die Angabe des Titels und der Name des Stpfl. notwendig (s. aber BFH v. 16. 2. 1990 VI R 144/86, BFH/NV 1990, 763). In Zweifelsfällen ist für jedes Einzelwerk eine berufliche Verwendung darzulegen (BFH v. 19. 4. 1991 VI R 164/87, BFH/NV 1991, 598).

Keine Fortbildungskosten:

▶ *Bücher allgemeinbildenden Inhalts* (BFH v. 21. 5. 1992 IV R 70/91, BStBl. II, 944 betr. Publizist; v. 29. 4. 1977 VI R 208/75, BStBl. II, 716 betr. Nachschlagewerk eines Lehrers; s. aber BFH v. 16. 10. 1981 VI R 180/79, BStBl. II 1982, 67 zu Aufwendungen eines Englischlehrers für ein allg. Nachschlagewerk in englischer Sprache; vgl. auch BFH v. 28. 4. 1972 VI R 305/69, BStBl. II, 723 betr. für Unterrichtszwecke verwendete Literatur eines Lehrers).

▶ *Tages-, Wochen- und Monatszeitungen und -zeitschriften* sind idR nicht ausschließlich betrieblich veranlaßt (BFH v. 7. 9. 1989 IV R 128/88, BStBl. II 1990, 19, betr. regionale und überregionale Tageszeitungen und Wochenzeitschriften; v. 30. 6. 1983 IV R 2/81, BStBl. II, 715, betr. FAZ; v. 27. 4. 1990 VI R 35/86, BFH/NV 1990, 701, betr. „Test“; FG Köln v. 19. 7. 1990, EFG 1991, 21, rkr., betr. „Impulse“, „Management-Wissen“, „Manager-Magazin“, „Rechtsmagazin für die Wirtschaft“ und „Wirtschaftswoche“; Hess. FG v. 5. 5. 1992, EFG 1992, 517, rkr., betr. „Wirtschaftswoche“ und „Management-Wissen“; FG Ba.-Württ. v. 28. 4. 1988, EFG 1988, 461, rkr., betr. „Wirtschaftsbild“; FG Saarl. v. 19. 3. 1991, EFG 1991, 468, rkr., betr. „Effecten-Spiegel“; FG Münster v. 8. 4. 1986, EFG 1986, 491, rkr., betr. „GEO“; Nds. FG v. 8. 12. 1992, EFG 1993, 375, rkr., betr. „Flight“). Kann dagegen festgestellt werden, daß Tageszeitungen nur beruflich interessierende Informationen entnommen werden, sollen die Aufwendungen für den Bezug von Tageszeitungen abgezogen werden können (FG Köln v. 7. 7. 1993, EFG 1994, 199, rkr.).

Fortbildungskosten:

▶ *Bücher mit wissenschaftlichem Charakter* (BFH v. 21. 6. 1989 VI R 138/86, BFH/NV 1990, 89; v. 2. 2. 1990 VI R 112/87, BFH/NV 1990, 564, betr. Lehrer).

▶ *Fachzeitschriften* (BFH v. 12. 11. 1982 VI R 193/79, NJW 1984, 87; v. 19. 1. 1996 VI R 64/95, BFH/NV 1996, 402).

▶ *Tageszeitungen*, sofern festgestellt werden kann, daß nur beruflich interessierende Informationen entnommen werden (FG Köln v. 7. 7. 1993, EFG 1994, 199, rkr.).

Weitere Nachweise und Beispiele s. § 9 Anm. 559–564 und § 12 Anm. 150 „Fachbücher, Fachzeitschriften“.

918 d) Informations-, Bildungs- und Sprachreisen

Informations-, Bildungs- oder Sprachreisen können BA darstellen, wenn die Aufwendungen objektiv durch die besonderen betrieblichen Gegebenheiten veranlaßt sind und die Befriedigung privater Interessen wie zB Erholung, Bildung und Erweiterung des allg. Gesichtskreises nach dem Anlaß der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nahezu ausgeschlossen ist (BFH GrS v. 28. 11. 1977 GrS 8/77, BStBl. II 1978, 105; v. 16. 10. 1986 IV R 138/83, BStBl. II 1987, 205 mwN).

Reisen, denen offensichtlich ein unmittelbarer betrieblicher oder beruflicher Anlaß zugrunde liegt, sind idR ausschließlich der betrieblichen oder beruflichen Sphäre zuzuordnen, selbst wenn solche Reisen in mehr oder weniger großem Umfang auch zu privaten Unternehmungen genutzt werden, wobei der BFH als unmittelbaren betrieblichen oder beruflichen Anlaß das Aufsuchen eines Geschäftsfreundes, das Halten eines Vortrags auf einem Fachkongreß, die Durchführung eines Forschungsauftrags oder die Absicht eines Künstlers, am Reiseziel wegen des dort vorhandenen landschaftlichen oder kulturellen Umfelds in einer seinem besonderen Malstil entsprechenden Arbeitsweise tätig zu werden, angesehen hat (BFH v. 16. 10. 1986 IV R 138/83, BStBl. II 1987, 205).

Fehlt einer Reise ein solcher unmittelbarer und konkreter Bezug zur betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit, ist das Vorliegen dieser Voraussetzungen durch eine Abwägung der für und gegen eine betriebliche Veranlassung sprechenden Umstände zu ermitteln (BFH GrS v. 28. 11. 1977 GrS 8/77, BStBl. II, 105), denen je nach Einzelfall unterschiedliches Gewicht zukommen kann (BFH v. 23. 11. 1988 X R 17/86, BStBl. II 1989, 405). Kriterien für die Beurteilung der für und gegen eine betriebliche Veranlassung sprechenden Umstände hat die Rspr. zB anhand einer Auslandsgruppenreise eines Unternehmers entwickelt und zusammengefaßt (BFH v. 15. 12. 1982 I R 73/79, BStBl. II 1983, 409). Danach kommt es darauf an, ob das Reiseprogramm auf die besonderen betrieblichen oder beruflichen Bedürfnisse und Gegebenheiten der einzelnen Teilnehmer zugeschnitten ist, der Teilnehmerkreis homogen ist, das Programm der Reise straff und fachlich organisiert ist, der Stpfl. auch an den Veranstaltungen teilgenommen hat. Wichtig kann auch sein, ob bei der Wahl der Reiseroute ein häufiger Ortswechsel vorkommt und die Reiseziele den Besuch bevorzugter Ziele des Tourismus darstellen, wie Wochenenden und die Feiertage gestaltet werden, welches Beförderungsmittel gewählt wird, wie lange die Reise dauert, zu welchem Zeitpunkt eine Reise erfolgt (zB zur Urlaubssaison), ob die Reise mit einem Privataufenthalt verbunden wird und ob Familienangehörige mitgenommen werden.

In Hinblick auf Tagungen und Kongresse hat die Rspr. als Indizien für eine betriebliche Veranlassung angenommen, daß die Organisation durch einen Fachverband durchgeführt wurde, daß der Zuschnitt des Programms auf die besonderen betrieblichen Belange des Stpfl. ausgerichtet ist und Personen mit vergleichbarem Tätigkeitsgebiet teilnehmen (BFH v. 23. 11. 1988 X R 17/86, BStBl. II 1989, 405). Dabei hat der BFH auch darauf abgestellt, ob die Veranstaltung lehrgangsmäßig durchgeführt wurde und sie auch nachmittags straff organisiert war, ob sie an einem bekannten Erholungsort und während der üblichen Urlaubszeit stattfand, ob sie durch eine sehr lange Mittagspause unter-

brochen wurde (BFH v. 14. 7. 1988 IV R 57/87, BStBl. II 1989, 19; v. 5. 9. 1990 IV B 169/89, BStBl. II, 1059); ob sie mit einer Kreuzfahrt oder ähnlichen Veranstaltung verbunden war, ob der Stpfl. nachweislich an allen Veranstaltungen teilgenommen hatte, ob der Stpfl. an ihr als Funktionär (BFH v. 13. 12. 1984 VIII R 296/81, BStBl. II 1985, 325) oder als Vortragender (BFH v. 12. 4. 1979 IV R 106/77, BStBl. II, 513, nicht aber bei nur 30minütigen Fachvortrag, s. BFH v. 23. 1. 1997 IV R 39/96, BStBl. II, 357) beteiligt war; ob die Ehefrau den Stpfl. begleitet hat und ob die Heimreise sofort angetreten wurde (BFH v. 18. 7. 1997 VI R 10/97, BFH/NV 1998, 157).

Im Hinblick auf Sprachkurse und Sprachaufenthalte differenziert die Rspr.: Aufwendungen für einen Lehrgang, der Grundkenntnisse in einer gängigen Fremdsprache vermittelt, sollen grds. nicht als BA oder WK abziehbar sein (BFH v. 31. 7. 1992 VI R 112/88, BFH/NV 1993, 224; v. 22. 7. 1993 VI R 103/92, BStBl. II, 787). Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn ein konkreter und enger Zusammenhang der Fremdsprachenkenntnisse mit der Berufstätigkeit besteht (BFH v. 26. 11. 1993 VI R 67/91, BStBl. II 1994, 248). Aufwendungen für Sprachlehrgänge dienen aber dann der Berufsbildung, wenn die Kenntnisse und der Gebrauch der ausländischen Sprache zur Berufsausübung erforderlich sind. Findet der Sprachunterricht als Sprachlehrgang im Ausland statt, sind wiederum die Einzelumstände zu würdigen. Entscheidend ist, ob der Sprachkurs nach seinem Programm auf die besonderen beruflichen Bedürfnisse der Teilnehmer zugeschnitten ist, wo und zu welcher Jahreszeit der Kurs stattfindet, ob die Teilnehmer die der privaten Lebensführung zuzurechnende Möglichkeit haben, Einrichtungen und Besonderheiten des Landes kennenzulernen, ob der Besuch von Sprachkursen im Inland den gleichen Erfolg gehabt hätte und in welchem Verhältnis die Lehrgangskosten zu den Gesamtkosten stehen (BFH v. 31. 7. 1980 IV R 153/79, BStBl. II, 746).

Insgesamt sind das Gesamtbild und die Gesamtsituation zu beurteilen und abzuwägen. Auf diese Abwägung kommt es nur dann nicht an, wenn ein unmittelbarer und konkreter betrieblicher oder beruflicher Anlaß gegeben ist (s.o.). Entscheidend für die vorzunehmende Beurteilung sind insbes. der betriebliche und berufliche Zusammenhang der angebotenen Informationen, der Kreis der Veranstaltungsteilnehmer, die Reiseorte und die Reiseroute, die fachliche Organisation der Veranstaltung, der Zeitraum und die Gestaltung der Freizeit sowie die fachliche Notwendigkeit, die Veranstaltung gerade an diesem Ort, zu diesem Zeitpunkt und in der vorgenommenen Art und Weise durchzuführen, wenn bei der Veranstaltung auch private Bedürfnisse befriedigt werden können.

Allein die Tatsache, daß eine Veranstaltung im Ausland stattfindet, darf nach der Rspr. des EuGH nicht zu einer Verneinung der Abziehbarkeit der entsprechenden Aufwendungen führen. Denn eine solche Annahme, die den stl. Abzug von Ausgaben für die Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen im Ausland schwieriger macht als denjenigen von Ausgaben für solche Veranstaltungen in dem betreffenden Mitgliedstaat, stellte eine nach Art. 49 EGV unzulässige Ungleichbehandlung dar, die weder durch die Notwendigkeit, die Einheitlichkeit des Steuersystems zu wahren, noch durch das Erfordernis wirksamer Steuerkontrollen gerechtfertigt ist (EuGH v. 28. 10. 1998 C-55/98, EuGHE I 1999, 7641). Deshalb darf für die Bestimmung des zVn nicht vermutet werden, daß Fortbildungsveranstaltungen an üblichen Urlaubsorten in Mitgliedstaaten der EU in so erheblichem Umfang Urlaubszwecken dienen, daß die Ausgaben für die Teilnahme an diesen Veranstaltungen nicht als berufliche Aufwendungen abziehbar sind, wenn für Fortbildungsveranstaltungen an üblichen Urlaubsorten

in dem betreffenden Mitgliedstaat eine solche Vermutung nicht gilt (s. dazu ALBERT, FR 2000, 316 ff.; URBAN, INF 2000, 555 ff.). Die Anwendung der vom BFH benutzten Kriterien dürfte aber mit der Rspr. des EuGH vereinbar sein, weil nicht auf die Tatsache abgestellt wird, ob eine Veranstaltung im In- oder im Ausland stattfindet, sondern ob durch die Wahl eines touristischen Reiseziels unabhängig von seiner Lage im In- oder Ausland ein Indiz für eine nicht nur ganz unwesentliche private Mitveranlassung der Reise gegeben ist (so im Ergebnis auch SCHMIDT/DRENECK XX, § 19 Rn. 60 „Fortbildung“).

Folgen der Verneinung der betrieblichen Veranlassung der Reise: Sind alle für und gegen die berufliche Veranlassung der Reise sprechenden Umstände gegeneinander abgewogen und spielt die persönliche Lebensführung für die Veranlassung der Reise eine Rolle und hat dabei nicht nur eine ganz untergeordnete Bedeutung, sind die Aufwendungen für die Informations-, Bildungs- oder Sprachreise keine abziehbaren Fortbildungskosten (BFH v. 30. 6. 1995 VI R 22/91, BFH/NV 1996, 30; v. 16. 1. 1998 VI R 46/87, BFH/NV 1998, 851). Reisen sind dabei grds. als Einheit zu beurteilen. Nur wenn ein nach objektiven Maßstäben sicher und leicht abgrenzbarer Teil der Einzelaufwendungen (s. dazu BFH v. 23. 4. 1992 IV R 27/91, BStBl. II, 898) auf einer beruflichen Veranlassung beruht, wie einzelne Reiseabschnitte, Aufwendungen für zusätzliche Übernachtungen oder Kongreßgebühren, können die Aufwendungen aufgeteilt werden. Dies gilt jedoch nicht für eine Teilung der Kosten für die Hin- und Rückreise (BFH v. 28. 11. 1977 GrS 8/77, BStBl. II, 105; v. 7. 2. 1997 VI R 34/96, BFH/NV 1997, 401).

Beispiele aus der Rechtsprechung zu Informations- und Bildungsreisen:

► *Anerkennung von Fortbildungskosten:* Reise eines selbständigen Kälte-, Klima- und Großküchentechnikers durch die USA (BFH v. 15. 12. 1982 I R 73/79, BStBl. II 1983, 409); Reisen eines Herstellers orthopädischer Hilfsmittel nach Rußland, in die USA und nach Israel (BFH v. 13. 2. 1980 I R 178/78, BStBl. II, 386; Teilanerkennung); Reisen eines Malers nach Italien (BFH v. 7. 5. 1993 VI R 39/90, BFH/NV 1993, 652); Reisen eines Mitherausgebers eines englischsprachigen Lehrbuchs allgemeinbildenden Inhalts nach England und in die USA (BFH v. 18. 10. 1990 IV R 72/89, BStBl. II 1991, 92); Reise eines Uhren- und Schmuckfachhändlers nach Japan (BFH v. 28. 11. 1990 X R 78/88, BFH/NV 1991, 447).

► *Ablehnung von Fortbildungskosten:* Reise einer ArbN nach Mosambik mit dem Reiseziel „Projektplanung“ und „Forschungsaufenthalt“ (BFH v. 14. 8. 1996 VI B 104/96, BFH/NV 1997, 108); Reise einer Pastorin nach Indien (BFH v. 21. 10. 1996 VI R 39/96, BFH/NV 1997, 469); Reise eines Geographielehrers nach Südchina (BFH v. 26. 4. 1989 VI R 62/86, BFH/NV 1990, 28); Reisen von Gymnasiallehrern nach Moskau und Tbilissi (BFH v. 23. 3. 1993 VI R 14/90, BStBl. II, 559) und nach Kanada zur Teilnahme an einer Veranstaltung der Reihe „Canadian Studies Seminars for European Educators“ (BFH v. 31. 1. 1997 VI R 72/95, BFH/NV 1997, 476); Reisen von Grundschullehrern und Berufsschullehrern, die junge Türken unterrichten, durch die Türkei (BFH v. 8. 7. 1988 VI R 118/86, BFH/NV 1989, 93; v. 24. 4. 1992 VI R 9/89, BFH/NV 1992, 730); Reise eines Geographieprofessors nach Ungarn (BFH v. 27. 3. 1991 VI R 51/88, BStBl. II, 575); Reise von Richtern und Staatsanwälten nach Japan (BFH v. 22. 1. 1993 VI R 64/91, BStBl. II, 612); Reise von Sonderschullehrern durch Polen (BFH v. 24. 4. 1992 VI R 110/89, BFH/NV 1992, 801); Reise von Verkäufern von Maschinen zur Herstellung von Schnellimbibehzeiten in die USA (BFH v. 30. 6. 1995 VI R 22/91, BFH/NV 1996, 30); Reise

von Hochschuldozenten nach Israel und Mesopotamien (BFH v. 12.10.1990 – VI R 179/87, BFH/NV 1991, 371); freiwillige Studienreisen von Rechtsreferendaren im Rahmen einer Arbeitsgemeinschaft, wenn durch das Reiseprogramm auch allg. touristische Bedürfnisse befriedigt werden (BFH v. 7.9.1990 – VI R 110/87, BFH/NV 1991, 232; v. 5.6.1992 – VI R 79/89, BFH/NV 1992, 813; v. 24.10.1991 – VI R 134/87, BFH/NV 1992, 240; s. auch BFH v. 14.5.1993 – VI R 29/92, BFH/NV 1993, 653; aA FG Köln v. 25.4.1991, EFG 1991, 604, rkr.).

Beispiele aus der Rechtsprechung zu Kongreßreisen: Die Rspr. ist zT uneinheitlich:

▶ *Anerkennung von Fortbildungskosten:* Fachtagung von Apothekern in Meran (BFH v. 16. I. 1974 – I R 81/72, BStBl. II 1974, 291); Tagung von Ärzten in Davos (BFH v. 13.4.1961 – IV 331/60 U, BStBl. III 1961, 308); Zahnärztetagung in Meran (BFH v. 23.4.1992 – IV R 27/91, BStBl. II 1992, 898; Teilerkennung). Aufwendungen für eine Veranstaltung zum Erwerb einer Schulschulleitertizenz können Fortbildungskosten darstellen, wenn die Lehrer im Fach Sport eingesetzt werden (BFH v. 26.8.1988 – VI R 175/85, BStBl. II 1989, 91).

▶ *Ablehnung von Fortbildungskosten:* Fortbildungsveranstaltungen für Ärzte in Davos (BFH v. 2.12.1965 – IV 6/65 U, BStBl. III 1966, 69; v. 4.8.1977 – IV R 30/76, BStBl. II, 829), in Meran (BFH v. 28.8.1958 – IV 229/57 U, BStBl. III 1959, 44) und in Athen (BFH v. 22.7.1965 – IV 269/64 U, BStBl. III 1965, 644), für Radiologen in Davos (BFH v. 18.4.1996 – IV R 46/95, BFH/NV 1997, 18), für Rechtsanwälte in Sils Maria (BFH v. 2.3.1995 – IV R 59/94, BFH/NV 1995, 959; v. 12.9.1996 – IV R 36/96, BFH/NV 1997, 219), für Zahnärzte, Zahntechniker und Zahnarzthelferinnen auf einem Passagier-Fäherschiff (BFH v. 2.3.1995 – IV R 54/94, BFH/NV 1995, 1052); Veranstaltung zur Erlangung der Zusatzbezeichnung „Sportmedizin“ für Ärzte (BFH v. 19.10.1989 – VI R 155/88, BStBl. II 1990, 134; v. 15.3.1990 – IV R 60/88, BStBl. II 1990, 736).

Beispiele aus der Rechtsprechung zu Sprachlehrgängen: Die Rspr. ist ebenfalls uneinheitlich.

▶ *Anerkennung von Fortbildungskosten:* Fremdsprachenkurs für Airbusangestellte in London (FG Hamb. v. 19.11.1993, EFG 1994, 515, rkr.), für Flugzeugtechniker in den USA (FG Hamb. v. 15.10.1987, EFG 1988, 171, rkr.) und für eine Stewardess in Spanien (FG Saarl. v. 2.7.1991, EFG 1991, 725, rkr.).

▶ *Ablehnung von Fortbildungskosten:* Sprachkurse eines Bildungsreferenten in Süditalien (Nds. FG v. 8.7.1992, EFG 1993, 221, rkr.), eines Diplomsoziologen in Italien (FG Nürnberg v. 15.12.1987, EFG 1988, 358, rkr.), eines höheren Ministerialbeamten in London (FG Köln v. 19.11.1990, EFG 1991, 376, rkr.), einer Hotelsekretärin in Florenz (FG München v. 24.4.1991, EFG 1991, 668, rkr.), einer Fremdsprachensekretärin zur Vorbereitung des Besuchs einer Dolmeterschule (FG Ba.-Württ. v. 14.10.1992, EFG 1993, 222, rkr.), eines Spanischlehrers in Granada/Spanien (BFH v. 8.11.1996 – VI R 90/94, BFH/NV 1997, 470) und eines Englischlehrers für zweiwöchigen Studienkurs in England (BFH v. 21.8.1995 – VI R 47/95, BStBl. II 1996, 10; v. 31.1.1997 – VI R 83/96, BFH/NV 1997, 647).

Weitere Nachweise und Beispiele s. § 12 Anm. 150 „Reisekosten“. Zu Reisekosten als BA allgemein s. auch Anm. 960 ff.

IX. Kraftfahrzeugkosten

Autorin: Dipl.-Finw. (FH) Anna M. **Nolte**, Berlin

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

Schrifttum: DOHRMANN, PKW im Betriebs-/Unternehmensvermögen ein Vorteil?, StBp. 1990, 225; KÜHN, Besteuerung privat genutzter Betriebs-Kraftfahrzeuge – Steuergestaltungsmöglichkeiten durch den Einsatz von Leasingverträgen, BuW 1997, 367; JUNGE, Private Pkw-Nutzung als vGA – Anwendung der 1 v.H.-Regelung, DStR 1998, 833; ECKMANN, Geschäfts-/Firmenwagen, LSW Gruppe 4/138, 1 (Sonderheft 4/1999); LANGE, Kraftfahrzeugkosten, ABC: K 7, NWB F. 3c, 5245 ff. (1999); LIST, Kontroverse Diskussion um die Anwendung der 1 %-Listenpreisregelung bei Weiterverrechnung von Kraftfahrzeugkosten, DStR 2000, 2077; LANGER, Vorsteuerabzug und private Nutzung bei gemischt genutzten Fahrzeugen, DB 2004, 1803; URBAN, Die Behandlung von Unfallkosten bei der Besteuerung des privaten Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen, DStZ 2004, 741.

1. Begriff

930

Kfz.-Kosten sind die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Nutzung eines Kfz. entstehen.

Ein Kraftfahrzeug ist ein Landfahrzeug, das durch Maschinenkraft (Verbrennungs- und andere Motoren) bewegt wird, ohne an (Bahn-)Gleise gebunden zu sein (§ 1 StVG). Dazu gehören Kraftwagen (Autos, Personen- und Lastkraftwagen, Omnibusse, Campingfahrzeuge, Wohnmobile, Wohnwagen, Bauwagen, Nutzfahrzeuge u.ä.), Krafträder (Motorräder), Kipper und Schlepper (Zugmaschinen, Ackerschlepper, Traktoren uä.), einschl. Anhänger, Auflieger und Wechsellaufbauten, selbstfahrende Arbeitsmaschinen, Elektrokarren und Gabelstapler, jedoch nicht Fahrräder mit Hilfsmotor und Mopeds. Anhänger sind hinter einem Kfz. mitgeführte Fahrzeuge mit Ausnahme von betriebsunfähigen Fahrzeugen, die abgeschleppt werden, und von Abschleppachsen (§ 18 Abs. 1 StVZO). Es ist unerheblich, ob die Anhänger der Personen- oder der Sachbeförderung dienen oder ob sie Arbeitsgeräte sind.

