

## § 9

## Werbungskosten

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), geändert durch WachstBeschlG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2)

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

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. <sup>2</sup>Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb ergibt;
2. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit solche Ausgaben sich auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen;
3. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist;
4. Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. <sup>2</sup>Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die regelmäßige Arbeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte von 0,30 Euro anzusetzen, höchstens jedoch 4500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. <sup>3</sup>Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nummer 32. <sup>4</sup>Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte maßgebend; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt wird. <sup>5</sup>Nach § 8 Absatz 3 steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mindern den nach Satz 2 abziehbaren Betrag; ist der Arbeitgeber selbst der Verkehrsträger, ist der Preis anzusetzen, den ein dritter Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hätte. <sup>6</sup>Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so sind die Wege von einer Wohnung, die nicht der regelmäßigen Arbeitsstätte am nächsten liegt, nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird;
5. notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die

doppelte Haushaltsführung beibehalten wird. <sup>2</sup>Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. <sup>3</sup>Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich abgezogen werden. <sup>4</sup>Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen. <sup>5</sup>Nummer 4 Satz 3 bis 5 ist entsprechend anzuwenden. <sup>6</sup>Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt;

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

(2) <sup>1</sup>Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind. <sup>2</sup>Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können angesetzt werden, soweit sie den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen. <sup>3</sup>Behinderte Menschen,

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

können anstelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für die Familienheimfahrten ansetzen. <sup>4</sup>Die Voraussetzungen der Nummern 1 und 2 sind durch amtliche Unterlagen nachzuweisen.

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

(4) (weggefallen)

(5) <sup>1</sup>§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 bis 5, 6b bis 8a, 10, 12 und Absatz 6 sowie § 9c Absatz 1 und 3 gelten sinngemäß. <sup>2</sup>§ 6 Absatz 1 Nummer 1a gilt entsprechend.

Autoren: Dr. Volker **Kreft**, Richter am FG, Bielefeld (Anm. 1–239)  
 Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München (Anm. 240–749)  
 Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsverzeichnis

Allgemeine Erläuterungen zu § 9

	Anm.		Anm.
<b>A. Grundinformation zu § 9</b>	1		
<b>B. Rechtsentwicklung des § 9</b>			
I. Entwicklung des Rechtsinstituts	2	II. Verhältnis zu § 4 Abs. 4 (Betriebsausgaben)	23
II. Rechtsentwicklung des Werbungskostenbegriffs bis zum EStG 1934	3	III. Verhältnis zu § 8 (Einnahmen)	25
III. Rechtsentwicklung seit dem EStG 1934	4	IV. Verhältnis §§ 9a, 9b (Pauschbeträge; Vorsteuerabzug)	26
<b>C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 9</b>		V. Verhältnis zu §§ 10 ff. (Sonderausgaben)	27
I. Gesetzgeberischer Zweck und Gesetzessystematik	6	VI. Verhältnis zu § 11 (Vereinbarung und Verausgabung)	28
II. Abgrenzungsfunktion des § 9 im Einzelnen	7	VII. Verhältnis zu § 12 (nicht abzählbare Ausgaben)	29
III. Wirtschaftliche Bedeutung	8	VIII. Verhältnis zu außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33–33b)	35
IV. Verfassungsmäßigkeit	9	<b>F. Zurechnung der Werbungskosten (Abzugsberechtigung)</b>	
V. Gestaltungsmöglichkeiten beim Werbungskostenabzug	10	<b>I. Grundsätze</b>	40
<b>D. Geltungsbereich des § 9</b>		<b>II. Aufwendungen durch Dritte und für Dritte</b>	
<b>I. Persönlicher Geltungsbereich</b>		1. Abziehbarkeit von Dritt- aufwendungen beim Einkunftszieler	43
1. Geltung im Einkommensteuerrecht	13	2. Übernahme von Aufwendungen für einen Dritten	44
2. Geltung im Körperschaftsteuerrecht	14	<b>III. Besonderheiten bei der AfA-Zurechnung</b>	47
<b>II. Sachlicher Geltungsbereich</b>		<b>IV. Besonderheiten bei Gesellschaften und Gemeinschaften</b>	50
1. Geltung für die Ermittlung der Überschusseinkünfte	15	<b>G. Verfahrensfragen</b>	
2. Geltung in steuerrechtlichen Sonderverfahren	16	<b>I. Berücksichtigung von Werbungskosten im Veranlagungs-, Vorauszahlungs- und Lohnsteuerverfahren</b>	53
<b>III. Anwendung bei Auslandsbeziehungen</b>	17	<b>II. Nachweiserfordernisse und Feststellungslast für Werbungskosten</b>	
<b>IV. Anwendung bei Gesellschaften und Gemeinschaften</b>	20	1. Nachweiserfordernisse	54
<b>E. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>		2. Feststellungslast	55
I. Verhältnis zu § 3c (anteilige Abzüge)	22	<b>III. Nachholung, Verzicht und Wahlrechte beim Werbungskostenabzug</b>	57

**Erläuterungen zu Abs. 1:  
Werbungskostenabzug**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeiner Werbungskosten- tatbestand (Abs. 1 Satz 1)</b>			
<b>I. Überblick über die Tat- bestandsmerkmale</b> . . . . .	60		
<b>II. Werbungskosten als „Auf- wendungen“ (Abs. 1 Satz 1)</b>			
1. Begriff der „Aufwendun- gen“ (= Ausgaben)			
a) „Aufwendungen“ als vermögensmindernder Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert (Ausgabe) . . . . .	65	c) Rückzahlung früherer Einnahmen (negative Einnahmen)	
b) Verhältnis zu den Begrif- fen „Aufwand“ und „Kosten“ . . . . .	68	aa) Negative Einnah- men oder Wer- bungskosten . . . . .	80
c) Verhältnis zur zeitli- chen Zuordnung (Ab- fluss) und persönli- chen Zurechnung (Abzugsberechti- gung) . . . . .	71	bb) Einzelheiten zum Abzug negativer Einnahmen . . . . .	81
2. Aufwendungen und kom- pensierende Ansprüche bzw. Leistungen		d) Rückfluss früherer Werbungskosten (kei- ne negativen Wer- bungskosten)	
a) Überblick . . . . .	75	aa) Rückfluss abge- zogener Wer- bungskosten . . . . .	85
b) Behandlung sog. kompensierender An- sprüche bei Über- schusseinkünften		bb) Rückfluss nicht als Werbungkos- ten abgezogener Aufwendungen . . . . .	87
aa) Fälle sog. kom- pensierender An- sprüche . . . . .	76	e) Ersatz- oder Erstat- tungsleistungen und Zuschüsse Dritter	
bb) Grundsatz der veranlagungszeit- raumbezogenen Einzelbeurteilung von Aufwendun- gen (bzw. Ein- nahmen) und kom- pensieren- dem Anspruch . . . . .	77	aa) Ersatz- oder Er- stattungsleistun- gen durch Dritte . . . . .	90
cc) Einzelfälle (rück- forderbare Wer- bungskosten, durchlaufende Posten, irrtümli- che Werbung- kosten) . . . . .	78	bb) Zuschüsse . . . . .	91
		cc) Verzicht auf Er- satz- oder Erstat- tungsleistungen . . . . .	92
		3. Weitere Abgrenzungs- fragen	
		a) Aufwendungen auf das Vermögen . . . . .	95
		b) Fiktive Aufwen- dungen . . . . .	100
		4. Bewertung der Aufwen- dungen . . . . .	104
		<b>III. Einnahmen als Bezugs- punkt der Aufwendungen</b>	
		1. Begriff der Einnahmen und Erwerbsbezug . . . . .	105
		2. Steuerbare oder steuer- pflichtige Einnahmen . . . . .	107
		3. Einnahme- oder Ein- kunftserzielung? . . . . .	110
		4. Einnahmen bei teil- entgeltlichen Rechts- geschäften . . . . .	112

Anm.	Anm.
<b>IV. Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen, insbesondere Veranlassungsprinzip (Abs. 1 Satz 1)</b>	
1. Der Gesetzeswortlaut des Abs. 1 Satz 1	
a) Steuergesetzliche Unschärfen und Interpretationsvielfalt . . . .	115
b) Das Leistungsverhältnis als fehlendes Verknüpfungselement	
aa) Fehlendes Tatbestandsmerkmal der Erwerbsleistung (als „Einkunftsquelle“) . . .	116
bb) Zweifache Voraussetzung: Veranlassung durch eine Erwerbsleistung (Einkunftsquelle), die der Einkunftszielung dient . . . . .	117
c) Bedeutung der Begriffe „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung“	121
2. Allgemeines zum Veranlassungsprinzip	
a) Überblick zum Veranlassungsprinzip . . .	130
b) Bedeutung des Veranlassungsprinzips . . .	132
c) Geltungsbereich des Veranlassungsprinzips	
aa) Einheitliches Veranlassungsprinzip für Betriebsausgaben und Werbungskosten . . . . .	135
bb) Einheitliches Veranlassungsprinzip bei allen Überschussinkunftsarten . . . . .	136
d) Verhältnis zum finalen Werbungskostenbegriff der Gesetzesfassung	
aa) Kein bloß „erweiterter finaler Werbungskostenbegriff“ . . . . .	138
bb) Die durch den (aufgrund des Veranlassungsprinzips) erweiterten Werbungskostenbegriff erfassten Fallgruppen . . . . .	139
3. Veranlassung	
a) Begriff der Veranlassung . . . . .	140
b) Abgrenzung der Veranlassung vom Zweck . . . . .	141
c) Abgrenzung der Veranlassung von der Verursachung . . . . .	142
d) Bedeutung des Verschuldens des Steuerpflichtigen . . . . .	143
4. Veranlassungszusammenhang	
a) Allgemeines . . . . .	145
b) Objektiver und subjektiver Zusammenhang als Elemente des Veranlassungsprinzips	
aa) Überblick . . . . .	146
bb) Herrschende Meinung . . . . .	147
cc) Abweichende Auffassung . . . . .	148
dd) Eigene Auffassung . . . . .	149
c) Weitere Kriterien zur Kennzeichnung des Zusammenhangs	
aa) Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang .	152
bb) Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang .	153
cc) Zeitlicher und örtlicher Zusammenhang . . . . .	154
5. Die Abgrenzungsfunktion des Veranlassungsprinzips	
a) Vorbemerkung . . . . .	160
b) Zeitliche Abgrenzungsprobleme	
aa) Überblick . . . . .	161
bb) Vorab veranlasste Werbungskosten	162
cc) Weitere Abzugsvoraussetzungen .	163