Zu selbstfahrenden Arbeitsmaschinen vgl. BGH v. 30.9.1997 – VI ZR 347/96, DAR 1998, 15; ein zweispuriges, dreirädriges offenes Kfz. ohne Kabine – „Trike“ – ist kein „Kraftrad“, sondern ein Kfz.: BFH v. 22.6.2004 – VII R 53/03, BFH/NV 2004, 1737. Zur Begriffsbestimmung bestimmter Arten von Kfz., insbes. LKW und Zugmaschinen sowie Kombinationskraftwagen vgl. BFH v. 13.2.2003 – X R 23/01, BStBl. II 2003, 472.

Zum Begriff der Kosten s. Anm. 751–756.

2. Einordnung als Betriebsausgaben

a) Grundsatz

931

Kfz.-Kosten sind BA, wenn sie betrieblich veranlaßt sind. Beschränkungen hinsichtlich der Abziehbarkeit von Kfz.-Kosten sehen allerdings Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 bezüglich der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (dazu Anm. 1400 ff.) und Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 bezüglich unangemessen hoher Aufwendungen vor (dazu Anm. 1600 ff.).

Kraftfahrzeugkosten sind betrieblich veranlaßt, wenn das Fahrzeug zu betrieblichen Zwecken genutzt wird (zur betrieblichen Veranlassung vgl. Anm. 790 ff.; zu Kfz.-Kosten als WK s. § 9 Anm. 297). Die Nutzungsmöglichkeiten eines Kfz. hängen von der jeweiligen Art des Betriebs des Stpfl. ab. Betrieblich veranlaßt ist auch die Fahrzeuggestaltung an ArbN sowie der Einsatz

des Fahrzeugs zu Geschäftsreisen, zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder zu Familienheimfahrten des Stpfl. (s. hierzu auch Abs. 5 Nr. 6).

Nicht betrieblich veranlaßt ist die private Nutzung des Kfz., wie zB für eine Urlaubsfahrt. Die Nutzung eines zum BV des Stpfl. gehörenden Kfz. auf einer Privatfahrt ist nicht als Entnahme der Sache, sondern als Nutzungsentnahme zu beurteilen (BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8; v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353; zur Ermittlung des Werts der Nutzungsentnahme und damit der Höhe der darauf entfallenden und nicht als BA abzugsfähigen Kfz.-Kosten s. § 6 Anm. 1202 ff.).

932 b) Zugehörigkeit des Kraftfahrzeugs zum Betriebsvermögen

Gehört ein Kfz. zum BV, sind die Kfz.-Kosten BA, soweit sie nicht auf privat veranlaßte Fahrten entfallen oder vom BA-Abzug ausgeschlossen sind (Abs. 5 Nr. 6; ausführlich Anm. 1400 ff.).

Notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen, Privatvermögen: Kfz., die zu mehr als 50 vH unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Stpfl. genutzt werden oder dazu bestimmt sind, gehören in vollem Umfang zum notwendigen BV. Auf den Ausweis in der Buchführung und den Bilanzen kommt es nicht an. Bei einer eigenbetrieblichen Nutzung unter 50 vH, aber über 10 vH kann in vollem Umfang gewillkürtes BV vorliegen, soweit das Kfz. in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb des Stpfl. steht und ihn zu fördern bestimmt und geeignet ist. Wird das Kfz. zu mehr als 90 vH privat genutzt, gehört es in vollem Umfang zum notwendigen PV. Wird ein Kfz. in mehreren Betrieben des Stpfl. genutzt, ist die gesamte eigenbetriebliche Nutzung maßgebend (R 13 Abs. 1 Satz 7 EStR 2003).

Die Anwendung der sog. Listenpreisregelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 hat keinen Einfluß auf die Frage, ob das betreffende Kfz. dem BV oder dem PV zuzuordnen ist (BFH v. 1.3.2001 – IV R 27/00, BStBl. II 2001, 403).

Anlagevermögen/Umlaufvermögen: Kfz., die nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt werden (zB Fuhrpark von Transportunternehmen, Omnibusunternehmen, gewerblichen Autovermietern, Leasingunternehmen) gehören als notwendiges BV zum Anlagevermögen. Die Aufwendungen für diese Kfz. sind regelmäßig unbegrenzt abzugsfähige BA. Gehören Kfz. zum Umlaufvermögen der Kfz.-Industrie oder des Kfz.-Handels, sind sämtliche damit verbundenen Aufwendungen ebenfalls grds. BA.

Fahrzeuggestellung an Arbeitnehmer: Kfz., die der Stpfl. im Rahmen eines Dienstvertrags seinen ArbN zur Verfügung stellt, gehören zu seinem notwendigen BV. Die Aufwendungen für diese Fahrzeuge sind insgesamt BA des Stpfl. Das gilt unabhängig davon, ob die ArbN das Kfz. auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, für Familienheimfahrten oder für privat veranlaßte Fahrten nutzen. Für den ArbG ist das Zurverfügungstellen des Kfz. an seine ArbN als solches eine betriebliche Veranlassung.

Zur Erfassung des geldwerten Vorteils bei ArbN vgl. § 8 Anm. 720, 751 f.

Der ArbG überläßt auch dann dem ArbN ein Kfz. unentgeltlich zu dessen privater Nutzung, wenn der ArbN das Kfz. auf Veranlassung des ArbG least, der ArbG aber sämtliche Kosten des Kfz. trägt und im Innenverhältnis zum ArbN allein über die Nutzung des Kfz. bestimmt. Das gilt auch, wenn es sich bei dem Kfz. um ein Campingfahrzeug handelt (BFH v. 6.11.2001 – VI R 62/96, BStBl. II 2002, 370). In diesen Fällen sind die vom ArbG gezahlten Aufwendungen für das geleaste Fahrzeug in vollem Umfang BA.

Erstattet der ArbG dem ArbN für dessen eigenen PKW sämtliche Kosten, wendet er hingegen Barlohn und nicht einen geldwerten Vorteil in Form eines Nutzungsvorteils iSd. § 8 Abs. 2 Satz 2 zu (BFH v. 6.11.2001 – VI R 54/00, DB 2002, 459).

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Gewillkürtes BV kann auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 gebildet werden (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985). Die Zuordnung des WG zum gewillkürten BV muß in unmißverständlicher Weise durch entsprechende, zeitnah zu erstellende Aufzeichnungen (Anlageverzeichnis) erfolgen. Ausgeschlossen ist die Zuordnung eines gemischt genutzten WG zum gewillkürten BV allerdings dann, wenn das WG nur in geringfügigem Umfang betrieblich genutzt wird und daher zum notwendigen PV gehört. Als geringfügig hat der BFH einen betrieblichen Anteil von weniger als 10 vH der gesamten Nutzung angesehen.

Bei Personengesellschaften oder -gemeinschaften gehören Kfz. zum – notwendigen oder gewillkürten – BV, wenn sie Gesamthandsvermögen der Gesellschaft oder Gemeinschaft sind oder wenn sie zum SonderBV mindestens eines Gesellschafters gehören (s. auch BFH v. 23.4.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18: zum Gesamthandsvermögen gehörendes Kfz. ist auch dann BV, wenn es teilweise privat genutzt wird).

c) Betriebliche Nutzung von nicht zum Betriebsvermögen gehörigen Kraftfahrzeugen

933

Werden mit einem Kfz., das zum PV des Stpfl. gehört, betriebliche Fahrten durchgeführt, sind die insoweit anteilig auf diese Fahrten entfallenden Kosten einschl. AfA als BA abziehbar (R 18 Abs. 1 Satz 2 EStR 2003). Es handelt sich um eine Nutzungseinlage in Höhe des für die betrieblichen Fahrten verursachten Aufwands (vgl. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, und Vor §§ 4–7 Anm. 104). Eine Schätzung ist zulässig; nach R 23 Abs. 2 EStR 2003 sind in solchen Fällen die Regelungen der R 37–40a LStR 2002 sinngemäß anzuwenden (vgl. Anm. 936).

Gleiches gilt für die betriebliche Nutzung von gemieteten oder geleasten Kfz., da es nur auf die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen ankommt und nicht darauf, ob der Stpfl. zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Kfz. ist.

Stellt die Ehefrau für den Betrieb des Stpfl. unentgeltlich einen Pkw. zur Verfügung, so kann der Stpfl. den dadurch entstehenden Wertverzehr (AfA) nicht als BA abziehen. Es ist zwar richtig, daß die Nutzung des Pkw. für Zwecke der betrieblichen oder beruflichen Betätigung des Stpfl. zu einem das PV der Ehefrau belastenden Wertverzehr führt und daß somit dieser Wertverzehr durch seinen Betrieb veranlaßt wurde. Der Wertverzehr ist aber nur dann eine den Stpfl. auch belastende und zu möglichen BA führende Ausgabe, wenn er von ihm auch getragen wurde. Als BA abziehen kann der Stpfl. die (laufenden) Aufwendungen für den Betrieb des Pkw. (Treibstoff, Wartungskosten usw.), soweit er diese tatsächlich getragen hat und sie für seine betrieblichen oder beruflichen Fahrten entstanden sind (BFH v. 31.5.1972 – IV R 31/69, BStBl. II 1972, 699).

3. Erfasste Aufwendungen

a) Grundsatz

934

Kfz.-Kosten sind alle Aufwendungen, die für das einzelne Kfz. anfallen, einschl. der festen Kosten und der AfA (BFH v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353 mwN). Sie umfassen sowohl die Fixkosten als auch die variablen sowie die verbrauchsabhängigen Kosten. R 31 Abs. 9 Nr. 2 Sätze 8 und 9 LStR umschrei-

ben diese Aufwendungen für den Bereich der Gestellung von Kfz. an ArbN nach § 8 Abs. 2 Satz 4 als Gesamtkosten in Form der Summe der Nettoaufwendungen (einschl. sämtlicher Unfallkosten) zzgl. USt. und AfA, wobei der AfA die tatsächlichen AHK einschl. USt. zugrunde zu legen sind. Diese Umschreibung ist uE auf den Unternehmer zu übertragen, allerdings mit der Einschränkung, daß der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer den Teil der USt., den er als Vorsteuer geltend gemacht hat, nicht in die Gesamtkosten miteinbeziehen kann, auch nicht in die Bemessungsgrundlage für die AfA (vgl. Anm. 935).

Typische Aufwendungen für ein Kraftfahrzeug sind insbes.:

- Kosten für Kraftstoff, Öl usw. einschl. Ölnachfüllkosten,
- Reparatur-, Pflege- und Wartungskosten einschl. Materialkosten (Auspuff, Bremsen, Batterie, Glühlampen usw. sowie Wagenwäsche und -pflege),
- Haftpflichtversicherung, Teil- und Vollkaskoversicherung, Auto-Insassen-Unfallversicherung, betriebsbezogener Anteil an der Verkehrs-Rechtsschutzversicherung (vgl. auch Anm. 1020, 1022–1027 und § 9 Anm. 333),
- Kfz.-Steuer,
- AfA und Miet- oder Leasingzahlung,
- Aufwendungen für den Kfz.-Stellplatz, für die Garage, Parkgebühren (können je nach Anlaß der durchgeführten Fahrt auch individuell zugeordnet werden),
- Straßenbenutzungsgebühren, Maut,
- Unfallkosten (vgl. Anm. 1005),
- TÜV-Gebühren für HU/AU,
- Beiträge zu Automobilclubs.

Zur Definition von typischen Aufwendungen für ein Kfz. vgl. zB BFH v. 9.10.1953 – IV 536/52 U, BStBl. III 1953, 337; v. 28.2.1980 – V R 138/72, BStBl. II 1980, 309; v. 23.4.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18; v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853; v. 12.1.1994 – IV B 13/93, BFH/NV 1994, 777 mwN; v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353; v. 24.2.2000 – III R 59/98, BStBl. II 2000, 273.

Die Aufwendungen für ein Kfz. sind zu kürzen um solche Erträge, die allg. durch die Nutzung des Kfz. verursacht sind, sich allerdings nicht aus dem Einsatz des Kfz. für bestimmte betriebliche oder berufliche Zwecke, wie zB eines Taxis für den Personentransport, ergeben. Zu solchen Erträgen gehören zB die Erstattung von Kfz.-Versicherungsbeiträgen oder eine Bonuszahlung für eine bestimmte Treibstoffabnahmemenge (BFH v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353). Der Stpfl. erhält sie unabhängig von der Art der durchgeführten Fahrt und unabhängig von der gefahrenen Strecke. Zu solchen Erträgen gehören uE aber nicht diejenigen Kfz.-Kosten, die nach einer durchgeführten Geschäftsreise an den Auftraggeber weiterberechnet werden (sog. Auslagenersatz), weil diese nicht allg. durch die Nutzung des Kfz. entstanden sind, sondern der individuellen Nutzung des Kfz. zur konkreten betrieblich oder beruflich veranlaßten Fahrt zuzuordnen sind. Sie gehören daher zu den laufenden BE.

AA List, DStR 2000, 2077, der die Kostenerstattung bei Weiterberechnung der Fahrtkosten an Unternehmer als Minderung der im Unternehmen entstandenen Kfz.-Kosten sieht, weil diese den Betrieb nicht belasten. Zum Sonderfall der Unfallkosten vgl. Anm. 1500. Hierzu kritisch URBAN, DStZ 2004, 741.

b) ABC der Kraftfahrzeugkosten

Absetzung für Abnutzung: Als Kfz.-Kosten abziehbar ist grds. die AfA für das Kfz. Diese bemißt sich nach den AHK (zum Begriff s. § 155 HGB; zur Abgrenzung von Reparaturaufwendungen s.u.). Zu den AK eines Kfz. gehören auch die Vermittlungskosten, die Vertragskosten, die Kosten der Begutachtung des Kaufobjekts, die Nebenkosten wie zB die Gebühr für den Kfz.-Brief, die Überführungskosten (Frachtkosten, Rollgelder, Transportversicherungskosten, Einfuhrzölle, jeweils soweit der Stpfl. diese Kosten auch tatsächlich getragen hat), die Aufwendungen für die Panzerung und andere Sicherheitssysteme, Diebstahlsicherung und Anhängerkupplung, Aufwendungen für Sonderausstattungen wie zB Sonderlackierung, Schiebedach, Klimaanlage, Ersatzreifen oder Reserve-/Notrad, Autotelefon, -navigationssystem (s. auch § 6 Anm. 1203g) und -radio (BFH v. 24.10.1972 – VIII R 201/71, BStBl. II 1973, 78) einschl. weiterer Empfangs- oder Wiedergabegeräte, sofern sie fest eingebaut sind (andernfalls ist zu prüfen, ob es sich um ein eigenständiges WG handelt; vgl. auch § 6 Anm. 281 ff., 1500 und § 7 Anm. 130 ff.). Zur USt. als AK s. § 9b Anm. 12, 34, 39, 42.

Von den AHK abzuziehen sind Kaufpreisminderungen iSd. § 441 BGB sowie Rabatte, Skonti uä. (BFH v. 3.12.1970 – IV R 216/67, BStBl. II 1971, 323; v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456), und zwar unabhängig davon, wer diese gewährt hat (BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83, BStBl. II 1988, 901).

Zur Höhe der AfA s. die Erl. zu § 7; zur Teilwertabschreibung vgl. § 6 Anm. 556–558, 562–571, 719 und § 7 Anm. 365.

Autofahren und Autozüge: Die Aufwendungen hierfür gehören uE nicht zu den Kfz.-Kosten. Sie können dem jeweiligen Anlaß des Transports konkret zugerechnet werden.

Finanzierungskosten sind weder als Teil des Kaufpreises AK, noch gehören sie zu den laufenden Kosten, die für das Kfz. anfallen. Sie sind – gemessen an der Zugehörigkeit des Kfz. zum BV – laufende BA (zu Finanzierungskosten als BA vgl. ausführlich Anm. 900 ff., insbes. Anm. 901).

Geldbußen und vergleichbare geldliche Sanktionen, die bei betrieblicher Benutzung eines Kfz. verhängt worden sind, sind Kfz.-Kosten. Zum Abzugsverbot nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 s. aber Anm. 1709, 1714 ff.

Leasingzahlungen: Bei Leasingverträgen über Kfz. werden regelmäßig eine Sonderzahlung, laufende Leasingraten sowie – im Fall der Ausübung der Kaufoption – ein Kaufpreis vereinbart. Wird das Kfz. zu mehr als 50 vH betrieblich genutzt, gehören die laufenden Leasingraten zu den BA, solange das geleaste Kfz. dem Leasinggeber zuzuordnen ist (vgl. § 5 Anm. 1165, 1168, 1180). Bei Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) sind sie Aufwand des Wj, in dem die Verpflichtung zu ihrer Zahlung entstanden ist. Für die Sonderzahlung ist in diesen Fällen ein aktiver RAP zu bilden (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1), der über die Dauer des Leasingvertrags rätierlich aufzulösen ist (vgl. § 5 Anm. 1180, 1182; vgl. auch BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643: Leasingsonderzahlung gehört nicht zu den AK für ein obligatorisches Nutzungsrecht des Leasingnehmers an dem Kfz.; vgl. insgesamt auch Schl.-Holst. FG v. 3.11.1999, EFG 2000, 165, rkr.). Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 sind die laufenden Leasingraten BA im Jahr des Abflusses beim Leasingnehmer (§ 11 Abs. 2 Satz 1). Bei regelmäßig wiederkehrenden Leasingraten findet § 11 Abs. 2 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 2 Anwendung. Da die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 keine Bildung von RAP kennt, ist auch die Sonderzahlung im Zeit-

punkt des Abflusses beim Leasingnehmer als BA zu erfassen. Damit werden BA vorverlagert, was mit Blick auf die Ermittlung der Höhe der Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 (Fahrtenbuchmethode) im Jahr der Sonderzahlung ungünstig und in den folgenden Jahren günstig ist. Auf die Ermittlung der Nutzungsentnahme nach der sog. Listenpreismethode iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 hat das keinen Einfluß.

Maut, die für die Benutzung bestimmter Straßen, Brücken oder Tunnel zu bezahlen ist, gehört uE zu den Kfz.-Kosten. Sie kann in Einzelfällen bestimmten Fahrten zugeordnet werden.

Reparaturaufwendungen, die in bezug auf betrieblich genutzte Kfz. anfallen, gehören grds. zu den abziehbaren Kfz.-Kosten. Das gilt nur dann nicht, wenn bei dem Kfz. bereits ein (nahezu) tatsächlicher Vollverschleiß eingetreten ist. Die Aufwendungen für die Generalüberholung oder Wiederherstellung der Betriebsfähigkeit des Kfz. dienen nicht mehr dessen Erhaltung und gehören damit zu den die AfA-Bemessungsgrundlage erhöhenden (nachträglichen) HK (zB Umrüstung eines Oldtimers auf neuere Verkehrstechnik).

Die Aufwendungen für den Einbau eines Austauschmotors in einen LKW innerhalb der buchmäßig vorgesehenen Nutzungszeit stellen idR laufenden Erhaltungsaufwand dar. Eine dadurch eingetretene Verlängerung der Nutzungsdauer des LKW reicht für die Aktivierung nicht aus (BFH v. 3.12.1958 – I 173/58 U, BStBl. III 1959, 95; v. 30.5.1974 – IV R 56/72, BStBl. II 1974, 520). Vgl. auch OFD Düss., ESt-Kartei NW § 7 EStG A Nr 52, wonach in solchen Fällen auch der Einbau eines fabrikneuen Motors nicht zu Herstellungsaufwand führt. Die FinVerw. stellt dabei auf den substanz-erhaltenden Charakter der Aufwendungen ab.

Werden für die betriebliche Nutzung des Kfz. nicht die individuellen Kfz.-Kosten angesetzt, sondern Pauschbeträge (s. Anm. 936), sind die Reparaturaufwendungen mit dem Pauschbetrag abgegolten. Etwas anderes kann in besonders gelagerten Einzelfällen nur gelten, wenn der Schaden unvorhersehbar und damit für den Stpfl. unabwendbar war, ohne daß es dabei auf den Grad des Verschuldens ankäme (ablehnend Motorschaden infolge falschen Schaltens: BFH v. 17.10.1973 – VI R 26/73, BStBl. II 1974, 186; v. 16.3.1990 – VI R 57/87, BFH/NV 1990, 572; v. 24.4.1992 – VI R 137/89, BFH/NV 1993, 291). Eine Typisierung außergewöhnlicher Kfz.-Aufwendungen ist nicht möglich (BFH v. 29.1.1992 – VI R 133/79, BStBl. II 1982, 325); s. auch Anm. 1005 „Unfallkosten“.

Umsatzsteuer: Zur Berücksichtigung der USt. als Teil der tatsächlichen Kfz.-Kosten s. § 9b Anm. 12 ff.

Vignette: Ebenfalls zu den Kfz.-Kosten gehören die Aufwendungen für eine Vignette (zB in Österreich oder in der Schweiz). Eine Aufteilung auf bestimmte Fahrten ist allerdings nahezu ausgeschlossen, weil es sich hier um eine allg. Autobahnbenutzungsgebühr handelt; s. auch „Maut“.

936 4. Ermittlung und Ansatz der Kraftfahrzeugkosten

Hinsichtlich zum Betriebsvermögen gehörender Kraftfahrzeuge kann der Stpfl. die Kfz.-Kosten insgesamt ermitteln und als BA ansetzen. Er muß diese nicht für jedes Kfz. gesondert aufzeichnen (s. aber abweichend für die Berechnung der Nutzungsentnahme nach der sog. Fahrtenbuchmethode § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3, dazu § 6 Anm. 1203p ff.). Zu den Abzugsbeschränkungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und 7 s. dort.

Fallen im Betrieb des Stpfl. Aufwendungen an, die zT zu den Kfz.-Kosten gehören, so ist in den Fällen, in denen der Stpfl. von der sog. Fahrtenbuchmethode Gebrauch machen möchte (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3, s. § 6 Anm. 1203p ff.; Abs. 5

Nr. 6, s. Anm. 1448) oder in denen der Stpfl. als ArbG seinen ArbN Kfz. im Rahmen der Fahrzeuggestellung überläßt, die wiederum von der Fahrtenbuchmethode Gebrauch machen wollen (§ 8 Abs. 2 Satz 4, s. § 8 Anm. 70 ff.), uE eine Aufteilung dieser Gesamtkosten und Zuordnung des jeweiligen Anteils zu den Kfz.-Kosten in folgenden Fällen unvermeidbar:

- ▷ Ermittlung des anteiligen Beitrags zur Kfz.-Versicherung (Haftpflicht, Kasko, Auto-Insassen-Unfallversicherung, Verkehrs-Rechtsschutzversicherung) bei Versicherung des gesamten Fuhrparks eines Unternehmens gegen Pauschalbeitrag;
- ▷ Betanken des Kfz. an betriebseigenen Zapfsäulen – als Nachweis dient hier der Tankbeleg mit der Angabe der entnommenen Menge; der entsprechende Kostenanteil kann – unter Berücksichtigung des jeweiligen Bewertungsverfahrens – durch das betriebliche Rechnungswesen ergänzt werden;
- ▷ Reparatur des Kfz. in betriebseigener Reparaturwerkstatt oder Waschen des Kfz. in betriebseigenen Waschstraßen; die anteiligen, jeweils auf das Kfz. entfallenden Aufwendungen sind nach allgemeinen strechtl. Grundsätzen zu ermitteln und durch Erstellen eines entsprechenden Eigenbelegs dem Kfz. zuzuordnen.

Bei der Überlassung von Kfz. an den ArbN sind bei Überlassung unterschiedlicher Kfz. jeweils die individuellen Kfz.-Kosten zu ermitteln, um so die zutreffenden Werte anzusetzen. Die Bildung von Durchschnittswerten ist nicht zulässig (vgl. Rn. 22 des Merkblatts für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 [722]).

SEIFERT (INF 1996, 493) kritisiert die Kfz.-bezogene Auslegung als unverhältnismäßig. Insbes. bei Unternehmen mit großem Firmenwagenpark führe dies dazu, daß fast unüberwindbare administrative Arbeiten zu leisten seien und so nur die Pauschalwertfassung bleibe. Er schlägt als schlüssig und sachgerecht eine Durchschnittsmethode vor.

Wird ein Kraftfahrzeug des Privatvermögens für betrieblich veranlaßte Fahrten genutzt, sind nach R 23 Abs. 2 EStR 2003 die Regelungen der R 37–40a LStR 2002 sinngemäß anzuwenden. Nach R 38 Abs. 1 Satz 3 LStR 2002 ist der Teilbetrag der jährlichen Gesamtkosten des Kfz. anzusetzen, der dem Anteil der zu berücksichtigenden Fahrten an der Jahresfahrleistung entspricht (individueller, fahrzeugspezifischer Km.-Satz). Hierzu kann der Stpfl. aufgrund der für einen Zeitraum von zwölf Monaten ermittelten Gesamtkosten für das genutzte Kfz. einen Km.-Satz errechnen, den er so lange zugrundelegen kann, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern, zB bei Ablauf des AfA-Zeitraums oder bei Eintritt veränderter Leasingzahlungen.

Alternativ kann der Stpfl. einen pauschalen Km.-Satz ansetzen, der sich aus der Festsetzung des BMF im Einvernehmen mit den obersten FinBeh. der Länder nach den höchsten Wegstrecken- und Mitnahmeentschädigungen nach dem Bundesreisekostengesetz ergibt (R 23 Abs. 2 EStR 2003 iVm. R 38 Abs. 1 Satz 6 LStR 2002 und H 38 „Pauschale Kilometersätze“ LStH 2005 sowie BMF v. 20.8.2001, BStBl. I 2001, 541: Kraftwagen: 0,30 € je Fahrkilometer, Motorrad oder -roller: 0,13 € je Fahrkilometer). Durch Ansatz des pauschalen Kilometersatzes sind grds. sämtliche betrieblichen Fahrtkosten einschl. evtl. Verschleißschäden abgegolten (s. aber zu Unfallkosten Anm. 1005). Ausgeschlossen ist der Ansatz der pauschalen Km.-Sätze allerdings, soweit sie im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würden (BFH v. 25.10.1985 – VI R 15/81, BStBl. II 1986, 200), wie zB bei einer Jahresfahrleistung von mehr als 40 000 km, weil die pauschalen Km.-Sätze die tatsächlichen Km.-Sätze übersteigen können (BFH v. 26.7.1991 – VI R 114/88, BStBl. II 1992, 105).

Nicht zulässig ist der Ansatz der sich aus den Tabellen der Automobileclubs ergebenden Km.-Sätze einzelner Kfz.-Typen. Sie enthalten Kosten, die im Einzelfall gar nicht anfallen, wie zB Versicherungsbeiträge ohne Berücksichtigung von Schadensfreiheitsrabatten (BFH v. 17.12.1976 – VI R 118/75, BStBl. II 1977, 295).

937–939 Einstweilen frei.

X. Krankheitskosten

Autor: Dr. Joachim **Becker**, Privatdozent, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

1. Aufwendungen für den Steuerpflichtigen und seine Angehörigen

a) Grundsätzliche Einordnung als Privatausgabe im Sinne von § 12 Nr. 1 Satz 2 940

Grundsatz: Aufwendungen des Stpfl. für die Wiederherstellung oder Erhaltung seiner Gesundheit oder der seiner Angehörigen stellen grundsätzlich Privatausgaben dar (s. auch § 12 Anm. 47; zur Behandlung von Beiträgen für entsprechende Versicherungen s. unter „Versicherungsbeiträge“). Dies folgt daraus, daß Krankheitsursachen, wie Veranlagung, Vererbung, allgemeiner Gesundheitszustand und allgemeine Lebensweise, in der privaten menschlichen Existenz begründet liegen und die entsprechenden Krankheiten grds. unabhängig von der Erwerbstätigkeit auftreten können. Auch wenn jede Erwerbstätigkeit auf den Gesundheitszustand des einzelnen einwirken kann, sind die Krankheitskosten untrennbar mit der privaten Existenz des Menschen verbunden und können daher keine BA darstellen (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 1200 „Krankheitskosten“). Deshalb ordnet die stRspr. des BFH entsprechende Aufwendungen unter das „Aufteilungs- und Abzugsverbot“ des § 12 Nr. 1 Satz 2 ein (BFH v. 6. 6. 1957 IV 158/56 U, BStBl. III, 286; v. 13. 10. 1960 IV 196/59 S, BStBl. III, 511; v. 9. 2. 1962 VI 10/61 U, BStBl. III, 235; v. 4. 10. 1968 IV R 59/68, BStBl. II 1969, 179). Dies gilt sowohl für die Behandlung von Krankheiten und den Ausgleich von Behinderungen oder Einschränkungen als auch für Gesundheitsvorsorgemaßnahmen.

Behandlung von Krankheiten, Ausgleich von Behinderungen oder Einschränkungen: Krankheitskosten sind insbes. bei Erkrankungen allgemeiner Art Privatausgaben. Dies ist auch dann der Fall, wenn eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit die Erkrankung beeinflusst, beschleunigt oder verschlimmert hat (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 1200 „Krankheitskosten“). Dies gilt beispielsweise für Erkältungskrankheiten (RFH v. 26. 10. 1933 VI A 623/33, RStBl., 1316), allergisches Asthma bei einem Arzt der Allgemeinmedizin (Hess. FG v. 3. 5. 1977, EFG 1977, 577, rkr.), Gicht (RFH v. 1. 7. 1931 VI A 1300/31, RStBl., 882), Herzinfarkt bei einem Freiberufler (BFH v. 4. 10. 1968 IV R 59/68, BStBl. II 1969, 179) und Zuckerkrankheit (BFH v. 9. 2. 1962 VI 10/61 U, BStBl. III, 235). Dementsprechend sind Aufwendungen für ärztliche Behandlungen, Krankenhausaufenthalte, Rehabilitationen und Kuren, Gymnastik und Massagen sowie für medizinische Hilfsmittel, wie Brillen oder Kontaktlinsen, keine BA. Auch Aufwendungen eines Röntgenarztes für genetische Strahlenschäden bei seinen Kindern stellen keine BA dar (BFH v. 17. 4. 1980 IV R 207/75, BStBl. II, 639).

Gesundheitsvorsorgemaßnahmen: Ebenso wie Krankheitskosten sind auch Gesundheitsvorsorgemaßnahmen, beispielsweise eine Kur zur Stärkung des allgemeinen Gesundheitszustands, Privatausgaben (BFH v. 17. 7. 1992 VI R 96/88, BFH/NV 1993, 19). Dies gilt insbes. für Vorsorgeuntersuchungen im Interesse der allgemeinen Gesunderhaltung (FG Hamburg v. 11. 1. 1977, EFG 1977, 525, rkr.) und für Erholungsaufenthalte (FG Münster v. 14. 12. 1967, DStZ/E 1968, 135, rkr.). Zu Ausnahmen für Aufwendungen, die der Vorbeugung, der

Früherkennung, der Verhütung oder der Feststellung des Nichtvorliegens einer typischen Berufskrankheit dienen, s. Anm. 941).

941 b) Ausnahmen für die Anerkennung als Betriebsausgaben

Grundsatz: Krankheitskosten stellen nach stRspr. des BFH dann ausnahmsweise BA dar, wenn die Erkrankung so gut wie ausschließlich betrieblich oder beruflich veranlaßt ist (BFH v. 13. 10. 1960 IV 196/59 S, BStBl. III, 511; v. 17. 4. 1980 IV R 207/75, BStBl. II, 639; zur parallelen Problematik der Krankheitskosten als WK s. § 9 Anm. 750 „Krankheitskosten“). Dies ist neben Erkrankungen, die typische Berufskrankheiten darstellen, bei allen anderen Erkrankungen der Fall, die auf Betriebs- oder Berufsunfälle zurückgehen.

Typische Berufskrankheiten: Ob eine typische Berufskrankheit vorliegt oder nicht, richtet sich nach der jeweiligen Art der beruflichen Tätigkeit und muß durch Sachverständige (Ärzte, Gesundheitsämter, Berufsgenossenschaften uä.) festgestellt werden (BFH v. 26. 3. 1965 VI 150/64 U, BStBl. III, 358). Dafür ist entscheidend, ob für alle Angehörigen des jeweiligen Berufs die Gefahr einer entsprechenden Erkrankung typisch ist, also ein „regelmäßiges Berufsrisiko“ besteht (BFH v. 14. 1. 1954 IV 303/53 U, BStBl. III, 86). Beispiele für Berufskrankheiten sind Asbestose (BFH 14. 1. 1954 IV 303/53 U, BStBl. III, 86), Bleivergiftung (RFH v. 27. 8. 1930 VI A 1407/30, StuW II 1930 Nr. 1194), Infektionskrankheiten bei Krankenhauspersonal (BFH v. 26. 3. 1965 VI 150/64 U, BStBl. III, 358), Tuberkulose eines Pathologiemitarbeiters (FG Hamburg v. 18. 10. 1955, EFG 1956, 45, rkr.) und Tuberkulose eines Lungenfacharztes (BFH v. 6. 6. 1957 IV 158/56 U, BStBl. III, 286). BA sind dabei sowohl die Aufwendungen zur Wiederherstellung des Gesundheitszustands und zur Behebung von Gesundheitsschäden (BFH v. 23. 10. 1992 VI R 31/92, BStBl. II 1993, 193) als auch die Aufwendungen zur Erhaltung des Gesundheitszustands (FG Münster v. 25. 6. 1969, DSzZ/E 1969, 431, rkr.). Eingeschlossen sind also auch berufskrankheitsbedingte Aufwendungen für Rehabilitationen oder Kuren (BFH v. 17. 7. 1992 VI R 96/88, BFH/NV 1993, 19). Darüber hinaus stellen auch Aufwendungen, die der Vorbeugung, der Früherkennung, der Verhütung oder der Feststellung des Nichtvorliegens einer typischen Berufskrankheit dienen, BA dar (RFH v. 13. 11. 1935 VI A 764/35, RStBl. 1936, 202; BFH v. 17. 7. 1992 VI R 96/88, BFH/NV 1993, 19).

Betriebs- oder Berufsunfälle: Sonstige Erkrankungen sind so gut wie ausschließlich betrieblich oder beruflich veranlaßt, wenn sie durch Betriebs- oder Berufsunfälle verursacht wurden, wenn also eine äußere Einwirkung eingetreten ist, die mit einer betrieblich veranlaßten Tätigkeit zusammenhängt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob das Gesundheitsrisiko der entsprechenden Tätigkeit berufstypisch (Unfall eines Fußballers oder Rennfahrers), wahrscheinlich (Verkehrsunfall eines Berufskraftfahrers) oder seltene Ausnahme ist. Besonders häufig treten Berufsunfälle bei Fahrten von der Wohnung zur Betriebsstätte, zwischen Betriebsstätten, bei Geschäfts- und Fortbildungsreisen auf (s. dazu BFH v. 13. 10. 1960 IV 196/59 S, BStBl. III, 511; v. 28. 11. 1977 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105). Durch Berufsunfälle entstehende Krankheitskosten gehören zu den Unfallkosten (s. deshalb auch unter „Unfallkosten“).

942 2. Aufwendungen für Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen oder für Dritte

Krankheitskosten, die nicht für den Stpfl. oder seine Angehörigen aufgewendet werden, können BA darstellen, wenn sie im betrieblichen Interesse geleistet

werden oder wenn sie durch eine betrieblich veranlaßte Handlung verursacht wurden. Zur Behandlung von Beiträgen für entsprechende Versicherungen s. unter „Versicherungsbeiträge“.

Aufwendungen für Arbeitnehmer: Trägt der Stpfl. im betrieblichen Interesse Krankheitskosten, Kosten für Vorsorgeuntersuchungen oder Aufwendungen für Kuren und Erholungsaufenthalte seiner ArbN, handelt es sich um BA.

Aufwendungen für Dritte: Zahlt der Stpfl. im Wege des Schadensersatzes Krankheitskosten Dritter, liegen BA vor, wenn die schädigende Handlung betrieblich veranlaßt ist.

Einstweilen frei.

943–949

XI. Reklame- und Werbekosten

Autor: Dr. Joachim **Becker**, Privatdozent, Berlin

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

1. Begriff und Abgrenzung

950

Werbe- und Reklamekosten, die zur Förderung des Umsatzes bestimmter Produkte oder Dienstleistungen oder allg. zur Absatzförderung aufgewandt werden, sind regelmäßig betrieblich veranlaßt und daher BA (s. auch SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. 1200 „Reklamekosten“; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 330 „Werbung“).

Erfaßt werden alle Aufwendungen für Maßnahmen zur planmäßigen Beeinflussung Dritter, um sie als Abnehmer von Lieferungen oder Leistungen zu gewinnen (s. § 5 Anm. 1746). Dazu gehören insbes. Aufwendungen für Anzeigen in Zeitungen und Zeitschriften, Fernseh-, Rundfunk- und Kinospots, Werbebriefe- und Postwurfsendungen, Plakatwerbung und Werbeveranstaltungen (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. 1200 „Reklamekosten“).

Abgrenzung zum Sponsoring: s. Anm. 967 aE mwN.

Einstweilen frei.

951

2. Beispiele aus der Rechtsprechung

952

Die Rechtsprechung bejaht Betriebsausgaben in folgenden Fällen:

► *Brunnenerichtung auf öffentlichem Platz:* BA, sofern eine Inschrift oder Tafel auf den Sponsor hinweist und dadurch Ruf und Ansehen des Unternehmens gefördert wird (BFH v. 30.4.1987 – V R 154/78, BStBl. II, 688 betr. Weingroßhandlung als Errichter; FG Köln v. 18.3.1987, rkr., nv., betr. Versicherungsgesellschaft als Errichter; aA aber BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237 betr. die Errichtung einer Plastik auf einem öffentlichen Platz, s. dazu unten).

► *Rallyeteam* als Werbeträger für eine Versicherungsagentur, sofern Werbeflächen am Motorrad zur Verfügung gestellt wurden und sich das Team zu werbewirksamem Auftreten bei Veranstaltungen verpflichtet hat (Hess. FG v. 23.11.1998, EFG 1999, 496, nrkr.).

► *Rennpreis:* Zahlungen an einen Rennverein zur werbewirksamen Verwendung als Rennpreis (BFH v. 29.6.1987 VI 38/86, nv.; allg. zur Abgrenzung von Spenden, deren SA-Abzug nach § 10b nur begrenzt abziehbar sind, zu Werbeaufwendungen in Form von Kosten für Sponsoringmaßnahmen s. Anm. 974).

► *Rennwagen:* Aufwendungen für Werbeaufschriften mit Firmenbezeichnung auf einem selbst genutzten Rennwagen sowie für die Ausstellung des Rennwagens sind BA, nicht aber die Kosten für den Unterhalt und den Betrieb des Rennwagens (BFH v. 29.9.1981 – VIII R 44/77, nv.).

► *Werbeartikel,* die als Zugaben iSd. Zugabenverordnung angesehen werden konnten, sind BA und keine Geschenke iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (BFH v. 28.11.1986 – III B 54/85, BStBl. II 1987, 296 [297]; v. 4.2.1987 – I R 132/83, BFH/NV 1988, 352; allg. zur Abgrenzung von Geschenken iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 zu Sponsoringaufwendungen s. Anm. 976 f.).

Die Rechtsprechung verneint Betriebsausgaben in folgenden Fällen:

► *Plastik auf öffentlichem Platz:* Aufwendungen sind selbst dann keine BA, wenn eine Tafel auf den Errichter hinweist, weil die Plastik nicht nur Kunden, sondern der Öffentlichkeit zugänglich ist (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990,

237; uE im Widerspruch zu BFH v. 30.4.1987 – V R 154/78, BStBl. II, 688 betr. Errichtung eines Brunnens auf einem öffentlichen Platz, s. dazu oben).

► *Kunstaussstellungen* im Treppenhaus und in den Fluren eines Architektur- und Ingenieurbüros, weil keine Förderung der beruflichen Tätigkeit feststellbar ist (FG Bremen v. 16.10.1987, EFG 1988, 107, rkr.).

► *Reitstall*: Verluste aus dem Betrieb eines Rennstalls oder eines Gestüts eines Gesellschafters sind trotz der Werbewirkung für Getränke der Gesellschaft keine (Sonder-)BA (FG Hamburg v. 13.12.1991, EFG 1992, 657, rkr.).

953 Einstweilen frei.

954 3. Rechtsfolgen

Sind Werbe- oder Reklameaufwendungen betrieblich veranlaßt, stellen sie idR sofort abziehbare BA dar (s. auch BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 740 „Werbung“). Nach der auch stl. maßgebenden Regelung des § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB können Werbe- und Reklamekosten nicht als Bestandteile der HK des WG behandelt werden, weil sie zu den Vertriebskosten gehören (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. 1200 „Reklamekosten“; s. auch § 5 Anm. 1746).

Grundsätzlich keine Aktivierung: Auch aktivierungspflichtige immaterielle WG werden nicht geschaffen, da nach § 5 Abs. 2 nur von Dritten entgeltlich erworbene immaterielle WG aktivierungspflichtig sind. Nicht aktivierungspflichtig sind auch größere Aufwendungen (Reklame- oder Werbefeldzug), deren Wirkung in zukünftige Wj. hineinreicht (s. näher § 5 Anm. 1746). Eine Bilanzierung als aktiver RAP scheidet idR ebenfalls aus, weil keine Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag vorliegen (s. dazu auch § 5 Anm. 2000 „Werbeaufwand“).

Ausnahmen gelten nur dann, wenn die Aufwendungen zur Anschaffung von Anlagevermögen führen, das dem Betrieb auch nach dem Bilanzstichtag zu Werbezwecken dient (zB der Außenwerbung dienende Schilder, Tafeln oder Beleuchtungsanlagen; s. § 5 Anm. 1746). Zur Frage der Aktivierungspflicht für zum Verbrauch bestimmte Werbemittel als Umlaufvermögen, zu Werbefilmen und Werbebeschriftungen s. ausführlich § 5 Anm. 1746.

955–959 Einstweilen frei.

XII. Reisekosten

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**,
Vors. Richter am FG, Cottbus

1. Überblick

960

Der Reisekostenbegriff ist gesetzlich nicht definiert. Er wird allerdings in § 3 Nr. 16 ausdrücklich erwähnt. Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 enthält zudem eine reisekostenrechtliche Bestimmung. Darüber hinaus findet sich im EStG eine zusammenhängende Darstellung des stl. Reisekostenrechts nicht. Das stl. Reisekostenrecht ist deshalb ein stark durch die FinVerw. geprägtes Rechtsgebiet. Es hat insbesondere in den auf den ArbNBereich ausgerichteten LStR eine detaillierte Ausgestaltung erfahren (s. zu den Grundlagen des stl. Reisekostenrechts im einzelnen § 9 Anm. 285 ff.). Nach R 23 Abs. 2 EStR sind die entsprechenden Regelungen der LStR im BABereich aber entsprechend anzuwenden (§ 4 Anm. 1361). Es gilt daher ein einheitlicher Reisekostenbegriff (s. zum Reisekostenbegriff § 9 Anm. 287).

Gem. LStR 37 Abs. 1 Satz 1 sind Reisekosten Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen sowie Übernachtungs- und Reisenebenkosten, wenn diese so gut wie ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit des ArbN außerhalb seiner Wohnung und einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte veranlaßt sind. Reisekosten sind demnach die bei Durchführung einer Auswärtstätigkeit anfallenden Aufwendungen. Im Hinblick auf die Rechtsfolgen werden verschiedene Arten von Auswärtstätigkeiten unterschieden, und zwar Dienstreisen, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit (LStR 37 Abs. 1 Satz 6). Dem Begriff der Dienstreise entspricht im Bereich der Gewinneinkünfte der der Geschäftsreise. Fahrtätigkeit und Einsatzwechseltätigkeit haben im Bereich der Gewinneinkünfte nur eine geringe Bedeutung (s. dazu § 4 Anm. 1374).

Vorsteuerabzug für Reisekosten: Vorsteuerbeträge, die auf Reisekosten des Unternehmers und seines Personals entfallen, sind, soweit es sich um Verpflegungskosten, Übernachtungskosten oder um Fahrtkosten für Fahrzeuge des Personals handelt, seit 1. 4. 1999 gem. § 15 Abs. 1 a Nr. 2 UStG 1999 nicht mehr abziehbar; §§ 36–39 UStDV sind aufgehoben worden (s. Art. 11 b, Art. 8 Nr. 1, Art. 18 Abs. 2 StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl. I, 402; BStBl. I, 304; s. dazu SCHMID, DStR 2000, 678; SCHILLING/SPRICK/BLANKE, BB 2000, 488; KÜFFNER, DB 2000, 1047). Nach Auffassung des BFH verstößt jedoch ein vollständiges Vorsteuerabzugsverbot für Reisekosten, soweit es sich um belegmäßig nachgewiesene Übernachtungskosten handelt, gegen Europarecht (BFH v. 23. 11. 2000 V R 49/00, BStBl. II 2001, 266; s. dazu SCHILLING/VÉRTES/BLANKE, DStR 2001, 1053). Zum Anwendungserlaß, der bis zu einer gesetzlichen Neuregelung gilt, s. BMF v. 28. 3. 2001, UR 2001, 226. Bis zum 31. 3. 1999 konnte der Unternehmer die USt., die ihm oder seinen ArbN bei Geschäfts- bzw. Dienstreisen in Rechnung gestellt wurde, als Vorsteuer geltend machen.

2. Geschäftsreise

a) Begriff

961

Der Begriff findet im Gesetz keine Verwendung. Allerdings definiert Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 für den Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung den Begriff der Auswärtstätigkeit (§ 9 Anm. 288; § 4 Anm. 1367 ff.). Eine solche

Auswärtstätigkeit ist typischerweise bei einer Geschäftsreise anzunehmen. Eine Geschäftsreise ist danach gegeben, wenn ein Stpfl. vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig wird (zur Definition der Dienstreise s. LStR 37 Abs. 3).

962 b) Tatbestandsvoraussetzungen

Durch die Definition der Auswärtstätigkeit und damit der Geschäftsreise in Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 hat sich die bis VZ 1995 vorgenommene Unterscheidung zwischen Geschäftsreise und Geschäftsgang erübrigt (Anm. 1367; § 9 Anm. 287). Eine Mindestentfernung des Zielorts von der Wohnung oder der Beschäftigungsstätte ist ab VZ 1996 nicht mehr erforderlich (zur früheren Rechtslage s. § 9 Anm. 291).

Wohnung ist jeder Wohnraum, der einem Stpfl. – meist für längere Zeit – als ständige Unterbringung außerhalb der Arbeitszeit dient (§ 9 Anm. 452). Zum Wohnungsbegriff s. § 1 Anm. 63.

Mittelpunkt der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit: Der Begriff bedeutet regelmäßige Betriebs- bzw. Beschäftigungsstätte und ist das Gegenstück zur regelmäßigen Arbeitsstätte bei einer Dienstreise (§ 9 Anm. 288). Das ist der Ort, an dem oder von dem aus die betrieblichen Leistungen schwerpunktmäßig oder vorwiegend erbracht werden. Der Begriff der Betriebsstätte ist nicht deckungsgleich mit dem Betriebsstättenbegriff des § 12 AO (BFH v. 13. 9. 2000 X R 174/96, BFH/NV 2001, 715). Im übrigen ist nicht jede Betriebsstätte iSd. § 12 AO als Tätigkeitsmittelpunkt anzunehmen.

► *Mehrere Beschäftigungsstätten:* Fahrten eines Stpfl. von einer zu seiner zweiten beruflichen Niederlassung sind grundsätzlich keine Geschäftsreisen (BFH v. 25. 11. 1999 IV R 44/99, BFH/NV 2000, 699; s. auch Anm. 1367).

► *Wohnung als Beschäftigungsstätte:* UE kann auch die Wohnung ortsgebundener Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit sein, wenn der Stpfl. dort zB ein eigenes Büro unterhält (Handelsvertreter; Versicherungsvertreter; aA BFH v. 19. 8. 1998 XI R 90/96, BFH/NV 1999, 41 m. Anm. v. BORNHAUPT DStZ 1999, 99 zur Wohnung als Betriebsstätte bei einem Bezirkschornsteinfeger).

► *Ausgangspunkt einer Geschäftsreise* kann, wie sich bereits aus der Definition der Auswärtstätigkeit ergibt, neben der regelmäßigen Betriebsstätte auch die Wohnung des Stpfl. sein.