	Anm.		Anm.
dd) Anwendungsbeispiele für vorab veranlasste Werbungskosten . . . .	164	d) Aufwendungen auf die Vermögenssphäre	
ee) Fehlgeschlagene oder vergebliche (vorab veranlasste) Aufwendungen als Werbungskosten (Grundsätze) . . .	165	aa) Das Abgrenzungsproblem . . .	185
ff) Fehlgeschlagene (vorab veranlasste) Aufwendungen als Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung . . . .	166	bb) Grundsatz der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre (Vermögensneutralitätsprinzip) .	186
gg) Werbungskosten bei Unterbrechung der Einkunftserzielung . .	167	cc) Wirkungsbereich und Grenzen des Vermögensneutralitätsprinzips bei Anwendung auf vermögensbezogene Aufwendungen . . . . .	187
hh) Nachträgliche Werbungskosten	170	dd) Fallgruppen vermögensbezogener Aufwendungen . . . . .	188
ii) Anwendungsbeispiele für nachträgliche Werbungskosten . . . .	172	e) Vermögensverluste	
c) Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen		aa) Rechtsgrundlage für den Abzug von Vermögensverlusten . . . . .	190
aa) Begriff der gemischten Aufwendungen . . . . .	175	bb) Veranlassungsprinzip als Beurteilungsleitlinie . .	191
bb) Gesetzlich geregelte Fälle gemischter Aufwendungen . . . . .	176	cc) Fallgruppensystematik . . . . .	192
cc) Voller Werbungskostenabzug gemischter Aufwendungen nur bei weitaus überwiegendem Erwerbsbezug (Wesentlichkeitsprinzip) .	177	dd) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit Gegenständen des reinen Erwerbsvermögens . . . . .	193
dd) Aufteilung gemischter Aufwendungen . . . . .	178	ee) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit planmäßig gemischt genutzten Gegenständen . .	194
ee) Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Aufwendungen für die Lebensführung . . . . .	179	ff) Vermögenseinbußen im Zusammenhang mit nicht der Einkunftserzielung dienendem Privatvermögen . . . .	195
ff) Wechsel des Veranlassungszusammenhangs . . . . .	183		
		<b>V. Angemessenheit von Werbungskosten</b>	
		1. Vorbemerkung . . . . .	200
		2. Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit und Üblichkeit der Aufwendungen . . . . .	201

	Anm.		Anm.
3. Abzugsverbot für die Lebensführung berührende unangemessene Aufwendungen .....	202	4. Verhältnis zu § 12 .....	244
<b>B. Abzug der Werbungskosten bei der zugehörigen Einkunftsart als Rechtsfolgeanordnung (Abs. 1 Satz 2)</b>		a) Verhältnis zu § 12 Nr. 1 Satz 2	
<b>I. Bedeutung des Abs. 1 Satz 2 .....</b>	<b>210</b>	b) Verhältnis zu § 12 Nr. 5 (Berufsausbildung – Erststudium) .	244a
<b>II. Abzug der Werbungskosten („sind ... abzuziehen“)</b>		5. Nachweis/Feststellungslast .....	245
1. Inhalt der gesetzlichen Regelung .....	215	6. Einzelfälle .....	246
2. Abzugsverbote (nicht abziehbare Werbungskosten) .....	216	7. Rechtsfolgen .....	253
3. Zeitpunkt des Abzugs		<b>III. Reisekosten .....</b>	<b>285</b>
a) Grundsatz des § 11 Abs. 2 Satz 1 (Abflussprinzip) .....	220	1. Grundlagen des steuerlichen Reisekostenrechts	
b) Ausnahmen von § 11 Abs. 2 Satz 1 .....	221	a) Fehlende Begriffsdefinition	
c) Vorauszahlung, Nachzahlung und Nachholung von Werbungskosten ....	222	b) Durch die Finanzverwaltung geprägtes Reisekostenrecht . . . . .	285a
<b>III. Abzug bei der zugehörigen Einkunftsart („bei der Einkunftsart ..., bei der sie erwachsen sind“)</b>		c) Änderung der Rechtsprechung .....	286
1. Inhalt der gesetzlichen Regelung .....	235	2. Auswärtstätigkeit .....	287
2. Einkunftsarten- und einkunftsquellenbezogene Qualifikationskonflikte ..	236	a) Auswärtstätigkeit als Voraussetzung	
<b>C. Anhang zu Abs. 1 Sätze 1 und 2: Wichtige Anwendungsfälle des allgemeinen Werbungskostenbegriffs</b>		b) Regelmäßige Arbeitsstätte .....	288
<b>I. Allgemeine Erläuterungen</b>	<b>240</b>	c) Weitere Einzelfälle ..	289
<b>II. Bildungsaufwendungen</b>		d) Außerhalb der Wohnung .....	290
1. Bildungsaufwendungen als Werbungskosten		e) Überwiegende berufsbezogene Veranlassung .....	291
a) Begriff .....	241	3. Art und Umfang der als Werbungskosten abziehbaren Reisekosten	
b) Rechtsentwicklung ..	241a	a) Überblick .....	296
c) § 12 Nr. 5 EStG als Abzugsverbot .....	241b	b) Fahrtkosten .....	297
2. Bildungsaufwendungen und objektives Nettoprinzip .....	242	aa) Begriff	
3. Veranlassungszusammenhang .....	243	bb) Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel .....	297a
		cc) Benutzung eines eigenen Fahrzeugs .....	297b
		dd) Keine Abzugsbeschränkung ..	297c
		c) Mehraufwendungen für die Verpflegung	
		aa) Bedeutung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 .....	298
		bb) Gleiche Grundsätze bei Auswärtstätigkeit ..	298a
		cc) Unentgeltliche Verpflegung .....	298b
		dd) Erstattung durch Arbeitgeber .....	298c

	Anm.		Anm.
d) Übernachtungskosten . . . . .	299	e) Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	359
aa) Begriff		2. Schuldzinsen als Werbungskosten (Nr. 1 Satz 1)	
bb) Werbungskostenabzug bei Auswärtstätigkeiten . . . . .	299a	a) Begriff und Abgrenzung der einkommensteuerlichen Schuldzinsen	
cc) Übernachtungen im Inland . . . . .	299b	aa) Begriff der Schuldzinsen . . . . .	360
dd) Übernachtungen im Ausland . . . . .	299c	bb) Abgrenzung zur Kapitalrückzahlung . . . . .	361
e) Sonstige Reisekosten . . . . .	300	b) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart	
<b>IV. Umzugskosten</b>		aa) Voraussetzungen und Rechtsfolgen . . . . .	362
1. Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug		bb) Erwerbsbezogenes Veranlassungsprinzip und Nachweisgebot . . . . .	363
a) Veranlassungsprinzip als Abgrenzungsmaßstab		cc) Zweck der Schuldaufnahme als Kriterium erwerbsbezogener Veranlassung . . . . .	370
aa) Allgemeiner WKBegriff und Veranlassungsprinzip . . . . .	310	dd) Vorab entstandene/vergebliche Schuldzinsen . . . . .	371
bb) Zeitlicher Zusammenhang . . . . .	310a	ee) Nachträgliche Schuldzinsen . . . . .	372
cc) Umzugskostenvergütungen . . . . .	310b	ff) Aufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken . . . . .	374
b) Zusammenhang mit einer Einkunftsart; außergewöhnliche Belastungen . . . . .	311	gg) Abgrenzung zum Vermögensbereich . . . . .	375
2. Fallgruppen erwerbsbezogener Umzugskosten		hh) Zusammenhang zu mehreren Einkunftsarten/-quellen . . . . .	379
a) Typische Grundfälle . . . . .	313	ii) Umwidmung von Darlehen (sog. Surrogationsrechtsprechung) . . . . .	380
b) Einzelfragen . . . . .	314	c) Abzugsberechtigung . . . . .	382
3. Rechtsfolgen: Höhe der Werbungskosten		d) Zeitpunkt des Abzugs . . . . .	383
a) Grundsätze . . . . .	315	e) ABC der Schuldzinsen . . . . .	385
b) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Inlandsumzügen . . . . .	316	3. Renten und dauernde Lasten als Werbungskosten (Nr. 1 Satz 1)	
c) Höhe der abziehbaren Werbungskosten bei Auslandsumzügen . . . . .	317	a) Allgemeines . . . . .	390
<b>D. Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7: Im Gesetz genannte Werbungskosten</b>			
<b>I. Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1)</b>			
1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1			
a) Überblick zu Nr. 1 . . . . .	355		
b) Rechtsentwicklung der Nr. 1 . . . . .	356		
c) Bedeutung der Nr. 1 . . . . .	357		
d) Geltungsbereich der Nr. 1 . . . . .	358		

	Anm.
b) Begriff und Abgrenzung der auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten	
aa) Begriff der Renten und dauernden Lasten . . . . .	391
bb) Besonderer Verpflichtungsgrund . . . . .	392
c) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart . . . . .	393
d) Durchführung des Werbungskostenabzugs	
aa) Höhe des Abzugs . . . . .	396
bb) Zeitpunkt des Abzugs . . . . .	397
4. Begrenzung des Abzugs für Leibrenten auf den Ertragsanteil (Nr. 1 Satz 2) . . . . .	400
<b>II. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2)</b>	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2 . . . . .	410
2. Die von Nr. 2 erfassten Aufwendungen	
a) Grundsätzliches . . . . .	417
b) Steuern vom Grundbesitz . . . . .	418
c) Sonstige öffentliche Abgaben . . . . .	419
d) Versicherungsbeiträge . . . . .	420
3. Der Einnahmeerzielung dienende Gebäude oder Gegenstände . . . . .	421
<b>III. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3)</b>	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 3 . . . . .	430
2. Abziehbare Beiträge zu Berufsverbänden	
a) Berufsstände und sonstige Berufsverbände . . . . .	435
b) Beiträge . . . . .	436
c) Erwerbszusammenhang . . . . .	437

	Anm.
<b>IV. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4)</b>	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4	
a) Überblick zu Nr. 4 . . . . .	440
b) Rechtsentwicklung der Nr. 4 . . . . .	441
c) Bedeutung der Nr. 4	
aa) Gesetzssystematik und -zweck . . . . .	442
bb) Verfassungsmäßigkeit . . . . .	443
d) Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	447
2. Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Nr. 4 Satz 1)	
a) Aufwendungen des Arbeitnehmers; Fahrtkostenersatz . . . . .	450
b) Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	
aa) Begriff der Wohnung . . . . .	452
bb) Begriff der Arbeitsstätte . . . . .	453
cc) Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte . . . . .	454
3. Abgeltung der Aufwendungen durch die Entfernungspauschale (Nr. 4 Satz 2)	
a) Systemwechsel durch Einführung der Entfernungspauschale . . . . .	456
b) Höhe der Entfernungspauschale . . . . .	457
4. Keine Entfernungspauschale bei Nutzung von Flugzeugen und bei Sammelbeförderung (Nr. 4 Satz 3) . . . . .	458
5. Bestimmung der Wegstrecke (Nr. 4 Satz 4) . . . . .	459
6. Anrechnung von Arbeitgeberleistungen (Nr. 4 Satz 5) . . . . .	460
7. Mehrere Wohnungen (Nr. 4 Satz 6) . . . . .	462
<b>V. Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5)</b>	
1. Rechtsentwicklung der Nr. 5 . . . . .	475