Eine Auswärtstätigkeit ist vorübergehend, wenn der Stpfl. an die Betriebsstätte zurückkehren und dort seine betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit fortsetzen wird. Das ist nicht der Fall, wenn der nur vorübergehend aufgesuchte Tätigkeitsort seinerseits zur alleinigen oder weiteren regelmäßigen Betriebsstätte wird. Wegen weiterer Einzelheiten s. Anm. 1367 und § 9 Anm. 291.

Längerfristige vorübergehende Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte: Bei einer längerfristig ausgerichteten vorübergehenden Auswärtstätigkeit an derselben Beschäftigungsstätte ist nur für die ersten drei Monate eine Geschäftsreise anzuerkennen, auch wenn die vorübergehend bleibende Auswärtstätigkeit länger dauert (R 23 Abs. 2 EStR iVm. LStR 37 Abs. 3; wegen der Einzelheiten der Dreimonatsgrenze s. Anm. 1367 und § 9 Anm. 291).

Betrieblich tätig: Der Stpfl. muß außerhalb seines Tätigkeitsmittelpunkts betrieblich tätig werden. Die Auswärtstätigkeit muß also überwiegend betrieblich bzw. beruflich veranlaßt sein. Maßgeblich ist insoweit der Zweck der Reise, die dabei als Einheit zu sehen ist (zur Informationsreise s. BFH v. 16. 10. 1986 IV R

138/83, BStBl. II 1987, 208). Erledigt der Stpfl. im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit in einem mehr als geringfügigen Umfang auch private Angelegenheiten, so scheidet ein BA-Abzug aus, sofern eine Trennung nicht wenigstens im Schätzungsweg leicht und einwandfrei möglich ist (zu WK s. LStR 37 Abs. 1 Sätze 3 und 4; s. auch Anm. 1367 und § 9 Anm. 288).

Abgrenzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte: s. § 9 Anm. 291 und LStH 38, 42.

c) Art und Umfang der abziehbaren Aufwendungen

963

Überblick: Sämtliche Aufwendungen, die durch eine Geschäftsreise verursacht sind, sind abziehbare Reisekosten. Dazu zählen Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen sowie Übernachtungs- und Reisenebenkosten (R 23 Abs. 2 EStR iVm. LStR 37 Abs. 1 Satz 1). Zur Begründung ihrer Abziehbarkeit sind Reisekosten grundsätzlich vom Stpfl. nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (s. dazu § 9 Anm. 296).

Fahrtkosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Stpfl. durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels im Zusammenhang mit einer betrieblich veranlaßten Auswärtstätigkeit entstehen. Fahrtkosten können ua berücksichtigt werden für (s. R 23 Abs. 2 EStR iVm LStH 38)

- Fahrten zwischen Wohnung oder regelmäßiger Betriebsstätte und auswärtiger Tätigkeitsstätte oder Unterkunft einschließlich sämtlicher Zwischenheimfahrten (BFH v. 15. 11. 1991 VI R 144/89, BStBl. II 1992, 266; v. 24. 4. 1992 VI R 105/89, BStBl. II, 664, jeweils zu Dienstreisen);
- Fahrten zwischen mehreren auswärtigen Tätigkeitsstätten;
- Fahrten zwischen einer Unterkunft am Ort der auswärtigen Tätigkeitsstätte oder in ihrem Einzugsbereich und auswärtiger Tätigkeitsstätte (BFH v. 17. 12. 1976 VI R 145/74, BStBl. II 1977, 294 zu Dienstreise).
- ▶ *Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel* (Bahn, Bus, Schiff, Taxi) ist der entrichtete Fahrpreis einschließlich etwaiger Zuschläge anzusetzen (LStR 38 Abs. 1 Satz 2). Die Wahl des Verkehrsmittels steht dem Stpfl. frei (BFH v. 12. 1. 1990 VI R 29/86, BStBl. II, 423).
- ▶ *Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Fahrzeugs* finden bei Geschäftsreisen die abzugsbegrenzenden Regeln des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 wegen ihres Ausnahmecharakters keine Anwendung. Die Fahrtkosten können wie bei Dienstreisen tatsächlich oder pauschal ermittelt werden (s. dazu im einzelnen § 9 Anm. 297; zu den ab 1. 1. 2001 geltenden Kilometerpauschalen s. BMF v. 11. 1. 2001, FR 2001, 218; zu den ab 1. 1. 2002 geltenden Pauschalen s. BMF v. 20. 8. 2001, FR 2001, 973). Nach R 23 Abs. 2 Satz 2 EStR ist der Ansatz pauschaler Kilometersätze nur für private, dh. nicht im BV stehende Beförderungsmittel zulässig (glA FG Ba.-Württ. V. 18. 12. 1996, EFG 1997, 397, rkr.). Ein privates Beförderungsmittel idS kann auch ein zur Nutzung überlassenes sein.

Mehraufwendungen für die Verpflegung: Rechtsgrundlage für den Abzug von Mehraufwendungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit ist ab VZ 1996 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5. Verpflegungsmehraufwendungen sind daher auch bei Geschäfts- bzw. Dienstreisen nur unter den Voraussetzungen dieser Vorschrift anzusetzen. Wegen der Einzelheiten s. deshalb Erl. zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Anm. 1360 ff., 1366 ff., 1387; zu den ab 1. 1. 2001 geltenden Pauschbeträgen für Verpflegungsmehraufwendungen s. BMF v. 21. 2. 2000, BStBl. I, 1574; s. auch § 9 Anm. 298 zu Dienstreisen).

Übernachungskosten: Eine gesetzliche Regelung für den Abzug von Übernachtungskosten findet sich nicht (zum Begriff s. § 9 Anm. 299). Der Abzug ist lediglich verwaltungsseitig in R 23 Abs. 2 EStR iVm. LStR 40 geregelt.

Danach ist bei Übernachtung im Inland grundsätzlich ein Einzelnachweis erforderlich. Allerdings ist eine Schätzung zulässig, wenn die Übernachtung dem Grunde nach feststeht. Bei einem nachgewiesenen Gesamtbetrag für Übernachtung und Frühstück ist der Frühstücksanteil auszugrenzen (s. dazu OFD Erfurt v. 5. 3. 2001, DStR 2001, 621). Wegen der Einzelheiten s. LStR 40 und § 9 Anm. 299.

Bei Übernachtung im Ausland ist wahlweise Einzelnachweis oder Inanspruchnahme von Pauschbeträgen in Anlehnung an das Auslandstagegeld nach dem Bundesreisekostengesetz zulässig (LStR 40 Abs. 2 Satz 3; s. im einzelnen § 9 Anm. 299). Zu den ab 1. 1. 2001 geltenden Beträgen s. BMF v. 21. 2. 2000, BStBl. I, 1574.

Sonstige Reisekosten können nur in tatsächlicher Höhe als BA abgezogen werden. Zu den Reisenebenkosten zählen insbesondere Kosten der Gepäckbeförderung und -aufbewahrung, Telefon- und Portokosten, Fahrtkosten am Zielort und Parkplatzkosten (s. dazu im einzelnen § 9 Anm. 300). Abziehbar ist auch der Verlust von WG des BV. Entsprechendes gilt für Gegenstände des PV, sofern diese zur Durchführung der Geschäftsreise eingesetzt und erforderlich sind (zB PKW). Zum Verlust einer Geldbörse und von Reiseausrüstungsgegenständen s. § 9 Anm. 300.

964 3. Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit

Begriff und Bedeutung: Die Auswärtigkeiten Einsatzwechsel- und Fahrtätigkeit sind fast ausschließlich im ArbNBereich von Bedeutung (s. dazu LStR 37 Abs. 4, 5; § 9 Anm. 292, 293). Im betrieblichen Bereich kann in entsprechender Weise eine Einsatzwechsel- oder Fahrtätigkeit idR nur angenommen werden, wenn der Stpfl. über keine sonstige feste Betriebsstätte (Tätigkeitsstätte) verfügt oder sich diese in seiner Wohnung befindet. Dies trifft etwa auf Markthändler, Reisegewerbetreibende und Seelotsen (Einsatzwechseltätigkeiten; s. dazu Anm. 1374) bzw. selbständige Taxi- oder Berufskraftfahrer (Fahrtätigkeiten) zu. Als abzichbare Reisekosten kommen bei einer Einsatzwechsel- bzw. Fahrtätigkeit Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen in Betracht. Bei einer Fahrtätigkeit können auch Übernachtungskosten entsprechend den Geschäftsreisegrundsätzen berücksichtigt werden (§ 9 Anm. 299).

Fahrtkosten: Der Abzug der dem Stpfl. durch die Fahrtätigkeit entstehenden Kosten richtet sich nach Geschäftsreisegrundsätzen. Entsprechendes ist für Fahrten zwischen mehreren Einsatzstellen anzunehmen. Besonderheiten gelten für Fahrten zwischen Wohnung und Standort des Fahrzeugs bzw. Einsatzstelle; s. insoweit § 9 Anm. 297.

Mehraufwendungen für die Verpflegung: Die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen kann auch in Anspruch nehmen, wer typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 iVm. Satz 2). Wegen der Einzelheiten s. Anm. 1374.

965, 966 Einstweilen frei.

XIII. Sponsoringaufwendungen

Autor: Dr. Joachim **Becker**, Privatdozent, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

Schrifttum: BOOCHS/GANTEFÜHRER, Mäzenatentum und Sponsoring aus der Sicht des Steuerrechts, DB 1989, 2095; BREUNINGER/RÜCKERT, Gegenstand und Besteuerung des Sozio-Sponsoring, DB 1993, 503; BÜRGER, Sponsoring (Social-Sponsoring) – Ein neues Finanzierungsinstrument auch für steuerbegünstigte Dienstleistungsunternehmen im sozialen Bereich, BB 1993, 1850; BREUNINGER/PRINZ, Neues zum Sozio-Sponsoring aus steuerlicher Sicht, DStR 1994, 1401; STOBBE, Spende oder Sponsoring – Merkmale für die steuerliche Einordnung, DStZ 1994, 583; ANSORGE, Die steuerliche Behandlung des Sozio-Sponsoring im gemeinnützigen Verein, BB 1995, 2505; BRUHN/MEHLINGER, Rechtliche Gestaltung des Sponsoring – Vertragsrecht – Steuerrecht – Medienrecht – Wettbewerbsrecht, Bd. I: Allgemeiner Teil, 2. Aufl., München 1995; HEUER, Kulturfinanzierung durch Sponsoring – steuerliche Konsequenzen beim Sponsor und Gesponserten, DStR 1996, 1789; SPIEGEL, Wohin mit den Sponsoring-Einnahmen? – Anmerkung zum Beschluß des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 30. 5. 1997, DStZ 1997, 1800; BOOCHS, Kultur- und Sportsponsoring, NWB F 3, 10525 (1998); HEUER, Der neue BMF-Erlaß zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsoring: Die steuerlichen Konsequenzen beim Sponsor und Gesponserten, DStR 1998, 18; SCHAUHOFF, Große Aufregung um das Sponsoring, DB 1998, 494; THIEL, Sponsoring im Steuerrecht, DB 1998, 842; WEIAND, Das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 9. 7. 1997 zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsoring, BB 1998, 344; KROME, Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring – Hinweise für die Praxis, DB 1999, 2030; BOOCHS, Sponsoring in der Praxis – Zivilrecht – Steuerrecht – Musterfälle, Neuwied 2000; RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, München 2000; HEY, Hochschulsponsoring – öffentlich-rechtliche und steuerrechtliche Aspekte, WissR 2001, 1; MOHL/TILLMANN, Steuerrechtliche Folgen des Sponsoring im kommunalen Bereich, KStZ 2001, 126; RAUPACH, Zivilrechtliche und steuerliche Fragen des Sponsoring, KÖTZ/RAWERT/SCHMIDT/WALZ, Non Profit Law Yearbook 2001, Köln 2002, 169.

1. Begriff des Sponsoring

967

Unter Sponsoring versteht man die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen, mit der auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden (BMF v. 18. 2. 1998, BStBl. I, 212 – „Sponsoring-Erlaß“ –; BRUHN/MEHLINGER, Rechtliche Gestaltung des Sponsoring, Bd. I, 2. Aufl. 1995, 4; BREUNINGER/RÜCKERT, DB 1993, 503; RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 7; BÜRGER, BB 1993, 1850; BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401; WEIAND, BB 1998, 344 [345 f.]; BOOCHS, NWB F. 3, 10525; DERS., Sponsoring in der Praxis, 2000, 127 ff.; vgl. BOOCHS/GANTEFÜHRER, DB 1989, 2095 [2098]); zT wird der Sponsoringbegriff im Schrifttum enger gefaßt und eine Gegenleistung als Begriffsmerkmal gefordert, s. zur Kritik daran RAUPACH in KÖTZ/RAWERT/SCHMIDT/WALZ, Non Profit Law Yearbook 2001, 169 (170 ff.); s. auch Anm. 974.

Zielsetzung: Der Sponsor versucht, durch das Sponsoring den Bekanntheitsgrad und das Image seines Unternehmens zu steigern, indem die sachliche, finanzielle oder organisatorische Unterstützung von Personen oder Institutionen durch den Sponsor nach außen hin dokumentiert wird. Durch dieses praktizierte gesellschaftliche Engagement soll die Sympathie des Verbrauchers geweckt werden. Diese moderne Form von Marketingmaßnahmen beruht auf der Erkennt-

nis, daß der Entschluß zum Erwerb eines Produkts immer häufiger nicht mehr allein vom Produkt selbst und seinem Preis abhängig gemacht wird, sondern Imagefaktoren dafür immer wichtiger werden (RÜCKERT aaO, 1 ff. mwN; BÜRGER, BB 1993, 1850 [1851]; BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401 [1402]; ANSORGE, BB 1995, 2505 f.; SCHAUHOFF, DB 1998, 494; HEUER, DStR 1998, 18). Daneben kann das Sponsoring aber auch der Kontaktpflege mit den Zielgruppen des Unternehmens sowie der Verbesserung der Motivation der eigenen Mitarbeiter dienen (BREUNINGER/RÜCKERT, DB 1993, 503 [504]; STOBBE, DStZ 1994, 583).

Abgrenzung zur Werbung: Von der klassischen Form der Absatzwerbung oder Reklame für bestimmte Produkte und Dienstleistungen unterscheidet sich das Sponsoring dadurch, daß es nicht mehr unmittelbar auf den Absatz bestimmter Produkte gerichtet ist, sondern der Absatz der Produkte eines Unternehmens mittelbar durch ein positives Unternehmensimage beeinflusst werden soll (RÜCKERT aaO, 15 ff.; BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401 [1402]; WEIAND, BB 1998, 344 [347]). Dennoch gibt es einen Überschneidungsbereich zwischen der klassischen Form der Absatzwerbung und verschiedenen Sponsoringformen, insbes. wenn der Gesponserte sich als Werbeträger zur Verfügung stellt (vgl. BREUNINGER/RÜCKERT, DB 1993, 503 [504]; vgl. auch Anm. 971 sowie zu Werbe- oder Reklamekosten als BA Anm. 950).

2. Arten des Sponsoring

968 a) Sportsponsoring

Das Sportsponsoring ist die älteste und nach dem Aufkommen wichtigste Form des Sponsoring und ist dadurch gekennzeichnet, daß ein Sponsor einem Sportler oder einem Sportverein Geld oder Sachmittel zur Verfügung stellt, wobei unter Ausnutzung der Breitenwirkung des Sports der Sportler, die Sportstätte oder eine konkrete Sportveranstaltung als Werbeträger für bestimmte Produkte oder das Unternehmen benutzt werden kann (RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 9 mwN). Diese Form des Sponsoring, die oft mit Banden- oder Trikotwerbung und mit Ausrüstungs- und Lizenzverträgen verbunden ist, hat die meiste Ähnlichkeit mit den klassischen Formen der Absatzwerbung (s. bereits Anm. 970 aE), was für die strechtliche Einordnung dieser Form des Sponsoring und für die allg. strechtliche Einordnung des Sponsoring von Bedeutung ist.

969 b) Kultursponsoring

Beim Kultursponsoring werden Personen, Gruppen, Organisationen oder Veranstaltungen in künstlerischen Bereichen, insbes. der bildenden und darstellenden Künste, der Ton- und Dichtkunst, der Literatur und der audiovisuellen Medien von Sponsoren gefördert, die dadurch einen Imagezuwachs erreichen wollen (RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 10 mwN). Hier dominieren das Veranstaltungssponsoring und die Werbung mit Stars. Zum Kultursponsoring kann auch das Sendungssponsoring gezählt werden, bei dem sich ein Sponsor an der Finanzierung von Fernseh- oder Hörfunkprogrammen beteiligt, um seinen Namen, sein Warenzeichen, sein Erscheinungsbild, seine Tätigkeit oder seine Leistungen in der Öffentlichkeit im Zusammenhang mit der Sendung zu präsentieren (s. dazu auch RÜCKERT aaO, 6 mwN).

c) Soziosponsoring

970

Das Soziosponsoring zeichnet sich dadurch aus, daß soziale Aufgabenstellungen durch die Unterstützung nichtkommerzieller Gruppen oder Organisationen, insbes. gemeinnütziger Körperschaften gefördert werden, um damit das gesellschaftliche Engagement des Unternehmens zu dokumentieren und so das Image des Unternehmens in der Öffentlichkeit zu verbessern (RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 10 mwN).

d) Umweltsponsoring

971

Das Umweltsponsoring, das auch als eine spezielle Form des Soziosponsorings angesehen werden kann, ist durch die Unterstützung ökologischer Tätigkeiten insbes. beim Arten-, Natur- und Umweltschutz gekennzeichnet. Das Umweltsponsoring kann auch in Form der aktiven Mitarbeit des Sponsors beim Gesponserten oder durch die Überlassung von Rechten des Sponsors erfolgen (RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 10 mwN).

Einstweilen frei.

972

3. Die steuerrechtliche Einordnung des Sponsorings**a) Notwendige Abgrenzungen**

973

Strechtlich stellt sich die grundsätzliche Frage, ob die Aufwendungen für das Sponsoring im Hinblick auf die mit den Sponsoringmaßnahmen verfolgten unternehmerischen Ziele wie die klassischen Formen der Werbung und der Reklame als BA angesehen werden können oder ob sie im Hinblick auf ihre Förderungswirkungen als Spenden eingestuft werden müssen, die als SA in ihrer Höhe nur beschränkt abziehbar sind.

Vorteile der Einordnung als Betriebsausgaben: Neben der für den Stpfl. vorteilhaften unbeschränkten Abziehbarkeit von BA gegenüber dem durch § 10b in der Höhe eingeschränkten SA-Abzug von Spenden ist der Abzug als BA auch vom Verfahren her einfacher als ein SA-Abzug einer Spende (THIEL, DB 1998, 842 [843]; HEUER, DStR 1996, 1789 [1790]). Der BA-Abzug erfordert keinen qualifizierten gemeinnützigen Spendenempfänger; auch natürliche Personen können über den BA-Abzug unmittelbar gefördert werden (THIEL, DB 1998, 842; HEUER, DStR 1996, 1789 [1790]). Bestimmte Formen der Förderung, wie beispielsweise die Nutzungsüberlassung oder die Zurverfügungstellung von Dienstleistungen, sind wegen § 10b Abs. 3 Satz 1 nicht in Form einer Spende möglich (s. dazu § 10b Anm. 200 „Secondment“; WEIAND, BB 1998, 344 [346]), weil der bloße Verzicht auf eine Einnahme nicht als ein Vermögensabfluß angesehen wird, der eine Spende darstellen kann (RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 118). Außerdem liegt die Entscheidungskompetenz über BA in vollem Umfang beim Vorstand oder der Geschäftsführung des Unternehmens, während die Entscheidung über Spenden als eine Frage der Gewinnverwendung in die Kompetenz der Unternehmenseigner fällt und daher nur von diesen getroffen werden kann (BÜRGER, BB 1993, 1850 [1851]; WEIAND, BB 1998, 344 [346]; THIEL, DB 1998, 842 [842]; HEUER, DStR 1996, 1789 [1790]).

Mißbrauchsverhinderung als Abgrenzungskriterium: Da die Ursache für die strechtliche Abgrenzungproblematik zwischen Sponsoringaufwendungen als BA oder als Spenden in der Begrenzung des SA-Abzugs von Spenden zu se-

hen ist, ist bei dieser Abgrenzung insbes. der Mißbrauchsaspekt zu berücksichtigen. Ein Mißbrauch liegt vor, wenn privat veranlaßte Zuwendungen als BA in Form von Sponsoringaufwendungen eingestuft werden, um so über den begrenzten SA-Abzug von Spenden hinwegzukommen. Daher wäre aus strechtlicher Sicht die Abgrenzung wesentlich entschärft, wenn der Abzug von Spenden als SA nicht in der Höhe beschränkt wäre, worüber de lege ferenda nachgedacht werden sollte.

Abzugsbeschränkungen beim Vorliegen von Betriebsausgaben: Aber auch wenn feststeht, daß Sponsoringaufwendungen keine Spenden, sondern BA sind, stellt sich die Frage, ob entsprechende BA als Geschenke iSv. Abs. 5 Nr. 1 anzusehen sind und daher nicht abziehbar sind oder ob entsprechende BA die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren und daher nach Abs. 5 Nr. 7 nur abziehbar sind, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind.

974 b) Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Spenden

Sponsoringaufwendungen können nach § 10 Abs. 1 nur dann Spenden sein, wenn sie weder BA noch WK sind. Folglich ist zunächst zu prüfen, ob es sich bei Sponsoringaufwendungen um BA oder um Privatausgaben handelt, wobei auch das Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen nach § 12 Nr. 1 zu beachten ist.

Sponsoringaufwendungen sind Betriebsausgaben, wenn sie nach der Motivation des Sponsors durch die Erhöhung des Ansehens seines Unternehmens der Sicherung und der Verbesserung des Erwerbsklimas und der Absatzposition dienen und damit günstige Rahmenbedingungen für den Betrieb schaffen sollen. Sie sind in diesem Fall zumindest mittelbar durch den Betrieb veranlaßt.

Vgl. BFH v. 3. 2. 1993 I R 37/91, BStBl. II, 441, der die Erhöhung des Ansehens als wirtschaftlichen Vorteil einstuft, da ein positives Ansehen des Unternehmens bei den Mitarbeitern, bei den Geschäftspartnern und in der Öffentlichkeit es dem Unternehmen erleichtert, seine unternehmerischen Ziele zu erreichen. IE glA RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 31 ff.; BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401 (1403 f.); STOBBE, DStZ 1994, 583 (585). Vgl. auch BMF v. 18. 2. 1998, BStBl. I, 212 – „Sponsoring-Erlaß“ –, wonach Sponsoringaufwendungen dann BA sind, wenn der Sponsor entsprechende wirtschaftliche Vorteile für sein Unternehmen erstrebt oder er für die Produkte seines Unternehmens werben will.

Um einen mißbräuchlichen, weil die Abzugsbeschränkung für Spenden unterlaufenden Abzug der Aufwendungen als BA zu verhindern, ist die betriebliche Veranlassung besonders dann sorgfältig zu prüfen, wenn ein Einzelunternehmer oder eine geringe Zahl von Mitunternehmern tätig wird und die Aufwendungen eine Größe erreichen, die einen möglichen Spendenabzug überschreitet. So kann die betriebliche Veranlassung von Sponsoringaufwendungen zB dann zweifelhaft sein, wenn der Unternehmer einen Sportclub sponsert, in dem er selbst aktiv ist, so daß unter Umständen von einer privaten Veranlassung für die Aufwendungen ausgegangen werden muß (vgl. RÜCKERT aaO, 87).

Sponsoringaufwendungen sind Spenden, wenn der Zuwendende sie nach seiner Motivation um der Sache willen und ohne die Erwartung eines bestimmten eigenen Vorteils gibt (BFH v. 9. 8. 1989 I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; v. 25. 11. 1987 I R 126/85, BFHE 151, 544).