	Anm.
2. Bedeutung der Nr. 5 . . . .	476
3. Notwendige Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten (Nr. 5 Satz 1)	
a) Begründung der doppelten Haushaltsführung aus beruflichem Anlass (Halbs. 1) . . . . .	486
b) Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung (Satz 1 Halbs. 2) . . . . .	489
c) Rechtsfolge: Abzug von notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten . . . . .	490
d) Die einzelnen Mehraufwendungen . . . . .	491
e) Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand . . . . .	500
4. Begriff der doppelten Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 2)	
a) Begriffsbestimmung in Satz 2 . . . . .	503
b) Auswärtige Beschäftigung . . . . .	505
c) Unterhalt eines eigenen Hausstands bei Verheirateten . . . . .	506
d) Wohnung am Beschäftigungsort . . . . .	510
e) Eigener Hausstand bei Ledigen (Nichtverheirateten) . . . . .	515
5. Abzugsbegrenzungen für Familienheimfahrten (Nr. 5 Sätze 3–6)	
a) Aufwendungen für Familienheimfahrten und Wochenprinzip (Nr. 5 Satz 3) . . . . .	520
b) Entfernungspauschale zur Abgeltung von Aufwendungen (Nr. 5 Sätze 4 und 5) . . . . .	521
c) Kraftfahrzeug-Gestellung durch den Arbeitgeber (Nr. 5 Satz 6) . . . . .	522

	Anm.
<b>VI. Aufwendungen für Arbeitsmittel (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6)</b>	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6	
a) Rechtsentwicklung der Nr. 6 . . . . .	530
b) Bedeutung und Geltungsbereich der Nr. 6 . . . . .	531
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	532
2. Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten (Satz 1)	
a) Begriff der Arbeitsmittel . . . . .	540
b) Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkunfterzielung	
aa) Aufwendungen . . . . .	543
bb) Zusammenhang mit Einkunfterzielung . . . . .	544
cc) Abgrenzung zur Privatsphäre . . . . .	546
3. Nr. 7 bleibt unberührt (Satz 2) . . . . .	549
4. Wichtige Anwendungsfälle der Nr. 6 (Arbeitsmittel)	
a) Typische Berufskleidung	
aa) Begriff der typischen Berufskleidung . . . . .	551
bb) Abgrenzung zur bürgerlichen Kleidung . . . . .	552
cc) Umfang des Werbungskostenabzugs . . . . .	556
b) Bücher . . . . .	559
c) Musikinstrumente	
aa) Veranlassungsprinzip . . . . .	572
bb) Umfang des Werbungskostenabzugs . . . . .	573
5. ABC der Arbeitsmittel . . . . .	580
<b>VII. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7)</b>	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 7	
a) Rechtsentwicklung der Nr. 7 . . . . .	585

	Anm.		Anm.
b) Bedeutung der Nr. 7		c) Bemessungsgrundlage der Absetzungen	
aa) Vorbemerkung ..	587	aa) Bedeutung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage .....	608
bb) Deklaratorische Bedeutung der Nr. 7 .....	588	bb) Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ....	609
cc) Bedeutung des Erwerbsvermögens bei den Überschusseinkünften .....	590	cc) Bemessungsgrundlage nach Nutzungsänderung .....	610
c) Geltungsbereich der Nr. 7 .....	592	d) Bestimmung der Nutzungsdauer	
d) Verhältnis zu anderen Vorschriften .....	593	aa) Grundsätzliches .	613
e) Absetzungsberechtigung .....	595	bb) Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 7)...	615
2. Absetzungen bei Überschusseinkünften (Nr. 7 Satz 1)		e) Veranlassungszusammenhang mit Überschusseinkünften ....	618
a) Absetzungen für Abnutzung, Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen		f) Vornahme der Absetzung .....	619
aa) Allgemeines ....	599	3. Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (Nr. 7 Satz 2) .....	621
bb) Zulässige Absetzungen .....	600		
cc) Unzulässige Absetzungen .....	602		
b) Gegenstand der Absetzung: Wirtschaftsgutbegriff bei Überschusseinkünften ....	605		

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

	Anm.		Anm.
<b>A. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen (Abs. 2 Satz 1) .....</b>	<b>641</b>	<b>C. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Behinderten (Abs. 2 Sätze 3 und 4) ....</b>	<b>643</b>
<b>B. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel (Abs. 2 Satz 2) .....</b>	<b>642</b>		

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

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

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

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5</b>		VI. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Häusliches Arbeitszimmer) . . . . .	699
I. Überblick . . . . .	685	VII. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen) . . . . .	700
II. Rechtsentwicklung des Abs. 5 . . . . .	686	VIII. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 (Geldbußen) . . . . .	701
III. Bedeutung des Abs. 5 . . . . .	687	IX. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a (Hinterziehungszinsen) . . . . .	702
<b>B. Sinngemäße Geltung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5, 6b–8a, 10, 12 und Abs. 6 sowie § 9c Abs. 1 und 3 (Satz 1)</b>		X. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 (Bestechungs- und Schmiergelder) . . . . .	703
I. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Aufwendungen für Geschenke) . . . . .	690	XI. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 (Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO) . . . . .	704
II. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (Bewirtungsaufwendungen) . . . . .	691	XII. Geltung des § 4 Abs. 6 (Parteispenden) . . . . .	705
III. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser) . . . . .	692	XIII. Geltung von § 9c Abs. 1 und 3 (Kinderbetreuungskosten) . . . . .	706
IV. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 (Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Jachten und ähnliche Zwecke) . . . . .	693	<b>C. Entsprechende Geltung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a (Satz 2)</b> . . . . .	707
V. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Mehraufwendungen für die Verpflegung) . . . . .	694		

**ABC der Werbungskosten . . . . . 750**

<b>Allgemeine Erläuterungen zu § 9</b>
--

**Schrifttum:** BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, München 1974, 22–38; OFFERHAUS, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, BB 1979, 618 f.; RUPPE, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStJG 3 (1980), 103 (108–116); v. BORNHAUPT, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, DStJG 3 (1980), 149 (152–154); PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Gelsenkirchen 1984, 140–178; WANNER, Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge – Ein Beitrag zu einer kausalen Veranlassungstheorie im (Einkommen-)Steuerrecht, StuW 1987, 302 (307); KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Berlin/ua. 2000, 49–51; RADEMACHER-GOTTFELD, Das steuerliche Arbeitsvermögen – ein Beitrag für mehr Steuergerechtigkeit, FR 2003, 336; BERGKEMPER, Die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für den Abzug beruflicher/betrieblicher Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, StuW 2006, 311; LANG, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3; TIPKE, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzip, BB 2007, 1525; TIPKE, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, 201; TIPKE, Verteidigung des Nettoprinzips, DB 2008, 263; DRÜEN, Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, StuW 2008, 3; LEHNER, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, 185; WEBER-GRELLET, Unzulässige Diskriminierung von Nahpendlern, DStR 2009, 349.

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

### A. Grundinformation zu § 9

1

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

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

Die beiden Tatbestandsgruppen in Abs. 1 Satz 1 und in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 stehen im Verhältnis von Grundsatz- zu Spezialregelung (s. auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 20, A 21); bei nicht ausdrücklich in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 geregelten Aufwendungsarten muss jeweils ergänzend auf die Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 zurückgegriffen werden (zB bei doppelter Haushaltsführung eines ledigen ArbN ohne eigenen Hausstand, so ausdrücklich BFH v. 20.7.2006 – VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068; BERGKEMPER, FR 2006, 1038; aA THOMAS, DStR 2006, 2289).

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

► *Konstitutiver oder deklaratorischer Charakter der Aufzählung:* Der Einleitungssatz des Abs. 1 Satz 3 „Werbungskosten sind auch ...“ lässt offen, ob insoweit spezielle Ausnahmetatbestände gegenüber der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 vorlie-

gen oder ob es sich lediglich um eine Aufzählung mit deklaratorischem Inhalt handelt (vgl. BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368 betr. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3). Rspr. und Schrifttum differenzieren, wobei Einzelheiten zT str. sind (vgl. auch die Zusammenstellung bei KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 27–39; LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 160 f.); Ursache dafür ist das unterschiedliche Grundverständnis des allgemeinen WK-Begriffs (s. eingehend Anm. 115 mwN):

- ▷ *Nr. 1* (Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten): Satz 1 hat deklaratorische Bedeutung; Satz 2 bestimmt bei Leibrenten den WK-Umfang mit konstitutiver Wirkung (so auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 33, A 34).
- ▷ *Nr. 2* (Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge): Deklaratorischer Charakter (s. auch FG München v. 19.5.1982, EFG 1983, 64, rkr.).
- ▷ *Nr. 3* (Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden): Deklaratorische Bedeutung (s. BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368).
- ▷ *Nr. 4* (Fahrtaufwendungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte): Die Vorschrift beinhaltet in Satz 1 die Grundaussage dahingehend, dass der Erwerbssbereich bereits mit dem Weg zur Arbeit beginnt und auch die Rückfahrt zur Wohnung einschließt (insoweit deklaratorische Bedeutung). Nach Auffassung des BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07 (BStBl. II 2008, 234) handelt es sich nicht um sog. gemischte Aufwendungen (uE zutreffend, da Fahrten zur Arbeit und zurück notwendige Bedingung für Arbeitstätigkeit sind; s. hierzu auch Anm. 632; aA BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 1, 2/08, FR 2009, 74; Private Mitveranlassung wegen Wahl des Wohnorts; KIRCHHOF/VON BECKERATH IX. § 9 Rn. 352; LBP/ZIMMER, § 9 Rn. 810 f.; OFFERHAUS, BB 2006, 129; SÖHN, FR 1997, 245; OLBERTZ, BB 1996, 2489; MICKER, DStR 2007, 1145 [1146]; WERNSMANN, DStR 2007, 1149; KIRCHHOF, DStR 2003, Beihefter 5 zu Heft 37). Der Pauschbetrag (mit Höchstbetrag) des Satzes 2 wirkt dagegen konstitutiv im Hinblick auf den Umfang der WK.
- ▷ *Nr. 5* (Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung): Deklaratorischer Charakter hinsichtlich der Grundaussage, in den Einzelheiten konstitutive Wirkung (vgl. zum Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 1 s. BFH v. 20.7.2006 – VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068).
- ▷ *Nr. 6* (Arbeitsmittelaufwendungen): ZT mit klarstellender, zT mit rechtsbegründender Bedeutung (insbes. betr. Berufskleidung, so BFH v. 20.11.1979 – VI R 143/77, BStBl. II 1980, 73). Allerdings str. wegen der Abgrenzung zur steuerneutralen Vermögenssphäre (s. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 38: konstitutive Bedeutung, weil Anschaffungskosten im Vermögensbereich).
- ▷ *Nr. 7* (Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung): Konstitutive Ausnahmeregelung gegenüber dem im Überschussermittlungsbereich geltenden Vermögensneutralitätsgrundsatz (überwiegende Auffassung, vgl. BFH v. 21.12.1982 – VIII R 215/78, BStBl. II 1983, 410; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 39; uE im Ergebnis unzutreffend, zustimmend BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 108; JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 553; s. auch Anm. 187 und 588).

Steuersystematisch ist uE geboten, die Einzelatbestände des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 soweit rechtl. zulässig aus der vom Veranlassungsprinzip geprägten Grundqualifikationsnorm des § 9 Abs. 1 Satz 1 heraus zu interpretieren (glA TIPKE, StuW 1979, 200; PRINZ, FR 1986, 406 Fn. 88; KRÖNER, StuW 1985, 115 [116]); nur auf diesem Weg ist eine homogene, am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Auslegung des Regelungsgefüges der WK zu erlangen. Darüber hinaus wird im Schrifttum allgemein begrüßt, dass in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 be-

stimmte Aufwendungen, bei denen der WKCharakter auch auf der Basis des Veranlassungsprinzips zumindest zweifelhaft sein könnte, ausdrücklich als solche anerkannt worden sind (vgl. OFFERHAUS, BB 1979, 622; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 185).

► *Keine abschließende Aufzählung:* Die Aufzählung einzelner WKArten in Abs. 1 Satz 3 ist illustrativ, nicht erschöpfend; dies geht bereits aus der Formulierung „Werbungskosten sind auch ...“ hervor (BFH v. 16.11.1971 – VI R 347/69, BStBl. II 1972, 152; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 185). Der Katalog von als WK in Betracht kommenden Aufwendungsarten ist weitaus umfangreicher (s. WK-ABC in Anm. 750).

► *Konkurrenzen:* Die Aufzählung einzelner WK in Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 erfolgt im Grundsatz mit nebengeordnetem Charakter, ist jedoch nicht völlig überschneidungsfrei. So geht zB Nr. 7 (Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung) nach hM dem Sofortabzug für Arbeitsmittel gem. Nr. 6 vor, soweit keine sog. geringwertigen Wirtschaftsgüter vorliegen (BFH v. 16.2.1990 – VI R 85/87, BStBl. II 1990, 883; s. auch Anm. 593). Bei der Benutzung eines Fahrzeugs als Arbeitsmittel zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geht die Nr. 4 des Abs. 1 Satz 3 der Nr. 6 vor (vgl. BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805 betr. Abgeltung einer Leasingsonderzahlung durch Entfernungspauschale).

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

**Abs. 2, 3 und 5** enthalten Regelungen zum Umfang des WKAbzugs bei der Entfernungspauschale (Abs. 2), zur Einbeziehung von NichtArbN mit Überschusseinkünften (Abs. 3) und zur sinngemäßen Geltung anderer Vorschriften (Abs. 5).

Abs. 2 schreibt in Satz 1 zu Vereinfachungszwecken die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) als Grundregel fest (Anm. 641). Die Sätze 2–4 enthalten Ausnahmeregelungen (Ansatz der tatsächlichen Kosten) für Aufwendungen, die durch die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel entstehen (Anm. 642), und für den Ansatz bestimmter Fahrtkosten als WK bei Körperbehinderten, unterteilt nach dem Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Anm. 643). Abs. 3 erweitert die Möglichkeit zur Berücksichtigung bestimmter Fahrtkosten und notwendiger Mehraufwendungen als WK auch auf NichtArbN (Anm. 650 ff.), da die Regelungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 sowie des Abs. 2 ihrem Wortlaut nach auf ArbN zugeschnitten sind. Praktische Bedeutung hat diese Erweiterung wegen des gesetzlichen Ausschlusses des WKAbzugs bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs Satz 1) und des nur geringen Anwendungsbereichs bei den sonstigen Einkünften (§ 22) im Wesentlichen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Abs. 5 Satz 1 regelt zur Gleichbehandlung von Aufwendungen unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung (s. Anm. 687) die sinngemäße Geltung der Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–12 (außer Nr. 6, 9, 11) für BA (Anm. 690 ff.) und Abs. 6 für Parteispenden (Anm. 705). Die praktische Bedeutung dieser Abzugsverbote im WKBereich ist sehr unterschiedlich. Während die Abzugsverbote des § 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser), Nr. 4 (Jagd, Fischerei, Jachten etc.) und Nr. 10 (Schmiergelder) im Bereich der Überschusseinkünfte kaum nennenswerte Bedeutung haben (s. Anm. 692 f., 703), kommt den Regelungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Verpflegungsmehraufwendungen), Nr. 6b (häusliches Arbeitszimmer) und Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen) auch im WKBereich erhebli-

che Bedeutung zu (s. Anm. 694, 699 f.). Außerdem regelt § 9 Abs. 5 Satz 1 die sinngemäße Geltung des § 9c Abs. 1 und 3 betr. Kinderbetreuungskosten (Anm. 706) und Abs. 5 Satz 2 die entsprechende Geltung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a betr. anschaffungsnahe HK im WKBereich (Anm. 707).

## B. Rechtsentwicklung des § 9

2

### I. Entwicklung des Rechtsinstituts

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

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

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

**Vermeidung eines „Dualismus Werbungskosten/Betriebsausgaben“ durch das Veranlassungsprinzip:** Bis zum Jahr 1934 stellten WK die alleinige bzw. systemdominante stl. Abzugsposition bei der Ermittlung betrieblicher und außerbetrieblicher Einkünfte dar. Das durch das EStG 1934 eingeführte Nebeneinander von WK und BA mit unterschiedlichen Legaldefinitionen bezweckte vorwiegend eine gesetzssystematische und sprachliche Klarstellung, sollte jedoch nicht einen grundsätzlich differierenden Inhalt der beiden Begriffe festschreiben.

Durch einheitliche Anwendung des für BA gem. § 4 Abs. 4 geltenden Veranlassungsprinzips auf beide Aufwendungsbereiche im Wege der Rechtsfortbildung gelang es, einen „Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten“ (so ein Buchtitel von BAUER, 1974) zu vermeiden (vgl. Anm. 23 und § 4 Anm. 721). Auch die Grenzlinie zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung ist nach der geschichtlichen Entwicklung bei beiden Arten von Abzugsgrößen die gleiche (so auch der BFH in stRSpr., zB BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105).

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

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

**Preuß. EStG v. 24.6.1891** (Ges.-Slg. 1891, 175): Ohne eine ausdrückliche Verwendung des Begriffs „Werbungskosten“ waren nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 von dem

Einkommen in Abzug zu bringen „die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens verwendeten Ausgaben, ...“.

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

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

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

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

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

Gegenüber der Vorgängerregelung fällt zunächst auf, dass statt des Begriffs „Ausgaben“ nun der Begriff „Aufwendungen“ verwendet wurde. Welche Gründe den Gesetzgeber zu dieser Änderung bewegt hatten, ist nicht ersichtlich. Wie der Wortlaut des § 8 Abs. 3 Nr. 2 EStG 1906 (... die zur Bestreitung des Haushalts des Steuerpflichtigen und zum Unterhalt ihrer Angehörigen gemachten Ausgaben, insbesondere Aufwendungen zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse ...) nahe legt, wiesen die Begriffe für den Gesetzgeber offenbar keine inhaltlichen Unterschiede auf. Des Weiteren spricht der Einleitungssatz des § 8 EStG 1906 zur Vereinfachung und Bereinigung der Terminologie nicht mehr vom Abzug von Ausgaben vom Einkommen, sondern vom Abzug von Aufwendungen vom Rohertrag der in § 6 bezeichneten Einkunftsquellen (vgl. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 125).

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

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

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

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

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

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

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

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

Obwohl die Abzugsposition der WK nach der Gesetzessystematik weiterhin entsprechend den preuß. Regelungen gleichmäßig für alle Einkunftsarten Geltung beanspruchte, wurde bei der Einkommensermittlung im Bereich der gewerblichen und land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte parallel der Terminus „Betriebsausgaben“ verwendet (§ 32 Satz 2, § 33 Satz 2). Eine gesetzliche Definition der BA fand sich allerdings nicht. Nach herrschender Auffassung erforderte eine sachgerechte Auslegung des BABegriffs jedoch ein Hinausgehen über den finalen Wortlaut des Begriffs der WK (STRUTZ, EStG 1920, § 32 Anm. 6 f.; RFH v. 7.7.1926, RFHE 19, 201–206); unter dem Blickwinkel der Gesetzessystematik wurde dabei verkannt, dass BA lediglich eine spezifische Ausprägungsform von WK darstellten.

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

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

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

Obgleich das EStG nunmehr explizit den Dualismus Gewinneinkünfte/Überschuss-einkünfte festschrieb (§ 7 Abs. 2), wurde der Terminus „Betriebsausgaben“ nicht mehr verwendet. Nach der amtlichen Begründung (vgl. STRUTZ, EStG 1925, § 16 Anm. 2) war Ursache dafür, dass „im bisherigen Einkommensteuergesetz nicht klargestellt war, wie sich die Betriebsausgaben ... zu den Werbungskosten ... verhielten“.

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

Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG 1925 waren die Ausgaben, die die Voraussetzungen des WKBegriffs erfüllten, bei der mit ihnen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Einkunftsart abzuziehen. Die Vorschrift war damit der Vorläufer des heutigen § 9 Abs. 1 Satz 2 (vgl. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 137).

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

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

Ergänzungen zum allgemeinen WK-Begriff bezogen auf ArbN enthielt § 20 Abs. 2 LStDV 1934 (v. 19.11.1934, RStBl. 1934, 1489); eingehend dazu KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 155–158.

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

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

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

### III. Rechtsentwicklung seit dem EStG 1934

4

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

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

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

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

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

Geltung der Gesetzesänderungen ab VZ 1955.

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

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

- Der bisherige Inhalt der Vorschrift wurde Abs. 1;
- Abs. 1 Nr. 4 wurde geändert durch Beschränkung der Kilometerpauschale (max. 40 km Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) sowie Übernahme des § 26 EStDV 1965 in das Gesetz;

- Abs. 1 Nr. 5 betr. notwendige Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung wurde eingefügt;
- Abs. 2 und 3 betr. Sonderregelungen für Körperbehinderte und bestimmte Fahrtkosten für NichtArbN wurden angefügt.