Bedeutung einer Gegenleistung: Da als Spenden Ausgaben verstanden werden, die der Stpfl. freiwillig und unentgeltlich (s. dazu § 10 b Anm. 25 ff.) für bestimmte förderungswürdige Zwecke leistet, wird das entscheidende Abgren-

zungskriterium zwischen Sponsoringaufwendungen als BA oder als Spenden zum Teil auch darin gesehen, ob der Empfänger eine entsprechende Gegenleistung erbringt oder nicht (BRUHN/MEHLINGER, *Rechtliche Gestaltung des Sponsoring*, Bd. 1, 2. Aufl. 1995, 96; WEILAND, BB 1998, 344 [345]; BOOCHS/GANTEFÜHRER, DB 1989, 2095 [2097]; BOOCHS, *Sponsoring in der Praxis*, 2000, 127).

► *Begriff der Gegenleistung*: Als Gegenleistung wird dabei jede aktive oder passive unmittelbare oder mittelbare Absatzwerbung des Gesponsorten für den Sponsor verstanden (RÜCKERT aaO, 64 ff.; s. dazu auch BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401 [1407]). Eine solche liegt zB vor, wenn der Gesponsorte aktiv durch öffentlichkeitswirksames Benutzen einer Ausrüstung oder eines sonstigen Produkts des Sponsors oder durch Verwendung von Schriftzug oder Emblemen des Sponsors für diesen als Werbeträger dient oder passiv die Verwendung seines eigenen Namens oder Bildes in der Werbung des Sponsors duldet (RÜCKERT aaO, 65). Die Gegenleistung kann aber auch in der bloßen Imageförderung des Sponsors liegen und damit nur mittelbar der Absatzwerbung dienen. Dies kann aktiv zB durch Sponsorhinweise, durch Teilnahme an Interviews, Pressekonferenzen oder Autogrammstunden oder passiv zB durch die Gestattung der Einbindung der Sponsorenschaft in die Öffentlichkeitsarbeit des Unternehmens erfolgen (RÜCKERT aaO, 65). Eine Gegenleistung soll dagegen nicht vorliegen, wenn lediglich der Sponsor ohne ein Zutun des Gesponsorten Eigenwerbung betreibt (RÜCKERT aaO, 65).

► *UE hat die Gegenleistung nur Indizwirkung*: Ob die Sponsoringaufwendungen BA sind, bestimmt sich allein nach ihrer betrieblichen Veranlassung. Es ist allein entscheidend, ob der geförderte Zweck selbst dem Unternehmen dient und die Förderung darauf angelegt ist, durch Publizieren einer Förderung imagefördernd zu wirken und damit mittelbar oder unmittelbar absatzsteigernd zu wirken. Dafür ist ein konkretes Zutun des Gesponsorten nicht in allen Fällen notwendig. Folglich können Sponsoringaufwendungen auch dann BA sein, wenn das Sponsoring ohne eine Gegenleistung des Gesponsorten erfolgt (vgl. RÜCKERT aaO, 74; RAUPACH in KÖTZ/RAWERT/SCHMIDT/WALZ, *Non Profit Law Yearbook* 2001, 169 [172 f.]; BREUNINGER/RÜCKERT, DB 1993, 503 [507]; BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401 [1407]). Der Gegenauffassung (vgl. WEILAND, DStR 1996, 1897 [1899], bei der uE kaum eine Abgrenzung des Sponsorings zur Werbung möglich sein dürfte und die auf seiten des Gesponsorten regelmäßig zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen wird, ist nicht zu folgen (dazu auch RAUPACH aaO, 174 f.). Das Bestehen einer entsprechenden Gegenleistung ist vielmehr nur ein Indiz für die betriebliche Veranlassung von Sponsoringaufwendungen (RÜCKERT aaO, 58). Die betriebliche Veranlassung kann sich aber auch allein daraus ergeben, daß das Sponsoring auf imagefördernde Öffentlichkeitswirkungen für den Betrieb angelegt ist (vgl. THIEL, DB 1998, 842 [843]). Nur wenn eine rein altruistische mäzenatische Förderung vorliegt, die bewußt auf eine Gegenleistung und auf ein Publizieren der freigebigen Förderung verzichtet, liegt keine betriebliche Veranlassung vor, so daß ein Abzug der Aufwendungen als BA ausscheidet (vgl. RÜCKERT aaO, 88).

Ausnahmsweise auch Verzicht auf die Öffentlichkeitswirkung möglich: So kann eine Zuwendung auch dann BA sein, wenn weder eine Gegenleistung noch eine Öffentlichkeitswirkung erzielt wird, der geförderte Zweck selbst aber im betrieblichen Interesse liegt. Dies ist zB der Fall, wenn ein gewerbliches Unternehmen Zuwendungen an eine gemeinnützige Forschungsgesellschaft macht, weil es sich aus den Forschungsergebnissen betriebliche Vorteile verspricht (s. § 10 b Anm. 10).

Die Rechtsprechung bejaht Betriebsausgaben in folgenden Fällen:

- ▶ *Brunnenerichtung auf öffentlichem Platz*, sofern eine Inschrift oder Tafel auf den Sponsor hinweist und dadurch Ruf und Ansehen des Unternehmens gefördert werden (BFH v. 30. 4. 1987 V R 154/78, BStBl. II, 688 betr. Weingroßhandlung als Errichter; FG Köln v. 18. 3. 1987 6 K 124/86, nv. rkr. betr. Versicherungsgesellschaft als Errichter).
- ▶ *Rallyeteam* als Werbeträger für eine Versicherungsagentur, sofern Werbeflächen am Motorrad zur Verfügung gestellt werden und sich das Team zu werbewirksamem Auftreten bei Veranstaltungen verpflichtet (Hess. FG v. 23. 11. 1998, EFG 1999, 496, rkr.).

Die Rechtsprechung verneint Betriebsausgaben in den folgenden Fällen:

- ▶ *Plastik auf öffentlichem Platz*, errichtet durch eine Sparkasse, auf die eine angebrachte Tafel hinweist. Aufwendungen sind Spenden, weil die Plastik nicht nur Kunden der Sparkasse, sondern auch der Allgemeinheit zugänglich ist und deshalb bei den Aufwendungen die Spendenmotivation im Vordergrund steht (BFH v. 9. 8. 1989 I R 4/84, BStBl. II 1990, 237). Dem ist allerdings entgegenzuhalten, daß das Sponsoring der Plastik durch den Hinweis auf die Sparkasse als Stifter auf Werbe- und Imagewirkungen für die Sparkasse angelegt ist und daß daher nicht von Spenden, sondern von BA auszugehen ist (RÜCKERT aaO, 106 f.; zweifelnd auch THIEL, DB 1998, 842 [844]).
- ▶ *Kunstaussstellungen* im Treppenhaus und in den Fluren eines Architektur- und Ingenieurbüros, weil die Tätigkeit des Büros mit dem Betrieb einer Kunstgalerie keinerlei objektive Berührungspunkte hat und daher eine Förderung der beruflichen Tätigkeit kaum feststellbar ist (FG Bremen v. 16. 10. 1987, EFG 1988, 107, rkr.). Dem ist jedenfalls mit dieser Begründung nicht zuzustimmen. Allgemein kommt es nicht darauf an, ob zwischen der geschäftlichen Tätigkeit und der Sponsoringmaßnahme Berührungspunkte bestehen. Die Veranstaltung einer Kunstgalerie in Geschäftsräumen kann daher auch für ein Architekten- und Ingenieurbüro imagefördernd und damit betrieblich veranlaßt sein (BOOCHS/GANTFÜHRER, DB 1989, 2095 [2097]; RÜCKERT aaO, 107 f.). Eine andere Beurteilung kommt nur in Betracht, wenn die Beschäftigung mit Kunst und Künstlern und deren Förderung ein persönliches Anliegen der Unternehmer darstellt (vgl. FG Bremen v. 16. 10. 1987, EFG 1988, 107, rkr.).

975 c) Abgrenzung von Sponsoringaufwendungen von Geschenken

Sind Sponsoringaufwendungen betrieblich veranlaßt und stellen somit BA iSv. Abs. 4 dar, kann der BA-Abzug dennoch ausgeschlossen sein, wenn die Sponsoringaufwendungen als Geschenke iSv. Abs. 5 Nr. 1 anzusehen sind. Ob dies der Fall ist, hängt von der Einordnung unter den Begriff des Geschenks ab.

Begriff des Geschenks: Als Geschenke werden unentgeltliche Zuwendungen verstanden, die erkennbar nicht als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Empfängers gedacht sind und nicht in unmittelbarem zeitlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer solchen Leistung stehen (BFH v. 20. 8. 1986 I R 29/85, BStBl. II 1987, 296; ausführlich Anm. 1158 mwN). Soweit sich der Gesponserte gegenüber dem Sponsor zu einer Gegenleistung in Form einer aktiven oder passiven unmittelbaren oder mittelbaren Absatzwerbung für den Sponsor (s. dazu Anm. 974 und BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401 [1406]) verpflichtet, greift das Abzugsverbot des Abs. 5 Nr. 1 jedenfalls nicht ein (RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 58 f.; BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401 [1405 ff.]).

Einschränkende Interpretation: Ob das Abzugsverbot des Abs. 5 Nr. 1 bei Sponsoringaufwendungen eingreift, die ohne eine Gegenleistung des Gesponserten erfolgen, muß nach Sinn und Zweck der Norm beurteilt werden. Durch das Abzugsverbot soll ein Mißbrauch des BA-Abzugs von Geschenken verhindert werden, der zB darin gesehen wird, daß sich befreundete und durch Geschäftsbeziehungen verbundene Personen im Hinblick auf die private Lebensführung gegenseitig mit Geschenken bedenken und durch einen BA-Abzug der Allgemeinheit schaden (s. dazu ausführlicher Anm. 1151). Diese Gefahr besteht aber nur, wenn zwischen dem Schenker und dem Beschenkten persönliche Beziehungen bestehen. Dies wird bei Sponsoringaufwendungen idR nicht der Fall sein, so daß das Abzugsverbot des Abs. 5 Nr. 1 nach Sinn und Zweck nicht eingreift. Insofern sind Sponsoringaufwendungen mit breit gestreuten Werbebeschenken vergleichbar, die ebenfalls nicht unter das Abzugsverbot des Abs. 5 Nr. 1 fallen, weil bei ihnen ebenfalls keine Mißbrauchsgefahr besteht (Anm. 1162). Dogmatisch läßt sich dies mit einer teleologischen Reduktion des Geschenkbegriffs begründen, wenn Zuwendungen die private Lebensführung nicht berühren oder wenn ein Mißbrauch des BA-Abzugs von vornherein ausgeschlossen ist (Anm. 1162; vgl. RÜCKERT aaO, 75 ff. [801]; THIEL, DB 1998, 842 [844]).

d) Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs von Sponsoringaufwendungen nach Abs. 5 Nr. 7 976

Liegen BA vor, die nicht unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 fallen, kann der Teil der BA, der nach der Verkehrsanschauung als unangemessen anzusehen ist, nach Abs. 5 Nr. 7 nicht abziehbar sein, wenn die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen betroffen ist. Unter Lebensführung ist der Privatbereich einer natürlichen Person zu verstehen (Anm. 1621). Da bei Sponsoringmaßnahmen typischerweise keine persönlichen Beziehungen zwischen dem Sponsor und dem Gesponserten bestehen, berühren die Sponsoringaufwendungen regelmäßig die Lebensführung des Stpfl. oder Dritter nicht. Deshalb scheidet bei Sponsoringmaßnahmen regelmäßig die Anwendung des Abzugsverbots nach Abs. 5 Nr. 7 aus (RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 99; BREUNING/PRINZ, DStR 1994, 1401 [1407]). Bestehen dagegen persönliche Beziehungen zwischen dem Sponsor und dem Gesponserten, muß bereits gefragt werden, ob die Sponsormassnahmen nicht überwiegend aus privater Veranlassung erfolgen, so daß schon überhaupt keine BA vorliegen.

e) Besonderheiten bei VIP-Massnahmen 977

Werden dem Sponsor im Zusammenhang mit einem Veranstaltungssponsoring Eintrittskarten oder Teilnahmemöglichkeiten für Veranstaltungen überlassen, die dieser an „very important persons“ (VIP) verteilt, können BA nur dann vorliegen, wenn die Eintrittskarten Kunden oder Geschäftsfreunden, Persönlichkeiten der Branche, der Medien oder des öffentlichen Lebens zugute kommen und der Sponsor sich dadurch einen Vorteil für sein Unternehmen verspricht. Werden dagegen Freunde und Bekannte des Sponsors bedacht, sind die darauf entfallenden Aufwendungen wegen ihrer privaten Veranlassung von vornherein nicht als BA abziehbar (FG Bremen v. 7.3.2000, EFG 2000, 724, rkr.; THIEL, DB 1998, 842 [844]). Soweit BA vorliegen, kommen aber die Abzugsverbote Abs. 5 Nr. 1 und Nr. 2 in Betracht.

978 **4. Steuerliche Auswirkungen der Einordnung als Betriebsausgaben**

Sind Sponsoringaufwendungen als BA einzuordnen, sind sie im Jahr der Zahlung stl. geltend zu machen. Bei Anwendung der Einnahmen-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 ergibt sich dies aus dem auch für diese Gewinnermittlungsart anzuwendenden Abflußprinzip des § 11 Abs. 2. Entsprechendes gilt aber auch bei einer Ermittlung des Gewinns durch Erstellung einer Bilanz nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1. Durch die Sponsoringaufwendungen werden idR weder immaterielle WG erworben, da es an einem selbständig bewertbaren, vom Gesponserten erworbenen WG fehlt, noch ist ein aktiver RAP anzusetzen, weil es an einem eindeutigen Bezug der Wirkungen der Sponsoringaufwendungen auf einen bestimmten Zeitraum nach dem Bilanzstichtag mangelt. Nur wenn durch die Sponsoringaufwendungen die Möglichkeit geschaffen wird, für einen bestimmten Zeitraum nach dem Bilanzstichtag Werbung zu betreiben (s. dazu näher § 5 Anm. 2000 „Werbeaufwand“ oder wenn durch die Sponsoringaufwendungen Werbemittel erworben werden (s. dazu näher § 5 Anm. 1746), kommt eine Aktivierung oder ein aktiver RAP in Betracht.

979 **5. Behandlung des Sponsorings beim Gesponserten**

Die Einordnung der Sponsoringaufwendungen beim Gesponserten ist unabhängig von der Einordnung beim Sponsor (BMF v. 18.2.1998, BStBl. I, 212 – „Sponsoring-Erlaß“ –; RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsorings, 2000, 159; SPIEGEL, DStZ 1997, 1800 f.). Beim Gesponserten hängt die Einordnung der Sponsoringzuwendungen vielmehr davon ab, ob der Gesponserte eine gemeinnützige Körperschaft darstellt oder ob es sich bei dem Gesponserten um eine nichtgemeinnützige Körperschaft oder um eine natürliche Person handelt. Bei einer gemeinnützigen Körperschaft kommt es für die stl. Einordnung der Sponsoringzuwendungen darauf an, ob die Zuwendungen dem ideellen Bereich der Körperschaft (dann stfreie Spende), dem Bereich der Vermögensverwaltung (dann stfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung), einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einem Zweckbetrieb (in diesen beiden Fällen stpfl. Einnahmen) zugeordnet werden können (s. dazu näher RÜCKERT aaO, 161 ff.; RAUPACH in KÖTZ/RAWERT/SCHMIDT/WALZ, Non Profit Law Yearbook 2001, 169 [183 ff.]). Hilfreich kann die Einschaltung von Verwertungsgesellschaften sein, die zu einer klaren Abgrenzung der verschiedenen Bereiche der Körperschaft führen (s. dazu näher RAUPACH aaO, 169 [186 f.]). Bei natürlichen Personen kommt je nach Fallkonstellation eine Einordnung der Sponsoringzuwendungen als bloße Einnahmen aus Vermögensverwaltung oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Tätigkeit, aus nichtselbständiger Tätigkeit, aus Vermietung oder Verpachtung oder als sonstige Einkünfte in Betracht (s. dazu näher RÜCKERT aaO, 205 ff.). Bei nichtgemeinnützigen Körperschaften stellen die Sponsoringzuwendungen BE dar (vgl. RÜCKERT aaO, 220).

XIV. Steuern

Autor: Dr. Joachim **Becker**, Privatdozent, Berlin

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

Schrifttum: FAROUROS, Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen als sofort abziehbare Betriebsausgabe, DStR 2003, 772; DERS., Aktivierung von Grunderwerbsteuer in Verschmelzungsfällen – Anmerkung zum Urteil des BFH v. 17. September 2003, DStZ 2004, 129; JESTÄDT, Säumniszuschläge für GrESt. als Anschaffungskosten oder Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, DStR 1992, 1011.

1. Abgrenzung zwischen Betriebssteuern und privaten Steuern

980

Ob Steuern als BA abziehbar sind, hängt grds. von ihrer betrieblichen Veranlassung ab (BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 330 „Steuern“). Diese besteht, wenn die Besteuerung an eine bestimmte betriebliche Tätigkeit oder an bestimmte Teile des BV oder an die betriebliche Tätigkeit an sich anknüpft. Dementsprechend wird in Hinblick auf die Frage der Abziehbarkeit von Steuern als BA zwischen Betriebssteuern und privaten Steuern unterschieden (so auch SCHMIDT/HEINICKE XXIII. § 4 Rn. 520 „Steuern“, BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 330 „Steuern“ oder SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 1200 „Steuern“). Nur die Steuern, die sich in dieser Art und Weise als Betriebssteuern qualifizieren lassen, sind als BA abziehbar, während private Steuern den Gewinn nicht mindern dürfen. Betriebssteuern können entweder als BA sofort abziehbar sein oder sie können sich über die Bildung von Rückstellungen gewinnmindernd auswirken. Bei einzelnen Betriebssteuern kommt auch in Betracht, sie als AHK betrieblicher WG auszuweisen oder sie in einen RAP einzustellen.

Einstweilen frei

981–982

2. Die Behandlung einzelner Steuern

a) Betriebssteuern

983

Feuerschutzsteuer: Sie ist BA, soweit sie auf betriebliche Versicherungen entfällt (s. dazu Anm. 1024).

Gewerbsteuer: Da die GewSt. unmittelbar an die gewerbliche Tätigkeit anknüpft und nach ihrer Konzeption auf das Objekt Gewerbebetrieb abstellt, ist sie betrieblich veranlaßt (vgl. BFH v. 23.4.1991 – VIII R 61/87, BStBl. II 1991, 752; v. 12.3.1984 – IV R 112/81, BStBl. 1984, 554; v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301 [302]; SCHMIDT/HEINICKE XXIII. § 4 Rn. 520 „Steuern“; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 330 „Steuern“; R 20 Abs. 2 EStR).

Gleichwohl ist nicht zu verkennen, daß die GewSt. in ihrer Wirkung zu einer zusätzlichen Besteuerung des Gewinns aus einer gewerblichen Tätigkeit führen kann und deshalb zT als gleichheitswidrig angesehen wird (s. dazu BECKER, Transfergerechtigkeit und Verfassung, 2001, 135 f. mwN). Seit 1993 versucht der Gesetzgeber, diese Doppelbelastung gewerblicher Einkünfte – zunächst durch § 32c EStG und nunmehr durch § 35 EStG nF – estl. abzumildern oder zu kompensieren. Damit kann die GewSt. jedoch nicht mehr isoliert betrachtet werden und es muß gefragt werden, ob sie sich nicht zu einer Erhebungsform der ESt. entwickelt, die nur gewählt wird, um deren Ertrag entsprechend den finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben direkt den Kommunen zukommen lassen zu können. Spätestens mit einer vollen estrechtl. Anrechnung der GewSt. verliert diese ihre betriebliche Veranlassung.

Grunderwerbsteuer, die für den Erwerb betrieblicher Grundstücke anfällt, ist aufgrund ihrer betrieblichen Veranlassung grds. eine BA. Da sie jedoch zu den AHK zählt,

BFH v. 17.9.2003 – I R 97/02, BFH/NV 2004, 137 (137 f.) mwN; v. 15.10.1997 – I R 22/96, BStBl. II 1998, 168; s. auch BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 (625); v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 (102 ff.),

stellt sie keinen sofort abziehbaren Aufwand dar, sondern ist mit den übrigen AHK des betrieblichen WG zu aktivieren (BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 330 „Steuern“). Dies gilt auch für die bei Umwandlungen anfallende GrESt. (BFH v. 17.9.2003 – I R 97/02, BFH/NV 2004, 137 [138]; v. 15.10.1997 – I R 22/96, BStBl. II 1998, 168). Dem ist zuzustimmen, weil nicht angenommen werden kann, daß die Vorschriften des UmwStG § 6 EStG verdrängen. Dies läßt sich durch die Entstehungsgeschichte der Normen nicht belegen (aA FATOUROS, DStR 2003, 772 ff. und DERS., DStZ 2004, 129 ff.).

Grundsteuer für betriebliche Grundstücke ist betrieblich veranlaßt und damit BA.

Hundesteuer für einen zur Sicherung des Betriebsgeländes eingesetzten Wachhund ist BA.

Kraftfahrzeugsteuer, die für betriebliche Fahrzeuge anfällt, ist BA.

Lohnsteuer, die der ArbG für seine ArbN abführt, ist betrieblich veranlaßt und damit BA.

Umsatzsteuer, die auf Waren und Dienstleistungen entfällt, die der betrieblichen Tätigkeit dienen, ist grds. BA (vgl. BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301 [302 ff.]). Dies gilt auch für die Gewinnermittlung nach Abs. 3. Die USt. stellt keinen durchlaufenden Posten dar, weil der Unternehmer sie im eigenen Namen und für eigene Rechnung vereinnahmt (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441; FG Hamb. v. 17.11.1989, EFG 1990, 624, rkr.; s. auch Anm. 615 „Umsatzsteuer“). Keine BA ist die USt., die auf entnommene Waren und Dienstleistungen entfällt (SCHMIDT/HEINICKE XXIII. § 4 Rn. 520 „Steuern“; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 330 „Steuern“; s. auch § 12 Nr. 3).

► *Umsatzsteuer als AK oder HK*: Die USt. kann nach den allg. Grundsätzen auch zu den AHK eines angeschafften WG gehören und dementsprechend zu aktivieren sein. Allerdings ist nach § 9b Abs. 1 die auf dieses WG entfallende abziehbare Vorsteuer nicht zu aktivieren (s. § 9b Anm. 1 ff., 24 ff.). Hinsichtlich der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG ist die Regelung des § 9b Abs. 2 EStG zu beachten (s. § 9b Anm. 1 ff., 47 ff.).

► *Umsatzsteuer als RAP*: Soweit die als Aufwand berücksichtigte USt. auf am Abschlußstichtag auszuweisende Anzahlungen entfällt, ist diese nach § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 als aktiver RAP anzusetzen (s. dazu § 5 Anm. 1992 ff.).

Versicherungssteuer: Sie ist BA, soweit sie auf betriebliche Versicherungen entfällt (s. dazu Anm. 1024).

Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf betriebliche WG entfallen, stellen grds. sofort abziehbare BA dar. Sie können jedoch nach den allg. Grundsätzen auch AHK des abgabenbelasteten WG darstellen und dementsprechend zu aktivieren sein (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 717). So ist die Branntweinsteuer des Spirituosenherstellers Bestandteil der AK des erworbenen Branntweins und damit der HK des Endprodukts, während die Biersteuer einer Brauerei nicht zu den HK des Bieres zählt, weil der Herstellungsprozeß bei Eintritt des Steuer tatbestands bereits abgeschlossen ist (s. § 5 Anm. 1983 und BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 717, jeweils mwN, auch zur insofern vergleichbaren Tabak- und Mineralölsteuer). Soweit als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf am Abschlußstichtag auszuweisende WG des Vorratsvermögens entfallen, sind

diese nach § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 als aktive RAP anzusetzen (s. dazu insgesamt § 5 Anm. 1970 ff.)

b) Private Steuern

984

Einkommensteuer: Die ESt. zählt zu den privaten Steuern, die mangels betrieblicher Veranlassung auch dann nicht als BA abziehbar sind, wenn sie für betriebliche Gewinne erhoben werden.

BFH v. 22.1.1992 – X R 155/90, BFH/NV 1992, 458; s. auch BFH v. 21.2.1991 – IV R 46/86, BStBl. II 1991, 514 (515) und v. 24.5.1984 – IV R 221/83, BStBl. II 1984, 706 (708); SCHMIDT/HEINICKE XXIII. § 4 Rn. 520 „Steuern“; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 330 „Steuern“.

Dies ergibt sich auch aus der ausdrücklichen Regelung in § 12 Nr. 3, die insofern aber nur eine klarstellende Bedeutung hat (näher dazu § 12 Anm. 96). Die Erhebungsform der ESt. ist ohne Bedeutung. Folglich ist auch die KapErtrSt. keine BA. Gleiches gilt für den Solidaritätszuschlag (vgl. auch § 12 Anm. 100) und die KiSt. (s. § 12 Anm. 100).

Erbschaft- und Schenkungsteuer: Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist keine BA, und zwar selbst dann nicht, wenn sie aus der Übertragung eines Betriebs resultiert.

Vgl. BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27; vgl. auch BFH v. 7.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350 (352 ff.) mit Verweis auf § 35 EStG aF, der voraussetze, daß Erbschaftsteuer eine private Steuer sei.

Der BFH begründet dies damit, daß die Erbschaft- und Schenkungsteuer wesentlich von den persönlichen Verhältnissen des Stpfl. abhängt (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27 [28]). So stelle auch der Erwerb eines Betriebs im Wege des Erbfalls einen privaten, außerbetrieblichen Vorgang dar (s. Anm. 880 mwN).

Kirchensteuer: s. unter ESt.

Körperschaftsteuer: IE ist auch die KSt. bei der Körperschaft nicht als BA abziehbar. Nach Auffassung der Rspr. handelt es sich bei der KSt. zwar um eine BA, die aber wegen der Regelung in § 10 Nr. 2 KStG nicht abgezogen werden darf (BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; krit. dazu BECKER, Transfereingerechtigkeit und Verfassung, 2001, 135 f., der eine Vergleichbarkeit zu ESt. bejaht).

Solidaritätszuschlag: s. unter ESt.

Umsatzsteuer bei Entnahme und Eigenverbrauch s. Anm. 983.

Einstweilen frei.

985

3. Die Behandlung steuerlicher Nebenleistungen

986

Für die stl. Nebenleistungen iSv. § 3 Abs. 4 AO gilt der Grundsatz, daß sie so behandelt werden wie die Steuer, auf die sie entfallen.

SCHMIDT/HEINICKE XXIII. § 4 Rn. 520 „Steuern“; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 330 „Steuern“; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 1200 „steuerliche Nebenleistungen“; § 12 Anm. 102 mwN; vgl. auch § 12 Nr. 3.

Zu beachten ist allerdings die Sonderregelung in Abs. 5 Nr. 8a, nach der BA in Form von Zinsen auf hinterzogene Steuern gem. § 235 AO den Gewinn nicht mindern dürfen (s. dazu Anm. 1750 ff.). Diese Regelung gilt auch für die KSt. und geht § 10 Nr. 2 KStG vor (BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477).

Betriebsausgaben sind Säumniszuschläge zur GrESt., die allerdings als AK des erworbenen Betriebsgrundstücks zu aktivieren sind (BFH v. 14.1.1992 – IX R 226/87, BStBl. II 1992, 464; aA JESTÄDT, DStR 1992, 1011 mit der zu weit gehenden Differenzierung, daß der in den Säumniszuschlägen enthaltene Zinsanteil als sofort abziehbare BA zu behandeln sei).

Keine Betriebsausgaben sind Stundungs- und Aussetzungszinsen zur ESt. (BFH v. 26.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342; v. 22.1.1992 – X R 155/90, BFH/NV 1992, 458; aA betr. Stundungszinsen zur KSt. BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; zweifelnd SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 1200 „steuerliche Nebenleistungen“, s. dazu auch BFH v. 26.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342).

987–989 Einstweilen frei.

XV. Umzugskosten

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**,
Vors. Richter am FG, Cottbus

1. Voraussetzungen für den Betriebsausgabenabzug

990

Das Bewohnen einer Wohnung am Lebensmittelpunkt des Stpfl. und seiner Familie ist dem privaten Lebensbereich zuzurechnen. Daher sind Aufwendungen für einen Umzug in eine solche Wohnung grundsätzlich stlich nicht abzietzbare Kosten der allgemeinen Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2). Etwas anderes gilt nur, wenn der Umzug beruflich veranlaßt ist. Das ist nach der Rspr. des BFH der Fall, wenn die berufliche Tätigkeit des Stpfl. den entscheidenden Grund für den Umzug darstellt und demgegenüber Umstände der allgemeinen Lebensführung nur eine ganz untergeordnete Rolle spielen (BFH v. 22. 11. 1991 VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494). Dementsprechend wird eine überwiegend berufliche Veranlassung insbesondere angenommen, wenn die Verlegung des Lebensmittelpunkts durch einen Arbeitsplatzwechsel veranlaßt ist oder zu einer wesentlichen Erleichterung für den Stpfl. führt. Diese Grundsätze und die Abgrenzungsüberlegungen im einzelnen gelten für die Berücksichtigung von Umzugskosten als BA in entsprechender Weise (BFH v. 1. 12. 1993 I R 61/93, BStBl. II 1994, 323; v. 28. 4. 1988 IV R 42/86, BStBl. II, 777; § 9 Anm. 310).

Unproblematisch sind die durch die Verlegung betrieblich genutzter Räume entstehenden Umzugskosten. Diese sind grundsätzlich BA.

Soweit ein Stpfl. die StBefreiung nach § 3 Nr. 13 in Anspruch nimmt, ist ein Abzug der Umzugskosten ausgeschlossen (§ 3 c; § 3 Nr. 13 Anm. 4, 5, 22).

2. Fallgruppen abziehbarer Umzugskosten

991

Wie im WKBereich lassen sich auch im betrieblichen Bereich die abzietzbaren Umzugskosten in Fallgruppen zusammenfassen (s. zu den WK § 9 Anm. 312). Allerdings ist der Anwendungsbereich hier deutlich geringer, weil ein Arbeitsplatzwechsel auf Veranlassung des ArbG (zB Versetzung) ausscheidet.

Wohnungswechsel wegen Berufs- oder Stellungswechsel, Betriebsverlegung oder sonstiger Änderungen im betrieblichen Bereich: Der Wechsel in der Einkunftsart steht der Anerkennung von Umzugskosten als BA nicht entgegen. Es kommt auch nicht darauf an, ob sich die Lebensstellung des Stpfl. durch den Berufswechsel wesentlich verändert (BFH v. 18. 10. 1974 VI R 72/72, BStBl. II 1975, 327; v. 1. 3. 1972 IV R 166/69, BStBl. II, 458 mit Hinweis auf die ältere zT gegenteilige Rspr.). Die Berücksichtigung von Umzugskosten als BA scheidet in diesen Fällen nicht daran, daß der Umzug in ein zu Eigentum erworbenes Objekt erfolgt (BFH v. 28. 4. 1988 IV R 42/86, BStBl. II, 777; s. auch § 9 Anm. 312).

Macht der Gesellschafter einer Personengesellschaft seine Wohnung zugunsten des Betriebs der Gesellschaft auf deren Kosten frei, sind die Umzugskosten BA der Gesellschaft (BFH v. 17. 1. 1974 IV R 100/70, BStBl. II, 449).

Wohnungswechsel ohne Berufs- oder Stellungswechsel: Eine berufliche Veranlassung ist unabhängig von einem Berufs- oder Stellungswechsel anzunehmen, wenn der Wohnungswechsel zu einer wesentlichen Erleichterung für den Stpfl. führt (BFH v. 10. 9. 1982 VI R 95/81, BStBl. II 1983, 16). So sind die Umzugskosten eines frei praktizierenden Arztes, der seine Wohnung von 14 km bis auf 100 m an seine in einem Krankenhaus gelegene Praxis heranverlegt, be-

trieblich veranlaßt, weil so die Betreuung von stationär aufgenommenen Patienten erleichtert wird (BFH v. 28. 4. 1988 IV R 42/86 aaO).

Fahrtzeitersparnis: Als eine wesentliche Erleichterung bzw. Verbesserung der Arbeitsbedingungen gilt grundsätzlich der Umstand, daß der Umzug zu einer Fahrtzeitersparnis von täglich mindestens 1 Stunde führt (BFH v. 1. 12. 1993 I R 61/93, BStBl. II 1994, 323; v. 16. 10. 1992 VI R 132/88, BStBl. II 1993, 610; v. 22. 11. 1991 VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494). Auch in diesem Fall steht der Umzug in ein zuvor erworbenes Eigenheim der nahezu ausschließlich beruflichen Veranlassung des Umzugs nicht entgegen (BFH v. 22. 11. 1991 VI R 77/89 aaO; s. auch § 9 Anm. 312). Bei beiderseits berufstätigen Ehegatten sollen die sich durch den Umzug ergebenden Fahrtzeitersparnisse nicht zusammengerechnet werden dürfen (BFH v. 27. 7. 1995 VI R 17/95, BStBl. II, 728; aA v. BORNHAUPT, BB 1995, 2042). Wegen weiterer Einzelheiten zur Wegezeitverkürzung s. § 9 Anm. 312.

992 3. Rechtsfolgen: Umfang der Betriebsausgaben

Abziehbar: Der beruflichen Veranlassung des Umzugs folgt der Abzug solcher Kosten, die – jeweils einzeln betrachtet – nahezu ausschließlich beruflich veranlaßt sind. Dazu gehören vor allem Beförderungskosten, Kosten der Wohnraumbeschaffung, Mietausfallentschädigung, umzugsbedingte doppelte Mietzahlungen, pauschale Umzugsnebenkosten und mit der Auflösung des Mietvertrags im Zusammenhang stehende Prozeßkosten (BFH v. 1. 12. 1993 I R 61/93, BStBl. II 1994, 323). Abziehbar sind ferner Reisekosten nach Geschäftsreisegrundsätzen und notwendige ortsübliche Maklergebühren für die Vermittlung einer Mietwohnung.

Nicht abziehbar sind die

- ▷ durch den Verkauf des bisher bewohnten Eigenheims angefallenen Maklergebühren und Vorfälligkeitsentschädigungen (BFH v. 24. 5. 2000 VI R 147/99, BStBl. II, 476);
- ▷ für den Erwerb eines Eigenheims am neuen Arbeitsort anfallende Grundstücksmaklerkosten, auch nicht in Höhe einer vergleichbaren Gebühr für eine Mietwohnung (BFH v. 24. 5. 2000 VI R 188/97, BStBl. II, 586; zur Behandlung von Veräußerungsverlusten im WKBereich beim An- und Wiederverkauf eines Eigenheims bei Versetzung s. BFH v. 24. 5. 2000 VI R 17/96, BStBl. II, 584 und VI R 28/97, BStBl. II, 474);
- ▷ Aufwendungen für die Einlagerung von Möbeln (BFH v. 21. 9. 2000 VI R 78/99, BStBl. II 2001, 70);
- ▷ Aufwendungen für die Anschaffung von (klimabedingter) Kleidung (BFH v. 27. 4. 1994 VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17; v. 20. 3. 1992 VI R 55/89, BStBl. II 1993, 192 zu WK; H 41 LStH) und Wohnungsausstattung (BFH v. 7. 9. 1990 VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445 mwN).

Beamtenrechtliche Umzugskostengrundsätze:

▶ *Werbungskosten:* Bei einem beruflich veranlaßten Wohnungswechsel können nach LStR 41 Abs. 2 die tatsächlichen Umzugskosten grundsätzlich bis zur Höhe der Beträge als WK abgezogen werden, die nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) v. 11. 12. 1990 (BGBl. I, 2682) bzw. der Auslandsumzugskostenverordnung (AUV) v. 4. 5. 1991 (BGBl. I, 1972), zuletzt geändert am 10. 12. 1999 (BGBl. I, 2409), als Umzugskostenvergütung gezahlt werden können. Der BFH hat die Verwaltungsanweisung in stRspr. gebilligt, sofern die ent-

sprechenden beamtenrechtlichen Erstattungsregelungen mit dem allgemeinen WKBegriff des § 9 Abs. 1 Satz 1 vereinbar sind (BFH v. 27. 5. 1994 VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17; v. 20. 3. 1992 VI R 55/89, BStBl. II 1993, 192; v. 7. 9. 1990 VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445). UE können die beamtenrechtlichen Erstattungsregelungen für die Besteuerung nur Leitlinie und Schätzungsmaßstab sein (s. im einzelnen § 9 Anm. 315).

► *Betriebsausgaben*: Die beamtenrechtlichen Erstattungsregelungen vermögen den BA-Abzug nicht zu beschränken (BFH v. 1. 12. 1993 I R 61/93, BStBl. II 1994, 323). Von daher verbietet sich eine unmittelbare Anwendung für den Bereich der Gewinnermittlung. Auch eine entsprechende Anwendung scheidet uE aus (aA WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4,5 Rn. 2111). Die Regelungen des BUKG und der AUV können hier allenfalls als Schätzungsmaßstab in den Fällen herangezogen werden, in denen Einzelnachweise nicht vorliegen. Hier bestehen keine Bedenken, auf die Pauschalierungen des BUKG bzw. der AUV zurückzugreifen (s. dazu im einzelnen § 9 Anm. 316). Im übrigen ist für den Abzug der einzelnen Aufwendungen allein der betriebliche Veranlassungszusammenhang ausschlaggebend.

Einstweilen frei.

993–999

XVI. Unfallkosten

Autor: Dr. Joachim **Becker**, Privatdozent, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

Schrifttum: TIEDTKE, Unfallkosten als BA und Werbungskosten, FR 1978, 493; SCHLARB, Unfallbedingte Wertminderung des Kfz als Werbungskosten, DStR 1984, 322; RICHTER, Die Bedeutung der beruflichen Zielvorstellung des ArbN bei einem Autounfall, DStR 1986, 24; SEITRICH, Zur steuerlichen Berücksichtigung eines merkantilen Minderwerts, BB 1990, 1748.

1. Allgemeine Grundsätze

1000

Aufwendungen, die durch Unfälle entstehen, sind BA, wenn es sich bei den Unfällen um Berufs- oder Betriebsunfälle handelt (zur parallelen Problematik der Unfallkosten als WK s. ausführlich § 9 Anm. 320–330 und zu durch Berufsunfälle verursachte Krankheitskosten s. auch unter „Krankheitskosten“). Dabei können Personen- oder Vermögensschäden auftreten. BA stellen dabei sowohl die Aufwendungen zur Wiederherstellung oder Erhaltung der Gesundheit der durch den Unfall Verletzten als auch die Leistungen dar, die zum Ausgleich der durch den Berufs- oder Betriebsunfall verursachten Vermögensschäden erbracht werden. Liegt ein Berufs- oder Betriebsunfall vor, sind BA unabhängig davon gegeben, wer verletzt wurde, bei wem Vermögensschäden eingetreten sind und wer den Betriebs- oder Berufsunfall verursacht hat. BA liegen nicht nur dann vor, wenn der Unfall durch die ArbN des Stpfl. oder durch höhere Gewalt verursacht ist, sondern auch dann, wenn der Stpfl. den Unfall selbst schuldhaft und möglicherweise auch unter Verstoß gegen Vorschriften des Straf- oder Ordnungswidrigkeitenrechts verursacht hat. Allerdings muß sich das Verhalten innerhalb der „beruflichen Zielvorstellungen“ (grundlegend BFH v. 28. 11. 1977 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105) bewegen. Dies ist beispielsweise dann nicht mehr der Fall, wenn der Stpfl. einen Brand im Betrieb legt, um die Versicherungssumme zu erhalten. In diesem Fall liegt ein wesentliche private Unfallmitverursachung vor, die eine Einstufung als BA verhindert (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 621; s. dazu auch Anm. 798), In der Praxis spielen hauptsächlich Kfz.-Unfallkosten ein Rolle.

2. Behandlung von Kosten für Kraftfahrzeugunfälle

a) Unfälle bei Betriebsfahrten

1001

Kfz.-Unfallkosten einschließlich Unfallneben- und Unfallfolgekosten sind strechtlich grundsätzlich so zu behandeln wie die entsprechenden Fahrtkosten (BFH v. 11. 10. 1984 IV R 48/81, BStBl. II 1985, 10; v. 31. 1. 1992 VI R 57/88, BStBl. II, 401; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 627; s. auch § 9 Anm. 324 und § 12 Anm. 150 „Kraftfahrzeugkosten“). Für die Frage, ob Unfallkosten BA darstellen, kommt es also in erster Linie darauf an, ob die Fahrten betrieblich oder privat veranlaßt sind.

Begriff der Betriebsfahrt: Ein Unfall, der sich auf einer betrieblich veranlaßten Fahrt ereignet, ist selbst regelmäßig betrieblich veranlaßt. Entstehende Aufwendungen stellen daher BA dar. Betrieblich veranlaßte Fahrten erfolgen insbes. bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, zwischen verschiedenen Betriebsstätten, bei Geschäftsreisen, bei Geschäftsgängen, bei Fahrten zu betrieblichen Fortbildungsveranstaltungen, bei Familienheimfahrten bei doppelter

Haushaltsführung und bei Fahrten aus Anlaß eines betrieblich bedingten Umzugs (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 627). Dabei spielt es keine Rolle, ob ein betriebliches Fahrzeug, ein privater Wagen des Stpfl. oder ein gemietetes, geliehenes oder geleastes Kfz. eines Dritten verwendet wird. Außerdem kommt es nicht darauf an, wer den Wagen zum Unfallzeitpunkt gefahren hat (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 635). Allerdings darf der Unfall auf einer grundsätzlich betrieblich veranlaßten Fahrt nicht selbst wesentlich privat veranlaßt sein (BFH v. 28. 11. 1977 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105; v. 26. 3. 1978 IV R 133/76, BStBl. II, 457).

Zeitlicher Rahmen der Betriebsfahrt: Ein betrieblicher Unfall kann sich vom Beginn bis zum Ende einer betrieblichen Fahrt ereignen, und zwar unabhängig davon, ob das Fahrzeug gefahren oder abgestellt ist (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 630). Auch ein Unfall vor dem eigentlichen Fahrtantritt ist betrieblich veranlaßt, wenn er auf einer Fahrt zum Auftanken des Wagens (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 632) oder anläßlich der Überprüfung des Fahrzeugs in Hinblick auf eine betriebliche Fahrt (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 631) geschieht. Dagegen sollen Schäden, die anläßlich einer allgemeinen Überprüfung der Verkehrssicherheit eintreten, nach dem BFH wegen privater Mitveranlassung nicht betrieblich veranlaßt sein (BFH v. 23. 6. 1978 VI R 133/76, BStBl. II, 457; krit. dazu SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 631, der eine Aufteilung der Unfallkosten entsprechend dem Umfang der betrieblichen und privaten Nutzung für sachgerechter hält). Auch ein Unfall nach Beendigung der eigentlichen betrieblichen Fahrt ist noch betrieblich veranlaßt, wenn er bei der Behebung von Schäden, die auf einer betrieblichen Fahrt entstanden sind, auftritt (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 631).

Bedeutung von Umwegstrecken: Bei den betrieblichen Fahrten muß nicht die kürzeste oder schnellste Strecke gewählt werden. Umwege verhindern also nicht die Einstufung einer Fahrt als betriebliche Fahrt, wenn ein Umweg oder eine Unterbrechung der Fahrt nicht privat veranlaßt sind (BFH v. 14. 11. 1986 VI R 79/83, BStBl. II 1987, 275; v. 22. 3. 1990 IV R 353/84, BFH/NV 1991, 512). Die gilt beispielsweise, wenn ein Umweg gemacht wird, um den Wagen aufzutanken (BFH v. 11. 10. 1984 IV R 48/81, BStBl. II 1985, 10 = BFHE 142, 137). Das Fahren einer Umwegstrecke aus privaten Gründen, beispielsweise für einen Arztbesuch, für private Einkäufe oder Erledigungen, ist dagegen wesentlich privat veranlaßt, weil der Wagen zum Unfallzeitpunkt privat benutzt wird, so daß entstehende Aufwendungen für Unfälle keine BA darstellen (BFH v. 22. 3. 1990 IV R 353/84, BFH/NV 1991, 512). Dies gilt nach der Rspr. idR auch dann, wenn eine Abholfahrt unternommen wird, um einen anderen ArbN von dessen (naheliegender) Arbeitstelle abzuholen, und sich auf dieser Strecke ein Unfall ereignet (s. dazu BFH v. 17. 10. 1973 VI R 211/70, BStBl. II 1974, 318 und v. 11. 2. 1993 VI R 82/92, BStBl. II, 518 mit einer Änderung der Begründung für dieses Ergebnis, aber in der Sache gleichbleibend). Gleiches gilt auch, wenn die betriebliche Fahrt aus privaten Gründen unterbrochen wird und während dieser Unterbrechung ein Schaden am parkenden Fahrzeug eintritt. Wird die Fahrt fortgesetzt, ist die Weiterfahrt wieder betrieblich veranlaßt (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 634).

Verschulden des Steuerpflichtigen: Daß der Stpfl. den Unfall selbst schuldhaft und möglicherweise auch unter Verstoß gegen Vorschriften des Straf- oder Ordnungswidrigkeitenrechts verursacht hat, schließt einen betrieblich veranlaßten Unfall nicht aus, allerdings muß sich das Verhalten innerhalb der „beruflichen Zielvorstellungen des Stpfl.“ bewegen (grundlegend BFH v. 28. 11. 1977 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105; s. auch Anm. 798). Dies ist beispielsweise der

Fall, wenn der Stpfl. zu schnell, auf gesperrten Wegen oder ohne Führerschein fährt sowie ansonsten gegen Straßenverkehrs- oder Strafvorschriften verstößt, um rechtzeitig im Betrieb oder bei einem Kunden zu sein (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 629). Außerdem ist nicht relevant, ob der Unfall für den Stpfl. vermeidbar oder voraussehbar war (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 629). Wenn der Unfall auf einer Betriebsfahrt durch eine unwesentliche private Mitveranlassung mitverursacht wurde, stellen die Aufwendungen für den Unfall dennoch BA dar. Eine solche unwesentliche private Mitveranlassung liegt beispielsweise vor, wenn ein Unfall auf einer Betriebsfahrt durch Aufheben einer heruntergefallenen Zigarette verursacht wurde (BFH v. 28. 11. 1977 GrS 2–3/77 aaO) oder wenn der Stpfl. infolge einer Erkältung oder wegen Übermüdung einen Schwächeanfall erleidet (BFH v. 10. 3. 1978 VI R 239/74, BStBl. II, 380). Allerdings sieht die Rspr. Unfälle infolge alkoholbedingter Fahruntüchtigkeit regelmäßig als wesentlich privat veranlaßt an, so daß Aufwendungen, die infolge derartiger Unfälle entstehen, keine BA, sondern Privatausgaben sind (BFH v. 6. 4. 1984 VI R 103/79, BStBl. II, 434; s. auch BFH v. 28. 11. 1977 GrS 2–3/77 aaO; zustimmend GORSKI, DStZ 1981, 111 [119]; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 638 mwN aus der Lit.). Diese Wertung wird zum Teil von der Lit. mit guten Gründen abgelehnt, weil kein prinzipieller Unterschied zu anderen schuldhaft verursachten Unfällen erkennbar ist (WASSERMAYER, DStJG 3 [1980], 408 f.; TIEDTKE, FR 1978, 493 [499]; RICHTER, DSrR 1986, 24 [25 f.]).

b) Unfälle bei Privatfahrten

1002

Nach der Rspr. stellen die Aufwendungen für einen Unfall, der sich während der Privatfahrt mit einem betrieblichen Fahrzeug ereignet, Privatausgaben dar, weil der Unfall durch die private Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs wesentlich mitveranlaßt wurde, so daß auch keine Aufteilung der Unfallkosten nach dem Verhältnis der privaten und der betrieblichen Nutzungsanteile möglich ist (BFH v. 14. 11. 1986 VI R 79/83, BStBl. II 1987, 275; zustimmend RUPPE, DStJG 3 [1980], 103 [139]; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 645 ff.). Der in der Lit. an dieser Rspr. vorgebrachten Kritik, daß die Zugehörigkeit eines Kfz. zum BV für die stl. Behandlung eines Unfallschadens entscheidend sei (zB RAUPACH, DStJG 3 [1980], 419), wird zu Recht entgegengehalten, daß nicht allein die betrieblichen Fahrzeughaltung ausschlaggebend ist, sondern daß es darauf ankommt, ob eine wesentliche private Mitveranlassung besteht, die bei privater Nutzung betrieblicher Fahrzeuge immer gegeben ist (s. dazu ausführlich SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 648 ff.). Konsequenter ist auch, daß die Rspr. BA verneint, wenn der Stpfl. die Verwendung eines betrieblichen Fahrzeugs durch einen Dritten erlaubt und dieser in einen Unfall verwickelt wird (BFH v. 23. 11. 1961 IV 344/58 U, BStBl. III 1962, 123) oder der im Betrieb des Stpfl. angestellte Fahrer auf einer Privatfahrt des Stpfl. das Fahrzeug ohne dessen Wissen zu einer privaten Fahrt benutzt (BFH v. 13. 5. 1959 IV 131/58 U, BStBl. III, 269). Dagegen ist ein Unfall, der sich bei einer von einem ArbN des Stpfl. eigenmächtig durchgeführten Privatfahrt ereignet, BA, weil der Stpfl. selbst keine private Veranlassung für den Unfall gibt (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 652).

c) Unfälle bei betrieblich und privat veranlaßten Fahrten

1003

Dient eine Fahrt sowohl betrieblichen wie privaten Zwecken, sind Unfallkosten nur dann BA, wenn sich die Fahrt in betrieblich und privat veranlaßte Teile aufteilen läßt und sich der Unfall auf dem betrieblichen Teil der Fahrt ereignet, bei-

spielsweise wenn vom Urlaubsort aus ein geschäftlicher Termin wahrgenommen wird. Läßt sich eine solche Aufteilung nicht vornehmen, beispielsweise, wenn sich ein Unfall auf einer Fahrt zur Wahrnehmung geschäftlicher und privater Termine ereignet, tritt nach den Grundsätzen der Rspr. wegen wesentlicher privater Mitveranlassung das „Aufteilungs- und Abzugsverbot“ des § 12 Nr. 1 ein. Zu Recht wird aber in der Lit. darauf hingewiesen, daß eine Aufteilung der Unfallkosten nach dem Anteil der betrieblichen und privaten Nutzung des Fahrzeugs sachgerechter wäre (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 655).