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

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

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

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

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

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

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

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

- Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 betr. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: Anhebung der Kilometer-Pauschbeträge auf 0,50 DM pro Entfernungskilometer bei Benutzung eines Kraftwagens und 0,22 DM bei Benutzung eines Motorrads oder Motorrollers (ab 1.1.1989 vorgeschaltete Erhöhungsstufe: 0,43 DM für Kraftwagen; 0,19 DM für Motorrad oder Motorroller). Einfügung verschiedener Abzugsbeschränkungen: Pauschbetrag gilt auch bei zur Nutzung überlassenen Kfz., bei mehreren Wohnungen ist der Lebensmittelpunkt maßgebend; arbeitstägliche Zwischenheimfahrten sind nur unter besonderen Voraussetzungen abziehbar.
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 betr. Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung: Anpassung an die geänderten Kilometer-Pauschbeträge des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, die auch bei zur Nutzung überlassenen Kfz. gelten.
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 betr. Arbeitsmittel: Klarstellung, dass nur typische Berufskleidung Arbeitsmittel ist; Werkzeuge und typische Berufskleidung werden als

Beispiele des Arbeitsmittelbegriffs ausdrücklich kenntlich gemacht. Anfügung der Sätze 2 und 3, wonach die Regeln für geringwertige WG gem. § 6 Abs. 2 sinngemäß gelten und die AfA-Verweise des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 unberührt bleiben. Die Gesetzesänderungen sollten nur klarstellenden Charakter haben.

- Abs. 2 betr. Fahrtkosten von Körperbehinderten wurde insgesamt neu gefasst und redaktionell an die Begriffe im Schwerbehindertengesetz angepasst (s. auch Anm. 633).
- Abs. 4 betr. Verpflegungsmehraufwendungen: Das Erfordernis, die stl. Höchstbeträge durch RechtsVO zu bestimmen, entfiel (Grund: verfahrensmäßige Vereinfachung der sachlich gebotenen Anpassungen). Eine materielle Änderung des Abzugsrahmens war damit nicht verbunden.

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

**StÄndG 1991 v. 24.6.1991** (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): Die Kilometer-Pauschbeträge für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) wurden mit Wirkung ab VZ 1991 weiter stufenweise angehoben. Folgeänderungen beim Fahrtkostenabzug ergaben sich durch Rechtsverweis für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5), für stfreie ArbGLEistungen im Rahmen von WK-Ersatz (§ 3 Nr. 16) sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6).

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

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

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

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

Erstmalige Anwendung der Gesetzesänderungen ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 1 Satz 1; zu einer Sonderregelung hinsichtlich der 2-Jahres-Grenze bei doppelter Haushaltsführung s. § 52 Abs. 11a).

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

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

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

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

**Gesetz zur Einführung der Entfernungspauschale v. 21.12.2000** (BGBl. I, 1918; BStBl. I 2001, 36): In Abs. 1 wurden Satz 3 Nr. 4 neu gefasst (Umwandlung einer Kilometerpauschale in eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale) und in Satz 3 Nr. 5 die bisherigen Sätze 4 und 5 durch die Sätze 4–6 ersetzt; ferner wurde Abs. 2 neu gefasst (Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale). Weiterhin wurde durch Änderung des StEuglG die Umstellung auf den Euro ab VZ 2002 geregelt: dabei wurde die Entfernungspauschale von 0,70 DM auf 0,36 € exakt umgerechnet und die Entfernungspauschale von 0,80 DM auf 0,40 € leicht abgesenkt (bei Umstellung nach amtlichen Kurs: 0,41 €). Die Deckelungsgrenze des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 wurde unter Abrundung auf 5112 € umgerechnet.

**StÄndG v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): In Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 1 aE wird klargestellt, dass sich der Deckelungsbetrag von 5112 € auf das KJ. bezieht. Mit Wirkung vom VZ 2001 wird zudem in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 durch die Einfügung eines 2. Halbs. festgelegt, unter welchen Voraussetzungen eine andere als die kürzeste Straßenverbindung für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugrunde gelegt werden kann.

**StÄndG 2003 v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (doppelte Haushaltsführung) wurde – mit Wirkung ab dem VZ 2003 und in allen offenen Fällen – geändert und dabei die zeitliche Begrenzung

auf 2 Jahre aufgegeben; in Abs. 5 wurde ein Satz 2 (betr. entsprechende Geltung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a) angefügt.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Einstweilen frei.

5

## C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 9

### I. Gesetzgeberischer Zweck und Gesetzssystematik

6

**Werbungskosten als negative Komponente der Einkunftsermittlung (= Erwerbenaufwendungen):** Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ermitteln sich die Ein-

künfte aus den sog. privaten Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–23 aus dem Überschuss der Einnahmen (§ 8) über die WK (§ 9). Die WK bilden gegenüber den Einnahmen die negative Komponente bei der Einkünfteermittlung. Steuersystematisch erfüllen sie die gleiche Funktion wie BA (§ 4 Abs. 4) bei der Ermittlung der betrieblichen Einkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 iVm. §§ 13–18 (zum Dualismus der Einkünfteermittlung vgl. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn 181–186); dies legt trotz unterschiedlichen Gesetzeswortlauts eine Identität der Abgrenzungsmaßstäbe nahe (wegen des Verhältnisses von § 9 zum BABegriff eingehend Anm. 23 und § 4 Anm. 721). Aufgrund der Funktionsgleichheit von WK und BA lässt sich zusammenfassend von Erwerbsaufwendungen, im Regelfall der Abziehbarkeit von Erwerbsabzügen sprechen (so anschaulich TIPKE, StuW 1980, 6; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 762; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 205). Die Abgrenzung der Erwerbs- von den Privataufwendungen ist von fundamentaler Bedeutung für das gesamte EStRecht (ähnlich TIPKE, StuW 1979, 193).

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

Vgl. ua. BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (119); BFH v. 21.10.1986 – VIII R 1/85, BStBl. II 1987, 212 mwN; BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; SCHMIDT/DRESECK XXIX. § 9 Rn. 1; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 15–17; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 1; LBP/STARK, § 9 Rn. 4; FROTSCHER § 9 Rn. 1; LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/1988, 491; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 54; BERGEMPER, StuW 2006, 311; LANG, StuW 2007, 3.

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

Das Nettoprinzip ist Ausdruck des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes als steuerspezifischem Gerechtigkeitspostulat (vgl. BFH v. 21.10.1986 – VIII R 1/85, BStBl. II 1987, 212 mit Hinweis auf BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 [119 f.]; vgl. ausführl. zum Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip der Besteuerung TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 479–534). Es besagt in seinem Grundgedanken, dass nur in Höhe des Saldos zwischen den aus einer steuerrelevanten Erwerbsleistung resultierenden Einnahmen und Aufwendungen eine bestuerungswürdige Veränderung der Leistungsfähigkeit des Stpfl. vorliegt (ausführl. zum Leistungsfähigkeitsprinzip LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rn. 81 ff. mwN). Soweit möglich ist zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips auch bei Aufwendungen, die sowohl beruflich als auch privat veranlasst sind, eine Aufteilung durchzuführen (so jetzt auch für gemischt veranlasste Reiseaufwendungen BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

Nach Auffassung des BVerfG gehört das objektive Nettoprinzip zu den Grundentscheidungen des EStRechts; die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ist verfassungsrechtl. geboten. Ob diesem Prinzip aber Verfassungsrang zukommt, hat das BVerfG bislang ausdrücklich offen gelassen (zuletzt:

BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; für eine verfassungsrechtl. Verankerung SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 1; BERGKEMPER, *StuW* 2006, 311; LANG, *StuW* 2007, 3; TIPKE, *StuW* 2007, 201; LEHNER, DStR 2009, 185; aA WEBER-GRELLET, DStR 2009, 349). Das objektive Nettoprinzip darf nicht gänzlich abgeschafft, wohl aber bei hinreichender Folgerichtigkeit eingeschränkt werden. Derartige Einschränkungen durch den Gesetzgeber bedürfen aber eines besonderen sachlichen Rechtfertigungsgrundes (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; vgl. zu den einzelnen möglichen Rechtfertigungsgründen DRÜEN, *StuW* 2008, 3). In diesem Zusammenhang ist nicht nur die Abgrenzung zwischen beruflichem und privaten Veranlassungsgrund von Bedeutung, sondern auch die Unterscheidung zwischen freier und beliebiger Einkommensverwendung einerseits und pflichtbestimmtem Aufwand andererseits (SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 1 unter Hinweis auf BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00 aaO und v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08 aaO). Die Grenzen des WKAbzugs stehen damit – trotz vorhandenen Gestaltungsspielraums – nicht zu gänzlichen Disposition des Gesetzgebers; der Steuerstaat ist „keine Oase verfassungsrechtlicher Ungebundenheit“ (so DI FABIO, *JZ* 2007, 749; s. auch DRÜEN, *StuW* 2008, 3; TIPKE, *DB* 2008, 263). Unter diesem Gesichtspunkt waren zB die Beschränkungen des WKAbzugs für Arbeitszimmeraufwendungen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b idF des JStG 2007; vgl. BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563) verfassungswidrig und ist der Ausschluss des Abzugs tatsächlicher WK oberhalb des Sparer-Pauschbetrags bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2) außerhalb des Anwendungsbereichs der Abgeltungssteuer (zB bei Antragsveranlagung gem. § 32d Abs. 6) verfassungsrechtl. höchst zweifelhaft (s. hierzu auch § 20 Anm. 8; so auch WENZEL, DStR 2009, 1182: verfassungswidrig; BEHRENS, *BB* 2007, 1025; aA KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 20 Rn. 12 ff.).

§ 9 ist im Grundsatz Fiskalzwecknorm zur sachgerechten Begrenzung des staatlichen Steueranspruchs (vgl. zur Unterscheidung der verschiedenen steuergesetzlichen Normgruppen LANG in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 20. Aufl. 2010, § 4 Rn. 19 ff.) und daher einer Auslegung unter Leistungsfähigkeitsaspekten in vollem Umfang zugänglich; lediglich im Bereich der Abzugsbeschränkungen und -verbote treten andere Regelungszwecke hinzu (vgl. eingehend Anm. 216).

Eine sozial- oder wirtschaftspolitisch motivierte Steuervergünstigung wird durch den WKAbzug und den dadurch bewirkten Steuerentlastungseffekt nicht gewährt (vgl. allg. LANG in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 20. Aufl. 2010, § 19 Rn. 1 ff.); dies sollte bei der Auslegung des WKBegriffs in Grenzfallen beachtet werden.

**Gesetzessystematik:** Bei einer Gesamtschau der verschiedenen estl. Rechtsnormen, die den WKAnsatz hinsichtlich seiner Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen bei den vier Überschusseinkunftsarten regeln (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–23, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 3c, §§ 9–9b, § 11 Abs. 2, § 12), lassen sich drei aufeinander aufbauende Qualifikationsstufen unterscheiden (vgl. PRINZ, *Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung*, 1984, 69–72; PRINZ, *DB* 1985, 830):

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

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

7

## II. Abgrenzungsfunktion des § 9 im Einzelnen

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

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

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

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

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

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

► *Abgrenzung der Erwerbssphäre vom privaten Lebensführungsbereich iSd. § 12:* Die in § 12 zu findende Aufzählung nicht abziehbarer Ausgaben hat überwiegend klar-

stellende Funktion; insoweit ist § 12 Spiegelbild der Tatbestandsmerkmale des § 9. In seinem konstitutiv wirkenden Regelungsbereich beinhaltet § 12 steuerrechtliche Wertungen für sog. gemischte Aufwendungen (s. dazu Anm. 175–183; zum Verhältnis von § 9 zu § 12 eingehend Anm. 28). Die Abgrenzung von WK und BA zum Lebensführungsbereich vollzieht sich im Übrigen nach den gleichen Gesichtspunkten (vgl. etwa BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105).