1004 d) Schäden bei abgestellten gemischt genutzten Fahrzeugen

Wird ein Fahrzeug betrieblich und privat genutzt und tritt der Schaden durch höhere Gewalt oder durch Einwirkung von Dritten ohne betrieblichen Zusammenhang ein, während das Fahrzeug abgestellt ist (zB in einer betrieblichen oder privaten Garage), sind die Aufwendungen zur Behebung des Schadens entsprechend den betrieblichen und privaten Nutzungsanteilen in dem Maß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs als BA anzusehen (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 658).

1005 e) Höhe der anzuerkennenden Betriebsausgaben

Zu den Unfallkosten, die als BA anzuerkennen sind, gehören die Aufwendungen zur Wiederherstellung des Fahrzeugs (Reparaturkosten), der Wert oder die Wertminderungen des Wagens bei Zerstörung oder Beschädigung (s. zu Wertminderungen als Aufwendungen Anm. 753 ff.), der Ausgleich von Personenschäden und sonstigen Sachschäden, beispielsweise Aufwendungen einer eigenen, bei dem Unfall beschädigten Garage (BFH v. 10. 3. 1978 VI R 239/74, BStBl. II, 381). Außerdem zählen die durch den Unfall entstehenden sonstigen Unfallneben- und Unfallfolgekosten, wie Abschlepp- und Lagerkosten, Gerichts-, Gutachten- und Anwaltskosten, Aufwendungen für Taxi, Mietwagen, Telefon, Post, Schadensersatzleistungen an Dritte ebenso zu den BA wie Zahlungen zur Deckung eines wegen der Unfallkosten aufgenommenen Darlehens oder zur Erhaltung eines Schadensfreiheitsrabatts. Die Unfallkosten selbst sind nicht durch Pausch- oder Höchstbeträge für Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, für Geschäftsreisen und -gängen oder für Fahrten bei doppelter Haushaltsführung abgegolten, sondern können zusätzlich geltend gemacht werden. Etwas anderes soll nach der Rspr. aber für durch den Unfall ausgelöste erhöhte Zahlungen an Haftpflicht- oder Kaskoversicherungen gelten. Diese sollen nur dann im Verhältnis der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs betrieblich veranlaßte Aufwendungen sein, wenn die Fahrtkosten nicht durch derartige Pauschsätze abgegolten sind (BFH v. 11. 7. 1986 VI R 39/83, BStBl. II, 866).

Merkantiler Minderwert: Nach der Rspr. des BFH kommt für einen sogenannten merkantilen Minderwert eines Fahrzeugs, der darauf beruht, daß trotz technisch einwandfreier Reparatur der Verkehrswert des reparierten Unfallfahrzeugs unter dem Wert eines entsprechenden unfallfreien Fahrzeugs liegt, keine Absetzung für eine außergewöhnliche technische Abnutzung in Betracht, weil keine Substanzeinbuße vorliegt. Es kann auch keine Absetzung für eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung vorgenommen werden, weil keine Einschränkung der Nutzungsmöglichkeit besteht (BFH v. 31. 1. 1992 VI R 67/88, BStBl. II, 401; aA SCHLARB, DStR 1984, 322; zum Meinungsstand s. auch SEITRICH, BB 1990, 1748). Für die Berücksichtigung des merkantilen Minderwerts als BA kommt aber eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2

in Betracht (aA SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 658, der auch diese Möglichkeit – vage – verneint). Die Rechtslage ist insofern anders als bei der Frage der Berücksichtigung des merkantilen Minderwerts als WK, weil § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 keine Verweisung auf die Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 enthält (s. dazu § 9 Anm. 327, wo die Geltendmachung eines merkantilen Minderwerts aufgrund allgemeiner Veranlassungsgrundsätze als zulässig angesehen wird).

Einschränkungen der Nutzungsmöglichkeit: Im übrigen können aber bei durch den Unfall verursachten Einschränkungen der Nutzungsmöglichkeiten eines betrieblichen Fahrzeugs Absetzungen wegen außergewöhnlicher wirtschaftlicher Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 6 Halbs. 1 Alt. 1 und bei durch den Unfall eingetretenen Substanzeinbußen am Fahrzeug, die durch eine Reparatur nicht behoben werden können, Absetzungen wegen außergewöhnlicher technischer Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 6 Halbs. 1 Alt. 2 vorgenommen werden.

Einstweilen frei.

1006–1009

XVII. Verluste

Autor: Dr. Joachim **Becker**, Privatdozent, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

1. Verluste aus der betrieblichen Tätigkeit

1010

Verluste aus der betrieblichen Tätigkeit können nur dann BA darstellen und den Gewinn mindern, wenn ihre Entstehung betrieblich veranlaßt ist (SCHMIDT/HEINICKE XX. § 4 Rn. 520 „Verlust“).

Keine Liebhaberei: Dies setzt aber zumindest voraus, daß die zugrunde liegende Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. Ergeben sich aus einer Tätigkeit insgesamt Verluste, ist deshalb zunächst zu fragen, ob der Tätigkeit überhaupt eine Einkunftserzielungsabsicht zugrunde liegt oder ob nicht vielmehr Liebhaberei gegeben ist, die dazu führt, daß Verluste aus dieser Tätigkeit bei der Einkunftsermittlung generell unberücksichtigt bleiben (dazu s. ausführlich § 2 Anm. 350–450).

Anlauf- und Gründungskosten: Beruht die entsprechende Tätigkeit auf einer Einkunftserzielungsabsicht, können sich die bei Aufnahme, Ausweitung oder Veränderung der Tätigkeit ergebenden Verluste, auch wenn sie anfallen, bevor irgendwelche Einnahmen erzielt wurden, als Anlauf- oder Gründungskosten darstellen (s. auch § 5 Anm. 2200 „Anlaufkosten“; zur Abgrenzung von Anlaufverlusten und Dauerverlusten s. § 4 Anm. 411 b), die nach den allgemeinen Grundsätzen zu den BA zählen. Derartige Anlaufkosten stellen beispielsweise Planungskosten, Kosten für den Organisationsaufbau, die Werbung, die Anschaffung von Fachbüchern oder Büromaterial, Gebühren, Entwicklungskosten, Kosten für die Besichtigung von Betriebsgebäuden, die Erprobung von Maschinen, die Auswahl von Kunden und Lieferanten oder Beratungskosten dar. Beispiele für Gründungskosten sind Gerichts- und Notarkosten sowie Finanzierungskosten (SCHMIDT/HEINICKE XX. § 4 Rn. 520 „Anlaufkosten“). Anlaufkosten sind auch dann als BA abziehbar, wenn ihnen auch später keinerlei Einnahmen gegenüberstehen. Entscheidend ist allein, ob die zugrunde liegende Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht verfolgt wurde (vgl. auch BFH v. 25. 6. 1996 VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202).

Verluste aus laufender Geschäftstätigkeit: Aber auch bei laufender Geschäftstätigkeit und bei grundsätzlicher Erzielung von Einkünften aus der zugrunde liegenden Tätigkeit können sich aus einzelnen Geschäften oder Geschäftsbereichen Verluste ergeben. Die diesen Verlusten zugrunde liegenden Aufwendungen können BA darstellen, wenn die Aufwendungen betrieblich veranlaßt sind. Die Frage, ob Aufwendungen betrieblich veranlaßt sind oder nicht, kann sich insbes. bei Beteiligungs-, Forderungs- oder Bürgschaftsverlusten sowie bei Verlusten aus Wertpapiergeschäften stellen. In vielen Fällen tritt aber auch der physische Verlust von WG auf und führt zu der Frage, ob die dadurch entstehenden Aufwendungen zu BA führen. Der totale Verlust des WG kann beispielsweise durch Diebstahl, Unterschlagung oder Unfall eintreten, ein teilweiser Verlust bei einem WG kann sich beispielsweise aus einer Beschädigung oder durch eine auf sonstige Gründe zurückgehende Wertminderung ergeben.

2. Verluste bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens

1011 a) **Beteiligungsverluste**

Gehört eine Beteiligung zum BV, können entstehende Verluste, beispielsweise bei Konkurs der Beteiligungsgesellschaft, bei Anwendung der Gewinnermittlungsregeln nach Abs. 3 als BA geltend gemacht werden, sobald feststeht, daß die für die Beteiligung aufgewendeten Mittel endgültig verloren sind (BFH v. 14. 1. 1982 IV R 168/78, BStBl. II, 345; v. 23. 11. 1978 IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109; FG Köln v. 17. 5. 1994, EFG 1994, 1093, rkr.; s. auch Anm. 576). Bei der Beurteilung, ob eine Beteiligung zum BV gezählt werden kann, ist aber zu berücksichtigen, daß der Beteiligung zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Einlage keine außerhalb des Betriebs erworbenen Umstände anhaften dürfen, die erkennen lassen, daß die Beteiligung für den Betrieb schädlich wäre. In diesem Fall fehlt der betriebliche Förderungszusammenhang, der zur Begründung von BV notwendig ist (FG Rhld.-Pf. v. 25. 9. 1990, EFG 1991, 306, rkr. – GmbH-Beteiligung –; vgl. auch BFH v. 20. 6. 1985 IV R 36/83, BStBl. II, 654). Liegt der betriebliche Förderungszusammenhang jedoch vor, gelten für die stl. Behandlung von durch Beteiligungen entstehenden Verlusten im übrigen die allgemeinen Regeln für die Bilanzierung von Beteiligungen. Dies bedeutet, daß bei einer Beteiligung an einer KapGes. die Möglichkeit der Teilwertabschreibung eröffnet ist (s. dazu § 6 Anm. 1500 „Auflösung einer Kapitalgesellschaft“; zur Bewertung von Beteiligungen an KapGes. s. § 6 Anm. 800 ff.).

1012 b) **Darlehensverluste**

Wird aus betrieblichen Gründen ein Darlehen gewährt, zählen die sich daraus ergebenden Ansprüche zum BV. Fallen entsprechende Forderungen ganz oder teilweise aus, sind sie bei Anwendung der Gewinnermittlungsregelungen nach Abs. 3 in dem Moment als BA zu berücksichtigen, in dem ihre Uneinbringlichkeit endgültig feststeht (BFH v. 14. 1. 1982 IV R 168/78, BStBl. II, 345; v. 23. 11. 1978 IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109; s. auch Anm. 576). Dies ist aber nur möglich, wenn entsprechende Forderungen zum BV gezählt werden können. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Darlehensgewährung aus rein betrieblichen und nicht aus außerbetrieblichen Gründen erfolgt und damit für den Betrieb schädlich ist. Andernfalls würde der betriebliche Förderungszusammenhang, der zur Begründung von BV notwendig ist, fehlen. Kann der betriebliche Förderungszusammenhang jedoch bejaht werden, muß ein teilweiser oder vollständiger Forderungsausfall bei Anwendung von Bilanzierungsregelungen zu einer Abschreibung führen. Dies gilt auch bei Fremdwährungsdarlehen, wenn ein Ansteigen des Kurses der ausländischen Währung im Vergleich zum Kurs im Zeitpunkt der Darlehensaufnahme im Zeitpunkt der Tilgung zu Mehrausgaben führt. Bei Anwendung von Abs. 3 können diese Mehrausgaben direkt als BA abgezogen werden (BFH v. 15. 11. 1990 IV R 183/89, BStBl. II 1991, 228), weil es sich ebenso wie bei einem Ausfall einer Darlehensforderung um einen endgültigen Verlust handelt. Wird die Darlehenssumme in einem Betrag getilgt, sind die durch Kursveränderungen bedingten Mehrausgaben im Jahr der Zahlung als BA abzuziehen; bei einer Teiltilgung ist der auf diesen Teilbetrag entfallende Anteil an dem Mehrbetrag im jeweiligen Jahr anzusetzen (BFH v. 15. 11. 1990 IV R 183/89, BStBl. II 1991, 228).

c) Forderungsverluste

1013

Bei Forderungsverlusten ist bei Gewinnermittlung durch BV-Vergleich für die Forderungsausfälle eine Abschreibung vorzunehmen. Bei Anwendung der Gewinnermittlungsregelungen nach Abs. 3 ist zwischen Verlusten aus betrieblichen Forderungen, die aus laufenden Geschäftsvorfällen entstanden sind, und solchen, die sich aus der Veräußerung von BV ergeben haben, zu differenzieren. Der teilweise oder vollständige Ausfall betrieblicher Forderungen, die aus laufenden Geschäftsvorfällen entstanden sind, führt nicht zu BA, da Forderungen aus laufenden Geschäftsvorfällen den Gewinn erst bei Zahlungseingang berühren (s. auch Anm. 576). Dies gilt auch für Forderungen aus der Veräußerung von Umlaufvermögen. Sie stellen ebenfalls Forderungen aus laufenden Geschäften dar. Die AK für WG des Umlaufvermögens wurden bereits bei deren Zahlung als BA berücksichtigt, so daß sie bei der Veräußerung des WG nicht mehr als BA angesetzt werden konnten. Der Wegfall der Veräußerungsforderung führt dementsprechend nur zu einem Wegfall oder zu einer Verminderung der entsprechenden Betriebseinnahme. Bei den übrigen Forderungen aus Veräußerungsgeschäften, die abnutzbare und nicht abnutzbare oder gWG des Anlagevermögens betreffen, kommt es darauf an, wie die Anschaffung und die Veräußerung des der Veräußerungsforderung zugrunde liegenden WG stl. behandelt wurden (SCHMIDT/HEINICKE XX. § 4 Rn. 400). Bei einem Ausfall einer Forderung, die aus der Veräußerung von abnutzbaren WG des Anlagevermögens resultiert, kann eine BA in Höhe des Restbuchwerts nur dann berücksichtigt werden, wenn und soweit eine entsprechende BA nicht bereits bei Veräußerung angesetzt wurde. Bei Uneinbringlichkeit von Forderungen, die aus der Veräußerung von geringwertigen oder nicht abnutzbaren WG des Anlagevermögens resultieren, kann eine BA ebenfalls nur dann angenommen werden, wenn und soweit entsprechende BA nicht bereits bei Veräußerung der WG angesetzt wurden.

d) Bürgschaftsverluste

1014

Verluste, die sich aus der Übernahme einer Bürgschaft ergeben, sind wie Verluste, die aus der Gewährung eines Darlehens oder der Eingehung einer Beteiligung resultieren, zu behandeln (s. Anm. 1011 und 1012). Die Übernahme einer Bürgschaft kann wie die Gewährung eines Darlehens oder das Eingehen einer Beteiligung betrieblich veranlaßt sein, so daß die Bürgschaft zum BV gehört. Die Zuordnung zum BV scheidet aber dann aus, wenn sich bereits bei Übernahme der Bürgschaft Verluste abzeichnen (BFH v. 31. 1. 1991 IV R 2/90, BStBl. II, 786 zur Übernahme einer Darlehensforderung und einer Beteiligung). Zählt die Bürgschaft jedoch zum BV, sind bei einem Ausfall der Forderungen die für die Bürgschaft erfolgten Aufwendungen bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 in dem Zeitpunkt BA, in dem sie endgültig ausgefallen sind. Bei Anwendung von Bilanzierungsregelungen ist stattdessen eine Abschreibung vorzunehmen.

e) Kursverluste und Verluste aus Risikogeschäften

1015

Für die stl. Berücksichtigung von Verlusten aus Risikogeschäften, insbes. von Kursverlusten bei Wertpapiergeschäften, gelten dieselben Voraussetzungen, wie bei Beteiligungs-, Darlehens-, Forderungs- und Bürgschaftsverlusten. Notwendig ist also, daß die erworbenen oder zugrunde liegenden WG zum BV gezählt werden können. Bei Anwendung der Gewinnermittlungsregeln des Abs. 3 ist

allerdings das von der Rspr. aufgestellte Verbot gewillkürten BV zu beachten (s. dazu Anm. 537). Entscheidend ist die Frage, ob der betriebliche Förderungszusammenhang bei Einbeziehung des entsprechenden WG in das BV besteht. Dieser ist zu verneinen, wenn bereits erkennbar ist, daß die Anschaffung oder Einlage des WG für den Betrieb schädlich wäre. Bei derartig vorprogrammierten Verlusten fehlt es an dem notwendigen betrieblichen Förderungszusammenhang (SCHMIDT/HEINICKE XX. § 4 Rn. 157). Besonders problematisch sind in dieser Hinsicht Risikogeschäfte, die auch im Privatbereich getätigt werden. Dies gilt beispielsweise für branchenuntypische Options- und Termingeschäfte (BFH v. 20. 4. 1999 VIII R 63/96, BStBl. II, 466; v. 19. 2. 1997 XI R 1/96, BStBl. II, 399; v. 11. 6. 1996 IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114), für Wertpapiergeschäfte (BFH v. 24. 2. 2000 IV R 6/99, BStBl. II, 297; v. 22. 9. 1993 X R 37/91, BStBl. II 1994, 172), für Einsätze für ein Lotteriespiel (BFH v. 16. 9. 1970 I R 133/68, BStBl. II, 865) sowie für Wetteinsätze (BFH v. 24. 10. 1969 IV R 139/68, BStBl. II 1970, 411). Es bedarf deshalb einer genauen Prüfung, ob nicht ein privates Risiko in den betrieblichen Bereich verlagert wird. Ist dies jedoch nicht der Fall, können bei Anwendung der Gewinnermittlungsregelungen des Abs. 3 die Aufwendungen zum Erwerb der zugrunde liegenden WG in dem Moment als BA angesetzt werden, in dem der Verlust endgültig ist. Im übrigen erfolgt eine Berücksichtigung eines Verlusts durch Abschreibung. Zu Mehrausgaben, die sich bei der Tilgung eines Fremdwährungsdarlehens durch Kursveränderungen ergeben haben, s. Anm. 1012.

Zu Verlusten von Wirtschaftsgütern durch Diebstahl, Unterschlagung und Beschädigung s. Anm. 870 ff.

1016–1019 Einstweilen frei.

XVIII. VersicherungsbeiträgeAutor: Dr. Joachim **Becker**, Privatdozent, BerlinMitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

Schrifttum: FELIX, Freiwillige Beiträge nach § 545 VVO als Betriebsausgaben, DStR 1986, 557; KOEWIUS, Die ertragssteuerliche Behandlung von Beiträgen zu Rechtsschutzversicherungen, FR 1986, 584; KORTKE, Versicherungsprämien und Versicherungsleistungen, DStZ 1987, 605; WUNDERLICH, Steuerliche Behandlung von Lösegeldzahlungen und Prämien zu einer Entführungsversicherung, DStR 1996, 2003; SCHMITZ, Die gesetzliche Unfallversicherung im EStRecht – Ein Überblick mit besonderer Blickrichtung auf die gewerblichen Berufsgenossenschaften, FR 1990, 478.

1. Allgemeine Grundsätze

1020

Ob Beiträge oder Prämien für Versicherungen BA sind, richtet sich nach der Art des versicherten Risikos, hängt also davon ab, ob das versicherte Risiko ein privates oder ein betriebliches oder berufliches Risiko darstellt (BFH v. 7. 10. 1982 IV R 32/80, BStBl. II 1983, 111; v. 21. 5. 1987 IV R 80/85, BStBl. II, 710; v. 11. 5. 1989 IV R 56/87, BStBl. II, 657; v. 6. 2. 1992 IV R 30/91, BStBl. II, 653; SCHMIDT/HEINICKE XX, § 4 Rn. 266; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 670; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 2113; BLÜMICH/WACKER, § 4; Rn. 165). Diese Frage ist unabhängig davon zu beurteilen, wie die Versicherungsleistung im Schadensfall verwendet wird und ob eine Versicherungsleistung als Betriebseinnahmen anzusehen wäre (BFH v. 6. 2. 1992 IV R 30/91, BStBl. II, 653 mwN; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 670, 715, 728, 743); zur Frage, ob Versicherungsleistungen im Schadensfall als Betriebs- oder Privateinnahmen behandelt werden müssen s. Anm. 570 „Versicherungsleistungen“. Zum Werbungskostenabzug von Versicherungsbeiträgen s. § 9 Anm. 334–340. Bei der estl. Beurteilung der Beiträge und Prämien für Versicherungen kann für Personenversicherungen und für Sachversicherungen von unterschiedlichen Grundsätzen ausgegangen werden.

2. Einordnung der Beiträge für Personenversicherungen**a) Grundsatz**

1021

Personenversicherungen decken im Gegensatz zu Sachversicherungen ein personenbezogenes Risiko ab. Beiträge für Versicherungen, die vom Stpfl. „im betrieblichen Interesse“ ausschließlich zugunsten seiner ArbN oder sonstiger Mitarbeiter aufgebracht werden, stellen BA dar. Dagegen sind Aufwendungen für eine Versicherung, mit der der Stpfl. sich selbst oder seine Angehörigen versichert, grundsätzlich Privatausgaben (BFH v. 10. 11. 1988 IV R 15/86, BFH NV 1989, 499; vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 11. 12. 1985, EFG 1986, 385, rkr.). Allerdings können Ausnahmen vorliegen, wenn die Versicherung ein spezielles berufliches oder betriebliches Risiko versichert. Dies ist dann der Fall, wenn eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit mit einem besonderen, erhöhten persönlichen Risiko verbunden ist und die Versicherung so gut wie ausschließlich der Absicherung dieses Risikos dient (BFH v. 11. 5. 1989 IV R 56/87, BStBl. II, 657). Beiträge für Gruppenversicherungen, mit denen sowohl der Stpfl. als auch seine Mitarbeiter versichert sind, sind nach diesen Grundsätzen nach den versicherten Personen aufzuteilen. Für die einzelnen Versicherungen gilt folgendes:

1022 b) Einzelne Personenversicherungen

Arbeitslosenversicherung: Die Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung, die der ArbG für seine ArbN abzuführen hat, sind wie alle anderen ArbG-Beiträge zur Sozialversicherung BA.