► *Abgrenzung zur Vermögenssphäre als Erscheinungsform der Einkommensverwendung:* Historisch begründet in der Quellentheorie von FUßTING (s. dazu Einf. ESt. Anm. 11) bilden die Überschusseinkünfte im Gegensatz zu den Gewinneinkunftsarten einen stl. nicht voll erschlossenen Rechtsraum, weil die in den Einnahmeerzielungsprozess als Einkunftsgrundlage (zur Terminologie KLATT, DB 1984, 469) eingesetzten WG grds. außerhalb der stl. Erfassung bleiben (KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 91; Ausnahme: §§ 17, 23; KRÜGER, FR 1987, 390 f. spricht anschaulich von einem „unvollkommenen Einkommensmaßstab“). Dies hat Folgen für den WKUmfang (s. auch bereits OFH v. 26.3.1947 – IV 1/47 S, StRK EStG § 9 Sätze 1 und 2 R. 1 betr. Einkünfte aus Kapitalvermögen) und erfordert differenzierte Abgrenzungsüberlegungen (s. eingehend mwN Anm. 95, 185–188). WK und BA weichen insofern systembedingt voneinander ab (s. auch Anm. 23). Der WKBegriff muss auch dieser vom BABereich abweichenden speziellen Regelungsaufgabe genügen.

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

**Zeitliche Abgrenzungen** im Hinblick auf den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7, § 25) nimmt § 9 im Bereich der Sondertatbestände für Arbeitsmittel (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6) und betr. die AfA-Vorschriften (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7) vor; der steuersystematische Charakter dieser Regelungen ist allerdings str. (vgl. zum Meinungsstreit über die Bedeutung als konstitutive oder deklaratorische Ausnahmevorschrift KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. I 1 mwN; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 176 mwN; s. auch eingehend Anm. 586–588). Im Übrigen obliegt die zeitliche Regelungsaufgabe für WK der Abzugsvorschrift des § 11 Abs. 2 (zum Verhältnis zu § 9 s. Anm. 26).

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

### III. Wirtschaftliche Bedeutung

8

Der fundamentalen steuerdogmatischen Bedeutung der WK für die Ermittlung der Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 19–23 entspricht ihr wirtschaftliches Gewicht in der Besteuerungspraxis (vgl. instruktiv dazu STRECK, DStJG 3 [1980], 273–295). Interpretation und einzelfallbezogene Anwendung des § 9 gehören zum „Alltagsbrot der Steuerberatung“ (vgl. PRINZ, FR 1986, 397 mit Hinweis auf FELIX, KÖSDI 1985, 5938). Abgesehen davon hat eine durch § 9 herbeigeführte StEntlastung von der Aufwandsseite her einen erheblichen Einfluss auf die betriebswirtschaftlichen Indikatoren der Liquidität

und Rentabilität (vgl. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 75; KSM/v. BORNSHAUPT, § 9 Rn. A 300).

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

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

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

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

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

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

Die Probleme für die Besteuerungspraxis liegen häufig weniger im Rechtsbereich als vielmehr im Tatsächlichen (zur Bedeutung der Verfahrensfragen s. eingehend Anm. 53–57). Denn während Einnahmen (§ 8) als positiver Faktor der Bemessungsgrundlage „Einkünfte“ idR eindeutig und profiliert im Rahmen eines typischen, abgrenzbaren Leistungsverhältnisses anfallen, ist der wirtschaftliche Zusammenhang von Aufwendungen mit einer beabsichtigten, laufenden oder zurückliegenden Einnahmeerzielungsleistung des Öfteren weitaus weniger intensiv und äußerlich erkennbar, wobei zudem private Berührungspunkte mit hinzutreten können (zB bei Auslandsreisen, Fortbildungsveranstaltungen usw.). Dies ruft bei der FinVerw. eine Missbrauchsabwehr hervor.

Zunehmend führen auch die Bestrebungen des Gesetzgebers, den WKAbzug – teilweise aus rein haushalterischen Gründen – abzuschaffen oder zu beschränken, zu Konflikten mit dem objektiven Nettoprinzip (zB bei doppelter Haushaltsführung, Pendlerpauschale, Arbeitszimmer, Kapitalvermögen; s. Anm. 6).

#### IV. Verfassungsmäßigkeit

9

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

**Gleichheitssatz (Art. 3 GG):** § 9 als im Einkünfteermittlungsbereich angesiedelte Abzugsvorschrift steht auf dem Boden des Nettoprinzips (s. Anm. 6) und entspricht daher – zumindest im Grundsatz – dem Gleichheitssatz des Art. 3 GG in seiner steuerspezifischen Ausprägungsform des Leistungsfähigkeitspostulats (vgl. zu diesen strechtl. Fundamentalprinzipien TIPE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 479–534; LANG in TIPE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rn. 81 ff.). Soweit ersichtlich ist die Verfassungsmäßigkeit des § 9 daher zur Gänze weder durch die Rspr. noch das Schrifttum in Zweifel gezogen worden. Lediglich Einzelfragen waren bisher Gegenstand von Verfassungsbeschwerden oder Revisionen beim BFH (vgl. auch zur Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 4 § 4 Anm. 703 mit einer Zusammenstellung der Verfahren vor dem BVerfG, die ebenfalls stets nur die Anwendung des § 4 Abs. 4 und nicht die Regelung als solche betrafen).

Vgl. zB BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DStR 2008, 2460; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, DStR 2003, 633 betr. Verfassungswidrigkeit der zeitlichen Begrenzung der stl. Abziehbarkeit von Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung in Fällen fortlaufend verlängerter Abordnung (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG) und der an verschiedenen Orten beiderseits berufstätigen Ehegatten (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 iVm. Art. 6 Abs. 1 GG); BVerfG v. 7.12.1999 – 1 BvR 301/98, BStBl. II 2000, 162 betr. Vereinbarkeit des § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (häusliches Arbeitszimmer) mit Art. 3 GG; BFH v. 5.12.1997 – VI R 94/96, BStBl. II 1998, 211 betr. Verfassungsmäßigkeit der zum 1.1.1996 in Kraft getretenen zeitlichen Begrenzung des Abzugs von Mehraufwendungen für Verpflegung bei doppelter Haushaltsführung und dessen Rückwirkung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5); v. 16.12.1997 – VIII R 38/94, BStBl. II 1998, 339 betr. ua. Verfassungsmäßigkeit des auf den Ertragsanteil begrenzten WKAbzugs von Leibrentenzahlungen; BVerfG v. 14.12.1987 – 1 BvR 156/87, DB 1988, 367 betr. WK bei doppelter Haushaltsführung; v. 16.10.1984 – 1 BvR 24/84, HFR 1985, 238 betr. berufsnahe Kinderbetreuungskosten; v. 28.12.1984 – 1 BvR 1472-1473/84, HFR 1985, 337 betr. ArbNBeiträge zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung; v. 7.8.1985 – 1 BvR 707/85, StRK EStG 1975–1990 § 12 Nr. 1 R. 26 betr. Prämien zur allgemeinen Rechtsschutzversicherung. Zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 s. eingehend Anm. 476.

**Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Legalitätsprinzip):** Abs. 1 Satz 1 als Grundnorm im WKBereich wird von der hM über den final formulierten Wortlaut hinaus unter Veranlassungsgesichtspunkten erweiternd interpretiert; insofern besteht funktionelle und inhaltliche Deckungsgleichheit mit dem BABegriff (vgl. eingehend Anm. 23 mwN). Da es sich um eine teleologisch gebotene Rechtsfortbildung des § 9 über die Grenze des möglichen Wortverständnisses hinaus handelt, die von den steuerjuristischen Rechtsanwendungsmethoden ge-

deckt wird (uE zutreffend vor allem v. BORNHAUPT, DStR 1983, 12–16; eingehend dazu Anm. 125), ist ein verfassungsrechtl. Verstoß gegen den Legalitätsgrundsatz uE nicht festzustellen. Aus Gründen der Tatbestandsbestimmtheit von Rechtsnormen sowie zur Vermeidung der immer wieder auftretenden Rechtsanwendungsprobleme sollte der Steuergesetzgeber den WK-Begriff des § 9 allerdings zur Klarstellung an die BA-Definition angleichen (so bereits der RegE eines Dritten StReformG zum EStG 1975, BTDrucks. 7/1470, der in § 48 Abs. 1 Satz 1 eine völlige Neufassung des WK-Begriffs vorsah: „... Aufwendungen, die durch die Erzielung von Einnahmen iSd. § 47 veranlasst sind.“).

10

## V. Gestaltungsmöglichkeiten beim Werbungskostenabzug

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

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

**Maßnahmen zur planvollen Sachverhaltsgestaltung** kommen in verschiedener Hinsicht in Betracht:

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

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

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

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

- Zeitliche Einflussnahme auf die Aufwendungsbewirkung durch WKVorauszahlungen oder Zahlungsverzögerungen (zu den Grenzen s. Anm. 222). Der WKAbfluss iSd. § 11 Abs. 2 weist eine planmäßig nutzbare hohe Gestaltungsreagibilität auf (eingehend PRINZ, DB 1985, 835 f. betr. VuV-Einkünfte mit Hinweis auf Gestaltungsgrenzen; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 318 ff. zur Wahl des Zeitpunkts der Verausgabung).

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

- Wahlrechte bei der Inanspruchnahme der AfA-Vorschriften gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. einschließlich zulässiger Nachholungsmöglichkeiten (s. eingehender Anm. 603, 620); hierher gehören auch die Wahlrechte hinsichtlich der Inanspruchnahme von höheren AfA-Beträgen bei Gebäuden gem. §§ 82a, 82g, 82i EStDV und die Sondervorschriften für die Geltendmachung von Erhaltungsaufwand, zB § 82b EStDV; R 21.1. Abs. 2 Satz 2 EStR 2008.
- Spielräume bei der Festlegung der Nutzungsdauer von in den Einnahmeerzielungsprozess eingesetzten WG (s. Anm. 613 f.);
- Wahlrechte bei der Herstellungskostenermittlung von WG des Erwerbsvermögens (dazu Anm. 609) analog R 21.1. EStR 2008;
- Wahlrecht zwischen WKPauschbetrag und Einzelnachweis (zB im erwerbsbezogenen Fahrtkostenbereich für Behinderte gem. Abs. 2 Satz 3).

Einstweilen frei.

11–12

## D. Geltungsbereich des § 9

### I. Persönlicher Geltungsbereich

#### 1. Geltung im Einkommensteuerrecht

13

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

**Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht:** Für unbeschränkt EStpfl. iSv. § 1 Abs. 1 mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–23 gilt § 9 in vollem Umfang. Bei Beginn oder Beendigung der unbeschränkten EStpflicht innerhalb eines Kj. (zB durch Ein- oder Auswanderung; zum Ermittlungszeitraum s. § 2 Abs. 7) kommen die außerhalb dieses abgekürzten Zeitraums vom Stpfl. getätigten Aufwendungen (entsprechend dem Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2) unabhängig von ihrer Wesensart grds. nicht als WK in Betracht (vgl. BFH v. 6.4.1984 – VI R 162/81, BStBl. II 1984, 587; SCHMIDT/SEE-

GER XXIX. § 25 Rn. 15). Ggf. kommt aber eine Berücksichtigung solcher Aufwendungen als vorab veranlasste WK in Betracht (vgl. hierzu BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; FG Hamb. v. 9.3.2007, EFG 2007, 1440, rkr.; FG München v. 27.7.2007, EFG 2007, 1677, rkr.). Pauschbeträge für WK (§ 9a), die sich nach ihrer Konzeption auf das volle Kj., mithin auf den VZ beziehen, sind grds. in ihrer vollen Höhe zu berücksichtigen, wenn der entsprechende Tatbestand nicht ausdrücklich eine zeitanteilige Berücksichtigung vorschreibt (vgl. BFH v. 1.4.1998 – X R 154/94, BFH/NV 1998, 1349).

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

Für unbeschränkte EStPflcht gem. § 1 Abs. 2 gilt dies entsprechend, weil sich diese Form der unbeschränkten StPflcht von derjenigen nach § 1 Abs. 1 nicht unterscheidet (ausführl. § 1 Anm. 180).

► § 1 Abs. 3: Für natürliche Personen, die nach § 1 Abs. 3 auf Antrag als unbeschränkt estpfl. behandelt werden, findet § 9 Anwendung, soweit sich die WK auf inländ. Einkünfte iSv. § 49 beziehen.

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

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

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

**Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht:** Bei einem Wechsel der subjektiven EStPflcht innerhalb eines Kj. sind nach § 2 Abs. 7 Satz 3 die während des Zeitraums der beschränkten StPflcht erzielten inländ. Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht einzubeziehen. Dabei werden die während der beschränkten bzw. unbeschränkten EStPflcht erzielten Einkünfte jeweils nach den für die Art der subjektiven StPflcht maßgebenden Vorschriften (§ 1 Abs. 4, §§ 49 ff. bzw. § 1 Abs. 1–3, §§ 2 ff.) ermittelt, wobei Ermittlungszeitraum in beiden Fällen das Kj. ist. Die Überlappung der Ermittlungszeiträume hat im Ergebnis zur Folge, dass es einer exakten Zuordnung von WK zur unbeschränkten oder beschränkten EStPflcht idR nicht bedarf, dh. auch Abflüsse außerhalb des Zeitraums der unbeschränkten StPflcht sind in die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen einzubeziehen, sofern sie dem Kj. des Wechsel der subjektiven StPflcht zugeordnet werden können (zu

weiteren Einzelheiten s. § 2 Anm. 923 mit instruktiven Beispielen; vgl. auch § 4 Anm. 707 zu BA).

Zum Wechsel von unbeschränkter zur erweitert unbeschränkten EStPflcht s. FG Düss. v. 25.5.1993 (EFG 1993, 641, rkr.).

## 2. Geltung im Körperschaftsteuerrecht

14

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

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

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

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

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

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

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

## II. Sachlicher Geltungsbereich

### 1. Geltung für die Ermittlung der Überschusseinkünfte

15

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

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

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

## 16 2. Geltung in steuerrechtlichen Sonderverfahren

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

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

17

## III. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

**Werbungskosten und Auslandsbezug:** In einer Zeit der Globalisierung verwundert es nicht, dass in der Rechtspraxis nicht selten Sachverhalte anzutreffen sind, in denen Aufwendungen einen Bezug zum Ausland aufweisen. Der Auslandsbezug kann dabei in vielfacher Weise zutage treten: Den stärksten Bezug zum Ausland weisen diejenigen Aufwendungen auf, die im Ausland anfallen. Im Inland anfallende Aufwendungen können dadurch eine Beziehung zum Ausland haben, dass das die Entstehung unmittelbar auslösende Moment dem Ausland zuzuordnen ist (zB Sprachkurs, Fortbildungsreise, Studium, ausgeübte oder geplante Tätigkeit im Ausland). Aufwendungen können aber auch (nur) zum Teil einen Bezug zum Ausland haben (s.u. zu WK im Zusammenhang mit stfreien Auslandsdienstbezügen und stpfl. Inlandsbezügen).

Ein solcher Auslandsbezug kann stl. bedeutsam sein, da WK nur abziehbar sind, wenn der Bezugspunkt der Aufwendungen im Inland stbare und stpfl. Einnahmen sind. Ausgaben, die mit nicht stbaren Einnahmen zusammenhängen, dürfen nicht abgezogen werden. Dies ergibt sich bereits aus dem BA- bzw. WK-Begriff sowie aus dem Einkünfteermittlungssystem des EStG. Das EStG berücksichtigt Erwerbenaufwendungen nur dann, wenn sie im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 anfallen. Sind Einnahmen mangels Zuordnung zu den Einkunftsarten des EStG im Inland nicht stbar, sind auch die Ausgaben, die damit im Zusammenhang stehen, nicht abziehbar (§ 3c Anm. 32; vgl. für Werbungskosten im Ausland FG Berlin-Brandenb. v. 24.6.2009, EFG 2009, 1630, rkr.: § 3c Abs. 1 nicht gemeinschaftswidrig). Ein Zusammenhang mit nach deutschem Recht stfreien Einnahmen hindert den WKAbzug auch dann, wenn die betreffenden Aufwendungen mit erst in Zukunft zu erwartenden Einnahmen zusammenhängen (BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756).

Im Ergebnis kommt es für den Abzug als WK – ungeachtet des Auslandsbezugs – im Einzelfall entscheidend auf den wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang (zu Einzelheiten zur Veranlassung s. Anm. 140 ff.) im Zeitpunkt des Tätigens der Aufwendung an. Eine für den WKAbzug erforderliche Veranlassung

durch eine auf Erzielung stbarer Einnahmen gerichtete Tätigkeit (iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7) kann nur unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls getroffen werden (vgl. zB BFH v. 26.11.2002 – VI R 62/02, HFR 2003, 456 betr. Auslandsexkursion eines Geographiestudenten). Bei Auslandssachverhalten trifft den Stpfl. dabei eine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO; vgl. BFH v. 9.1.2007 – VIII B 180/05, BFH/NV 2007, 751 und v. 15.12.2005 – IX B 131/05, BFH/NV 2006, 904; allg. zur Feststellungslast s. Anm. 54).

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

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

- ▷ *Geplante Tätigkeit im Ausland:* BFH v. 11.2.2009 – I R 25/08 BFH/NV 2009, 1318 betr. WK eines Referendars für Ausbildungsstation in den USA; v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756 betr. Aufwendungen für Auslands-umzug; v. 27.4.2005 – I R 112/04, BFH/NV 2005, 1756 betr. im Ausland durchgeführte Ausbildungsmaßnahme; v. 10.4.2002 – VI R 46/01, BStBl. II 2002, 579 betr. Zusammenhang eines Sprachkurses im Inland mit geplanter Auslandstätigkeit; v. 23.3.2001 – VI R 139/00, BFH/NV 2001, 1379 betr. im Ausland angefallene Aufwendungen als vergebliche WK bei geplantem, aber nicht realisiertem Umzug ins Ausland; v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584 betr. im Inland angefallene Aufwendungen als vergebliche WK bei geplantem, aber nicht realisiertem Umzug ins Ausland.
- ▷ *Auslandsreise:* BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 betr. Besuch einer Computermesse in USA; v. 22.7.2008 – VI R 2/07, BFH/NV 2008, 1837 betr. Fachkongress in Meran; v. 9.8.2007 – X B 210/06, BFH/NV 2007, 2106 betr. Studienreise eines Bäckers nach Japan; v. 11.1.2007 – VI R 8/05, BStBl. II 2007, 457 betr. Teilnahme an Fachkongress in Österreich; v. 22.6.2006 – VI R 61/02, BStBl. II 2006, 782 betr. Aufwendungen eines Lehrers für Snowboardkurse in Österreich; v. 19.12.2005 – VI R 63/01, BFH/NV 2006, 728 betr. WK bei einer als Dienstaufgabe durchgeführten Reise nach Australien; v. 27.8.2002 – VI R 22/01, BFH/NV 2003, 239 betr. hinreichend konkreter beruflicher Anlass einer Auslandsgruppenreise; v. 3.7.2002 – VI R 93/00, BFH/NV 2002, 1444 betr. Auslandsexkursion eines Geographiestudenten; v. 6.5.2002 – VI B 34/00, BFH/NV 2002, 1030 betr. Auslandsreise eines Hochschullehrers; v. 23.10.2000 – VI B 200/97, BFH/NV 2001, 443 betr. Auslandsforschungsreise eines Hochschullehrers; v. 24.8.2001 – VI R 40/94, BFH/NV 2002, 182 betr. Kosten für psychologische Seminare im EU-Ausland als WK.
- ▷ *Auslandssprachkurs:* BFH v. 10.4.2008 – VI R 13/07, BFH/NV 2008, 1356 betr. Sprachkurs in England; v. 19.12.2005 – VI R 89/02, BFH/NV 2006, 934 betr. in Andalusien durchgeführten Spanisch-Sprachkurs; v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BFH/NV 2002, 1517 betr. Sprachkurs in einem anderen Mitgliedstaat der EU; EuGH v. 28.10.1999 – C-55/98, FR 1999, 1386, s. hierzu auch SYKORA, DStR 2003, 144; BFH v. 16.1.1998 – VI R 46/87, BFH/NV 1998, 851 betr. Sprachkurs eines Sozialarbeiters in Griechenland.

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

**Empfänger von Auslandsdienstbezügen:** ArbN im Dienstverhältnis zu einer inländ. juristischen Person, die Arbeitslohn aus inländ. öffentlichen Kassen für

eine Tätigkeit im Ausland erhalten, beziehen den das fiktive Inlandsgehalt übersteigenden Arbeitslohn gem. § 3 Nr. 64 Satz 1 stfrei; Gleiches gilt gem. § 3 Nr. 64 Satz 3 für bestimmte andere Auslandsbedienstete hinsichtlich eines vom ArbG gewährten Kaufkraftausgleichs (regelmäßig besteht unbeschränkte, teilweise aber auch beschränkte StPflcht; zu den Einzelheiten s. § 3 Nr. 64 Anm. 5).