Entführungsversicherung/Lösegeldversicherung: Versicherungsbeiträge, mit denen die finanziellen Risiken einer Entführung abgesichert werden, sind BA, wenn die Versicherung für den Schutz von ArbN und sonstigen Mitarbeitern des Stpfl. abgeschlossen wird (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 714). Dagegen werden von der Rspr. Lösegeldzahlungen in Fällen, in denen der Stpfl. selbst entführt wurde, nicht als BA anerkannt, weil das Entführungsrisiko alle reichen Personen gleichermaßen belastet und keine spezifische Verbindung zur beruflichen Tätigkeit vorliegt (BFH v. 30. 10. 1980 IV R 27/77, BStBl. II 1981, 303; v. 30. 10. 1980 IV R 223/79, BStBl. II 1981, 307; kritisch dazu allerdings WUNDERLICH, DSrR 1996, 2003 [2004] jedenfalls für Entführungen im Ausland). Dementsprechend sind Beiträge für eine Versicherung, die ein entsprechendes Risiko des Stpfl. oder seiner Familie absichern soll, untrennbar auch privat veranlaßt und stellen daher keine BA dar (KOTTKE, DSrZ 1987, 605 [607]; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 2121; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 165). Dies gilt auch, wenn eine PersGes. ihre Gesellschafter versichert.

Krankenversicherung und Pflegeversicherung: Beiträge, die der Stpfl. als ArbG zur gesetzlichen Krankenversicherung und zur gesetzlichen Pflegeversicherung seiner versicherungspflichtigen ArbN zahlt, sind ebenso wie Beiträge für eine freiwillige oder private Kranken- und Pflegeversicherung, die im betrieblichen Interesse vom ArbG übernommen werden, BA. Dies gilt auch für Beiträge für entsprechende Versicherungen zugunsten von Ehegatten und sonstigen Angehörigen des Stpfl., wenn ein stl. anzuerkennendes Arbeitsverhältnis vorliegt. Dagegen sind Beiträge für die Absicherung des allgemeinen Krankheits- oder Pflegerisikos des Stpfl. und seiner Familie ohne diese Voraussetzungen wesentlich privat veranlaßt, weil das Risiko, krank oder pflegebedürftig zu werden, seine Ursache in der persönlichen Existenz des Menschen findet. Sie stellen deshalb keine BA dar (vgl. auch FG Saarland v. 27. 1. 1988, EFG 1988, 223, rkr.). Dies gilt auch für Krankentagegeldversicherungen und für Krankenhaustagegeldversicherungen. Daran ändert sich auch durch die Überlegung nichts, daß die Versicherung auch dazu dienen kann, den Betrieb im Krankheitsfall aufrecht zu erhalten, weil sich auch daraus keine so gut wie ausschließliche betriebliche Veranlassung ergibt (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 699; s. dazu auch Anm. 834).

Ist dagegen durch eine spezielle Krankenversicherung, eine Krankentagegeld oder eine Krankenhaustagegeldversicherung das betriebliche Risiko einer Berufskrankheit oder der Folgen eines Betriebs- oder Berufsunfalls abgesichert, stellen die entsprechenden Prämien BA dar (SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 700). Schützt eine Krankenversicherung vor beruflichen und privaten Risiken, so ist ein Teil des Beitrags dann als BA anzusehen, wenn die Beiträge oder die Beitragsteile nach den verschiedenen versicherten Risiken aufteilbar und aufgegliedert sind (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 701; s. zur Aufteilung von Aufwendungen in einen privaten und einen betrieblichen Teil auch Anm. 833).

Lebensversicherung: Beiträge zu Lebensversicherungen sind BA, wenn sie im betrieblichen Interesse zugunsten von ArbN oder sonstigen Mitarbeitern des Stpfl. abgeschlossen sind (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 705; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 2115). BA sind auch Prämien für eine Rückdeckungsver-

sicherung, mit der der Stpfl. Versorgungszusagen für ArbN und sonstige Mitarbeiter absichert (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 705). Auch Beiträge für Lebensversicherungen zugunsten von Ehegatten und sonstigen Angehörigen des Stpfl. sind BA, wenn ein stl. anzuerkennendes Arbeitsverhältnis vorliegt (BFH v. 24. 11. 1982 I R 42/80, BStBl. II 1983, 405; v. 24. 11. 1982 I R 85/82, BStBl. II 1983, 406; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 705; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 2115). Ist dies nicht der Fall, decken Lebensversicherungen, die der Stpfl. für sich selbst oder für seine Angehörigen abschließt, kein betriebliches Risiko ab, so daß deren Beiträge nicht als BA angesehen werden können (BFH v. 29. 10. 1985 IX R 61/82, BStBl. II 1986, 260; v. 21. 5. 1987 IV R 80/85, BStBl. II, 710; v. 11. 5. 1989 IV R 56/87, BStBl. II, 657; v. 10. 4. 1990 VIII R 63/88, BStBl. II, 1017; v. 13. 3. 1991 VIII R 70/89, BFH/NV 1991, 736). Dies gilt auch dann, wenn ein betrieblicher Zusammenhang besteht, also wenn die Versicherung einen betrieblichen Kredit absichert (BFH v. 11. 5. 1989 IV R 56/87 aaO; v. 13. 3. 1991 VIII R 70/89 aaO), der Versicherungsabschluß Voraussetzung für einen betrieblichen Kredit war (BFH v. 29. 10. 1985 IX R 61/82 aaO) oder die Versicherungssumme für betriebliche Zwecke, beispielsweise für die Abfindung der Hinterbliebenen eines Gesellschafters, verwendet werden soll (s. auch § 12 Anm. 150 „Lebensversicherungsbeiträge“). In diesen Fällen liegt keine so gut wie ausschließliche betriebliche Veranlassung vor, so daß eine wesentliche private Veranlassung vorliegt. Dies ist auch für Konstellationen anzunehmen, in denen eine PersGes. auf das Leben eines Gesellschafters eine Lebensversicherung abschließt, um die Rückzahlung eines von der Gesellschaft aufgenommenen Kredits sicherzustellen (BFH v. 13. 3. 1991 VIII R 70/89 aaO; BFH v. 6. 2. 1992 IV R 30/91, BStBl. II 1992, 653). Gleiches gilt, wenn der Gesellschafter, beispielsweise ein Kommanditist oder ein BGB-Gesellschafter, selbst eine entsprechende Versicherung zur Absicherung eines betrieblichen Kredits abschließt (BFH v. 13. 3. 1991 VIII R 70/89 aaO; BFH v. 6. 2. 1992 IV R 30/91 aaO) oder wenn ein Gesellschafter oder Teilhaber einer Gesellschaft oder Gemeinschaft eine Kapital- oder Risikolebensversicherung auf das Leben des Gesellschafters oder Teilhabers abschließt, um im Fall des Todes Abfindungen an Erben zu finanzieren (sog. Teilhaberversicherung, s. dazu BFH v. 11. 5. 1989 IV R 56/87 aaO). Da die FinVerw. keine Übergangsregelung vorgesehen hat, gilt dies auch für Altverträge (OFD Münster v. 13. 9. 1991, DStR 1991, 513). Auch in Fällen einer Praxis-Gründungsversicherung (OFD Frankfurt v. 21. 10. 1986, StEK EStG § 12 Nr. 142), die eine Kapitallebensversicherung auf den Erlebens- und Todesfall enthält, und einer Praxis-Unterbrechungsversicherung (OFD Düsseldorf v. 15. 2. 1982, StEK EStG § 12 Nr. 150), die zusätzlich eine Berufsunfähigkeitsversicherung umfaßt, liegt keine so gut wie ausschließliche betriebliche Veranlassung vor, so daß keine BA gegeben sind. Prämien für Direktversicherungen, also Lebensversicherungen, die vom Stpfl. direkt zu Gunsten von ArbN oder sonstigen Mitarbeitern für Zwecke der betrieblichen Altersvorsorge (s. § 4b Anm. 33) abgeschlossen werden, sind BA (s. auch § 4b Anm. 4).

Rentenversicherung: Beiträge des Stpfl. zur gesetzlichen Rentenversicherung für seine ArbN stellen wie alle ArbGBeiträge zur Sozialversicherung BA dar. Dies gilt auch für die Beiträge für Ehegatten und sonstige Angehörige des Stpfl., wenn ein strechtlich anerkanntes Arbeitsverhältnis besteht (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 718; s. auch oben zum Stichwort „Lebensversicherung“).

Unfallversicherung: Die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung, die der ArbG für seine ArbN alleine zu tragen hat, sind BA. Dies gilt auch für private Unfallversicherungen, die ein Unternehmer aus betrieblichen Gründen

ausschließlich für seine ArbN oder Mitarbeiter abschließt. In diesem Fall kommt es nicht darauf an, ob bei den ArbN nur betriebliche Unfälle oder auch private Unfälle versichert sind. Als ArbGLEistungen stellen diese Beiträge immer BA dar (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 736), sind beim ArbN aber uU nach § 8 Abs. 1 zu versteuernde Einnahmen.

► *Freiwillige Beiträge für den Unternehmer an die Berufsgenossenschaft:* Umstritten ist dagegen die Einordnung der Beiträge, die der Unternehmer freiwillig für sich selbst an die Berufsgenossenschaften zahlt (§ 6 SGB VII, früher § 545 RVO). Die überwiegende Meinung sieht in diesen Beiträgen BA, weil die Berufsgenossenschaft eine einheitliche berufsbezogene Einrichtung sei, die Unternehmer wie Mitarbeiter gleichermaßen einschleife (s. beispielsweise FELIX, DStR 1986, 557 mwN). Zu Recht wird dem aber entgegnet, daß das allgemeine Unfallrisiko des Unternehmers nicht dadurch zu einem fast ausschließlich beruflich veranlaßtem Risiko wird, daß ein Unternehmer beruflich tätig wird und dabei unfallversicherungspflichtige ArbN beschäftigt (s. dazu SCHMITZ, FR 1990, 780 ff.; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 734). Die freiwillige Unfallversicherung des Unternehmers ist vielmehr wie die private Unfallversicherung des Unternehmers zu beurteilen. Schützt eine solche private Unfallversicherung den Unternehmer allgemein gegen jedes Unfallrisiko, ist die Versicherung wesentlich privat mitveranlaßt. Daher stellen die Beiträge keine BA dar (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 734).

Eine Ausnahme gilt nach der Rspr. aber dann, wenn die Versicherung wegen besonders hoher betrieblicher Unfallgefahren abgeschlossen wird (BFH v. 11. 5. 1989 IV R 56/87, BStBl. II, 657 mwN). In diesem Fall soll der private Charakter einer Unfallversicherung für den Unternehmer zurücktreten und das spezifische Unfallrisiko einer bestimmten unternehmerischen Tätigkeit eine fast ausschließlich beruflich bedingte Veranlassung der Unfallversicherung nach sich ziehen, so daß die Beiträge für eine solche Unfallversicherung als BA abziehbar sind. Dies ist aber nur dann möglich, wenn eine entsprechende Aufteilung der Prämien vertraglich vereinbart und durchgeführt ist. Bei einer Gruppenversicherung, die den Stpfl. selbst und seine Mitarbeiter umfaßt, gilt nach diesen Grundsätzen, daß die Beiträge vollständig BA bilden, wenn beim Unternehmer ausschließlich ein spezielles betriebliches Risiko versichert ist. Sind beim Unternehmer auch allgemeine Risiken mitversichert, kann eine Aufteilung der Prämien nach den versicherten Personen erfolgen, wobei die auf den Unternehmer selbst entfallenen Beiträge keine BA darstellen (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 741).

► *Bei einer Kfz.-Insassenunfallversicherung* gibt es verschiedene Anknüpfungspunkte für eine estrechtliche Beurteilung der Beiträge. Die Kfz.-Insassenunfallversicherung ist dadurch charakterisiert, daß der jeweilige Insasse versichert ist. Für die estrechtliche Beurteilung der Beiträge zu dieser Unfallversicherung kommt es jedoch darauf an, wie das Kfz. genutzt wird, unabhängig davon, wer und zu welchem Zweck das Kfz. im Unfallzeitpunkt gerade eingesetzt war (vgl. auch SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 742). Wird das Kfz. ausschließlich betrieblich genutzt, stellen die Prämien für eine Insassenunfallversicherung vollständig BA dar. Wird das Kfz. teils betrieblich und teils privat genutzt, sind die Prämien für eine Unfallversicherung nach der Höhe des betrieblichen Nutzungsanteils als BA absetzbar.

3. Einordnung der Beiträge für Sach- und Schadensversicherungen

a) Grundsatz

1023

Sachversicherungen schützen gegen sonstige Sach- und Vermögensschäden oder daraus resultierende finanzielle Belastungen. Ein Anhaltspunkt für die strechliche Beurteilung der Beiträge für diese Versicherungen ist, ob die versicherten Gegenstände zum BV oder PV gehören. Gehören sie zum BV, sind die Beiträge regelmäßig BA, während die Beiträge für Versicherungen, die zum PV gehörende Gegenstände betreffen, regelmäßig Privatausgaben darstellen (BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 165). Letztlich entscheidend ist aber auch hier das versicherte Risiko. Soweit bestimmte WG versichert sind, kommt es darauf an, daß die WG betrieblich oder beruflich genutzt werden. In diesem Fall sind die Versicherungsbeiträge BA. Werden die WG teils betrieblich und teils privat genutzt, ist entscheidend, ob die laufenden und festen Aufwendungen für die WG entsprechend aufteilbar sind. Ist dies der Fall, werden auch die Versicherungsbeiträge im selben Verhältnis aufgeteilt und stellen daher zum Teil BA dar (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 672). Im übrigen ist aber auch für sonstige Sachversicherungen entscheidend, ob betriebliche oder berufliche Risiken abgedeckt werden.

b) Einzelne Sach- und Schadensversicherungen

1024

Haftpflichtversicherung: Mit einer Haftpflichtversicherung werden Schadensersatzansprüche Dritter wegen Personen- oder Sachschäden abgedeckt. Beiträge zu Haftpflichtversicherungen sind BA, wenn so gut wie ausschließlich betriebliche oder berufliche Haftpflichtrisiken abgedeckt werden. Dies ist beispielsweise bei Haftpflichtversicherungen der Fall, die sich ausschließlich auf den Beruf und oder den Betrieb beziehen (WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 2123). Beispiele dafür sind die Berufshaftpflichtversicherungen der Rechtsanwälte oder Notare, Betriebshaftpflichtversicherungen oder Produkthaftpflichtversicherungen. Bei Haftpflichtversicherungen für Kfz. oder Luftfahrzeuge gilt dies jedenfalls, wenn die entsprechenden Fahrzeuge ausschließlich beruflich oder betrieblich genutzt werden.

Decken Haftpflichtversicherungen dagegen das allgemeine persönliche Haftpflichtrisiko des Stpfl. ab, sind die Beiträge privat veranlaßt und stellen keine BA dar (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 692). Soweit Haftpflichtversicherungen sowohl gegen betriebliche oder berufliche als auch gegen private Haftpflichtrisiken schützen, können die Prämien entsprechend aufgeteilt werden, wenn mehrere selbständige Versicherungen vorliegen oder eine Aufteilung nach Art des versicherten Risikos möglich ist (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 693). Für die Kfz.-Haftpflichtversicherung gilt bei beruflicher und privater Nutzung, daß die Versicherungsbeiträge nach dem Maß der betrieblichen und privaten Nutzung des Kfz. aufgeteilt werden können und daß der auf den Anteil der betrieblichen Nutzung entfallende Teil der Prämien eine BA darstellt (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 694).

Sonstige Sachversicherungen: Beiträge zu Sachversicherungen sind BA, wenn ausschließlich beruflich oder betrieblich genutzte WG des BV gegen Schäden oder Verlust versichert werden (WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 2123). Beispiele dafür sind Feuer-, Hagel- und Sturmversicherungen für betrieblich genutzte Gebäude, Delkredereversicherungen für betriebliche Forderungsausfälle, alle Arten von Maschinenversicherungen für betriebliche Maschinen, Transportversicherungen für betriebliche Transporte, Reisegepäckversicherungen bei Geschäftsreisen (WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5

Rn. 2113; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 720). Beiträge für eine Betriebsunterbrechungsversicherung sind nur dann BA, wenn diese ausschließlich für Schäden aufkommt, die durch höhere Gewalt verursacht werden und nicht durch persönliche Risiken des Stpfl., wie Erkrankung, Unfall oder Tod, ausgelöst werden (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 720).

Bei WG, die betrieblich und privat genutzt werden, kommt es auf das Verhältnis der Nutzungsarten an und darauf, ob Aufwendungen entsprechend zugeordnet und aufgeteilt werden können. Wird ein WG zu einem unbedeutenden Anteil von 5–10 vH privat mitgenutzt, können die Beiträge für entsprechende Versicherungen bis zu dieser Bagatellgrenze vollständig als BA angesetzt werden (WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 2123: 5 vH; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 722: 5–10 vH). Sind WG, beispielsweise Gebäude, die privat und betrieblich genutzt werden, in betrieblich und privat genutzte Teile aufteilbar, werden auch die Aufwendungen für Versicherungen entsprechend aufgeteilt und stellen in dem Maß, in dem die WG betrieblich genutzt werden, BA dar (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 723). Ist die berufliche und private Nutzung der WG untrennbar miteinander verbunden, stellen entsprechende Versicherungsprämien insgesamt keine BA dar (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 724; s. dazu auch Anm. 834).

Rechtsschutzversicherungen: Beiträge für Rechtsschutzversicherungen, die Kosten der Rechtsverfolgung und der Rechtsverteidigung abdecken sollen, sind BA, wenn die Kosten, die durch die Versicherung übernommen werden, für den Fall des Nichtbestehens der Versicherung als BA abziehbar wären (FinMin. Nds. v. 10. 12. 1984, StEK EStG § 10 Abs. 1 Ziff. 2 Nr. 29; OFD Hannover v. 29. 9. 1987, StEK EStG § 4 BetrAusg Nr. 326; KOTTKE, DStZ 1987, 605 [608 f.]; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 712 mwN). Dies sind insbes. Rechtsschutzversicherungen, die sich speziell auf Rechtsstreitigkeiten beziehen, die typischerweise im Zusammenhang mit einer beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit stehen (WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 2122). Beispiele hierfür sind Fahrerrechtsschutzversicherungen für einen beim Stpfl. beschäftigten Fahrer oder Kfz.-Rechtsschutzversicherungen, wenn das Kfz. ausschließlich beruflich oder betrieblich genutzt wird (KOEWIUS, FR 1986, 584 [587]; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 712), Versicherungsbeiträge, die ausschließlich das berufliche Rechtsschutzkostenrisiko abdecken, wie Rechtsschutzversicherungen für Firmen, freie Berufe, Fahrtschullehrer, Handelsvertreter, Kfz.-Händler, Manager ua. (KOEWIUS, FR 1986, 584; KOTTKE, DStZ 1987, 605 [608 f.]; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 712) oder Rechtsschutzversicherungen für Eigentümer oder Mieter von Gebäuden oder Grundstücken, die betrieblich genutzt werden (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 712).

Dagegen stellen allgemeine Rechtsschutzversicherungen, die betriebliche und private Risiken abdecken, grundsätzlich keine BA dar, weil sie wesentlich privat mitveranlaßt sind (BFH v. 29. 3. 1985 IX B 23/82, nv.; zur Verfassungsmäßigkeit dieses Abzugsverbots s. BVerfG v. 7. 8. 1985 1 BvR 707/85, DStZ/E 1985, 277; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 713). Beispiele dafür sind Familien-, Beratungs-, Arbeits-, Sozial-, Steuer- und Strafgerichts-Rechtsschutzversicherungen. Dies gilt auch für Rechtsschutzversicherungen, die zwar berufliche Risiken erfassen, aber private Risiken ohne Mehrkosten mitabdecken (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 713, aA KOEWIUS, FR 1986, 584 [589]). Nur wenn eine eindeutige Aufteilung nach den versicherten Risiken möglich ist und auch tatsächlich vorgenommen wird, kommt eine Aufteilung der Versicherungsprämien in BA und Privat ausgaben in Betracht (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 713). Dies gilt auch, wenn eine Kfz. sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird. Dann können die

Beiträge für eine Kfz.-Rechtsschutzversicherung entsprechend den Anteilen der betrieblichen Nutzung des Kfz. als BA angesetzt werden (FinMin. Nds. v. 10. 12. 1984 aaO; OFD Hannover v. 29. 9. 1987 aaO; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 714).

4. Zusammenfassende Beispiele (ABC der Versicherungsbeiträge)

a) Betriebsausgaben

1025

Beispiele für Versicherungen, die betriebliche Risiken abdecken und deren Beiträge daher BA darstellen:

- ArbGBeiträge zur Sozialversicherung für ArbN;
- Aussteuer- und Ausbildungsversicherungen;
- Bauwesenversicherung gegen Bauschäden bis zur Fertigstellung von Betriebsgebäuden;
- Betriebsunterbrechungsversicherungen gegen höhere Gewalt und Einwirkung Dritter;
- Brand- oder Feuerversicherung für Betriebsgebäude;
- Delkrederversicherung gegen den Ausfall betrieblicher Forderungen;
- Diebstahlversicherung für WG des BV und sonstige betrieblich genutzte WG;
- Flug- und Reisegepäckversicherung für eine betriebliche oder berufliche Reise;
- Glas-, Hagel- oder Sturmversicherung für WG des BV;
- Haftpflichtversicherungen gegen betrieblich veranlaßte Haftpflichtschäden;
- Insassenunfall-, Kasko-, Kfz.-Haftpflicht- und Kfz.-Rechtsschutz für betrieblich genutzte Fahrzeuge;
- Krankenversicherung, die nur betriebliche Risiken abdeckt;
- Lebens- und Sterbegeldversicherungen;
- Maschinen-, Maschinengarantie- und Montageversicherung;
- Öltankversicherungen für Betriebe;
- Rechtsschutzversicherungen, die nur betriebliche Risiken abdecken;
- Transportversicherungen;
- Versicherungsbeiträge für den Schutz von ArbN und sonstigen Mitarbeitern.

b) Privatausgaben

1026

Beispiele für Versicherungen, die private Risiken abdecken und deren Beiträge daher keine BA, sondern Privatausgaben darstellen:

- ArbGBeiträge zur Sozialversicherung für Gesellschafter;
- Brand-, Feuer-, Glas-, Sturm- und Hagelversicherungen für privat genutzte Gebäude;
- Entführungs- oder Lösegeldversicherung;
- Erbschaftsteuerversicherung;
- Familienrechtsschutzversicherung;
- Hausratsversicherung;
- Haftpflicht- und Kaskoversicherung für private und privat genutzte Fahrzeuge;
- Invaliditäts- und Berufsunfähigkeitsversicherung, die allgemeine Risiken abdeckt;
- Rechtsschutzversicherung, die allgemeine Risiken abdeckt;

- Reisegepäckversicherung ohne betrieblichen Anlaß;
- Sozialversicherungsbeiträge (Kranken-, Pflege-, Unfall-, Arbeitslosen- und Rentenversicherung) für den Stpfl. und seine Angehörigen.

1027 **c) Aufteilung der Versicherungsbeiträge in Betriebs- und Privatausgaben**

Beispiele für Versicherungen, die sowohl betriebliche als auch private Risiken abdecken und deren Beiträge in Betriebs- und in Privatausgaben aufgeteilt werden können:

Sachversicherungen für WG, die sowohl privat als auch beruflich oder betrieblich genutzt werden. Beispielsweise Feuerversicherungen für privat und betrieblich genutzte Gebäude oder Insassenunfall- oder Kaskoversicherungen für privat und betrieblich genutzte Fahrzeuge. Die Aufteilung der Prämien erfolgt in diesen Fällen entsprechend der Nutzungsanteile.

Personenversicherungen, die private und betriebliche Risiken abdecken. Beispielsweise eine allgemeine Unfallversicherung des Unternehmers, die auch spezielle Berufs- und Unfallrisiken mitabdeckt. Eine Aufteilung der Prämien kann erfolgen, wenn und soweit die Beiträge nach den Risiken aufgeschlüsselt werden können und aufgeschlüsselt sind.

Gruppenversicherungen, die Personen umfassen, deren Versicherungsschutz teilweise betrieblich und teilweise privat veranlaßt ist. Beispielsweise allgemeine Gruppenunfallversicherung, die auch den Unternehmer umfaßt. Eine Aufteilung der Prämien kann erfolgen, wenn und soweit die Beiträge nach den verschiedenen Personen aufgeschlüsselt werden können und aufgeschlüsselt sind.

1028–1029 Einstweilen frei.