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

18–19 Einstweilen frei.

## 20 IV. Anwendung bei Gesellschaften und Gemeinschaften

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

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

21 Einstweilen frei.

## E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

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

§ 3c geht § 9 als Spezialvorschrift vor.

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

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

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

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

23

**Schrifttum:** SÖFFING, Die Angleichung des Werbungskostenbegriffs an den Betriebsausgabenbegriff, DB 1990, 2086; PRINZ, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StuW 1996, 267; STAPPERFEND, Über Betriebsausgaben und Werbungskosten, in Festschr. Kruse, Köln 2001, 553; FUHRMANN, Rechtsentwicklungen zum Werbungskostenabzug, KÖSDI 2002, 13213.

**Identische Regelungsaufgaben bei unterschiedlichem Gesetzeswortlaut:** Aufwendungen, die mit einer stpfl. Einnahmeerzielung zusammenhängen und nicht dem Einkommensverwendungsbereich zuzurechnen sind, bilden in Abhängigkeit von der betroffenen Einkunftsart (§ 2 Abs. 1, Abs. 2; zur dualistischen Ausgestaltung der Einkünfte LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 180 ff.) entweder BA oder WK. BA betreffen die Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 iVm. §§ 13–18), WK die Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–22); in beiden Fällen handelt es sich um die bei der Einkünfteermittlung jeweils zu berücksichtigenden negativen Wertkomponenten, die voneinander abzugrenzen sind (ggf. im Wege der Schätzung gem. § 162 AO; s. Anm. 178) und sich gegenseitig ausschließen. BA und WK erfassen „im Grunde“ den gleichen Aufwand (so BFH v. 24.8.1962 – VI 218/60 U, BStBl. III 1962, 467). Obgleich beide Arten von Erwerbsaufwendungen der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips dienen (zum gesetzgeberischen Zweck s. Anm. 6) und daher die Anwendung des gleichen Abgrenzungsmaßstabs aus steuersystematischen Gründen geboten erscheint, weisen die Legaldefinitionen beachtenswerte Unterschiede auf (vgl. auch BAUER, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, 1974, 3–22).

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

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

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

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

Vgl. aus der Rspr.: BFH v. 12.1.1990 – VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423; v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368; v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37; v. 13.1.1984 – VI R 194/80, BStBl. II 1984, 315; v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373 (375); ähnlich früher auch bereits BFH v. 22.4.1975 – VIII R 110/70, BStBl. II 1975, 663; s. aber auf den Wortlaut des § 9 abstellend: BFH v. 8.11.1984 – IV R 186/82, BStBl. II 1985, 286 betr. Geschenke leitender Angestellter oder Beamter an Mitarbeiter (dazu kritisch: LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 230).

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

Vgl. v. BORNHAUPT, DSStJG 3 (1980), 149 (179–199); v. BORNHAUPT, BB 1981, 773; v. BORNHAUPT, DSStR 1983, 15; o.V., HFR 1981, 262; RICHTER, FR 1981, 556; RICHTER, Inf. 1983, 347; CURTIUS-HARTUNG, StbJb. 1982/83, 12; FELIX, KÖSDI 1985, 5938 f.; LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/88, 325, 491; SÖFFING, DB 1990, 2086; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 763; PRINZ, StuW 1996, 267; BLÜMICH/TRÜRNER, § 9 Rn. 65; FROTSCHER, § 9 Rn. 11; KREFT, Vorab veranlasste Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2000, 51 ff.; kritisch STAPPERFEND, Festschr. Kruse, 2001, 534 ff.

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

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

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

► *Unterschiede, die aus steuergesetzlichen Spezialregelungen nur für einen der beiden Normenbereiche resultieren:* So sind etwa degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 (gültig bis 31.12.2010) und Teilwertabschreibungen im Überschussermittlungsbereich nicht zulässig (s. Anm. 602).

Einstweilen frei.

24

### III. Verhältnis zu § 8 (Einnahmen)

25

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

So zB BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289; v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 2; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 12; LBP/STARK, § 9 Rn. 8; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 17; aA LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 229, der Aufwendungen im engeren, bilanzrechtl. Sinn als Aufwand und im weiteren, strechtl. Sinn als Oberbegriff für Aufwand und Ausgaben definiert; s. auch § 4 Anm. 752 mwN; uE zutreffend, s. ausführl. Anm. 65.

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

26

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

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

Im Verhältnis zu § 9 ergibt sich:

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

► *Behandlung der Vorsteuerberichtigung:* Zum anderen wird in § 9b Abs. 2 aus Vereinfachungsgründen festgelegt, dass die aufgrund einer Vorsteuerberichtigung

gem. § 15a UStG anfallenden Minderbeträge als WK zu behandeln sind. Die stsystematische Bedeutung dieser Anweisung ist str. (s. hierzu im Einzelnen § 9b Anm. 4 mwN; s. auch Anm. 750 „Umsatzsteuer“ mwN).

UE handelt es sich um eine konstitutive Sonderregelung gegenüber dem allgemeinen WKBegriff des § 9, die eine konkrete Prüfung des Veranlassungszusammenhangs entbehrlich macht (vgl. § 9b Anm. 4); der WKAbzug der berichtigungsbedingten Minderbeträge und das Unberührtbleiben der AHK wird vom Gesetzgeber zwingend vermutet. Ein Wahlrecht steht dem Stpfl. daher nicht zu.

Ein Ausschluss der WKBerücksichtigung für zurückgezahlte Vorsteuerbeträge wegen einer ustfreien Veräußerung der Immobilie gem. § 15a UStG lässt sich aus § 9b Abs. 2 nicht entnehmen (vgl. BFH v. 8.12.1992 – IX R 105/89, BStBl. II 1993, 656 zu Einkünften aus VuV; s. auch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 9b Rn. 8 mwN).

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

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

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

Der VI. Senat des BFH hat diesen Grundsatz in seiner aktuellen Rspr. betr. Berufsausbildungskosten bestätigt und festgestellt, dass schon nach dem Gesetz § 10 Abs. 1 Nr. 7 keine Sperrwirkung entfaltet und der WKAbzug damit (stsystematisch zutreffend) immer vorrangig zu prüfen ist (so bereits BFH v. 17.12.2002 – VI R 137/01, FR 2003, 199 und v. 4.12.2002 – VI R 120/01, FR 2003, 195 mit Anm. BERGEMPER und KREFT, FR 2003, 202; v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFH/NV 2009, 1875; v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; v. 18.6.2009 – VI R 79/06, nv.; v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796; v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799).

Nach der Rspr. des X. Senats des BFH hat der Gesetzgeber jedoch durch die in § 10 Abs. 1 Nr. 2 getroffene Regelung die Altersvorsorgeaufwendungen mit *konstitutiver Wirkung* den SA zugeordnet. Danach hat der Gesetzgeber für diese Auf-

wendungen – unabhängig von ihrer Rechtsnatur – eine Sonderregelung getroffen, die als *lex specialis* eine Sperrwirkung gegenüber der generellen Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 1 entfaltet (vgl. BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BFH/NV 2010, 334: „trotz steuersystematischer Bedenken“; so auch SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 5, 38; zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit der konstitutiven Zuweisung MUSIL, Stuw 2005, 278 [280]; SÖHN/MÜLLER-FRANKEN, Stuw 2000, 442 [445]; SÖHN, FR 2006, 905 [908 f.]).

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

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

28

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

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

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

**Zeitlicher Regelungsinhalt des § 11:** Demgegenüber befasst sich § 11 Abs. 2 unabhängig vom Dualismus der Einkunftsarten (§ 2 Abs. 2) allein mit der zeitlichen Periodenzuordnung von Aufwendungen (s. § 11 Anm. 1). Im Fragenkomplex der WK beschränkt sich die Bedeutung von § 11 Abs. 2 darauf, den Zeitpunkt der steuermindernden Berücksichtigung von dem Grunde nach anerkannten Erwerbsaufwendungen im Hinblick auf den Besteuerungsabschnitt – das jeweilige Kj. (§ 25 Abs. 1) – unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten zu bestimmen; gleichzeitig wird damit die Rechtsfolge der WKEigenschaft einer Aufwendung in zeitlicher Hinsicht präzisiert. In diesem rein zeitorientierten Regelungszweck auf Basis des Leistungsfähigkeitsprinzips erschöpft sich die Bedeutung des § 11 Abs. 2 (s. PRINZ, DB 1985, 830; SCHMIDT/HEINICKE XXIX. § 11 Rn. 1; sehr deutlich auch HIRSCH, Das Abflußprinzip als Konkretisierungsstufe des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Ansatz von Werbungskosten, 1987, 37 f. mwN). Ob und in welcher Höhe WK vorliegen, wird demgegenüber auf den vorangegangenen Qualifikationsstufen entschieden (zu dieser Gesetzssystematik s. auch Anm. 6).

## VII. Verhältnis zu § 12 (nicht abziehbare Ausgaben)

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

Steuersystematisch erfüllt § 12 eine negative Abgrenzungsfunktion gegenüber § 9, wobei die Tatbestandsmerkmale des WKBegriffs vorrangig zu prüfen sind (vgl. UELNER, StbJb. 1971/72, 406–408; Die Tatbestände der Erwerbsaufwendungen sind bis an ihre Grenzen auszuschöpfen; s. auch KRÖNER, StuW 1985, 115 f.; WASSERMAYER, StuW 1981, 245 [247]; GÖRLICH, DB 1979, 713). § 9 und § 12 bilden unterschiedliche Blickwinkel des objektiven Nettoprinzips als maßgebendem Rechtssatz (so auch LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 241; ähnlich KRÖGER, BB 1979, 1284; KRÖGER, StuW 1978, 289).

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

► § 12 Nr. 1 Satz 1 (betr. Aufwendungen für den Haushalt und Familienunterhalt) hat lediglich deklaratorischen Charakter (vgl. TIPKE, StuW 1979, 203 Fn. 44; SCHMIDT/DREISECK XXIX. § 12 Rn. 10; s. auch § 12 Anm. 23). Derartige Aufwendungen fallen typischerweise im Privatbereich des Stpfl. an; eine denkbare Mitveranlassung zur Erhaltung der Erwerbsfähigkeit ist dagegen regelmäßig von ganz untergeordneter Bedeutung. Nur für überwiegend erwerblich veranlasste Haushalts- und Unterhaltungsmehraufwendungen kommt eine WK-Qualifikation in Betracht (zB Verpflegungsmehraufwand bei Dienstreisen und doppelter Haushaltsführung). Wegen des Rechtscharakters von § 12 Nr. 1 Satz 2 s.u.

► § 12 Nr. 2 (betr. verschiedene Arten von Zuwendungen) dient uE im Wesentlichen nur der Klarstellung (zur rechtsbegründenden Bedeutung für den Fall des im Einleitungssatz des § 12 nicht genannten § 10 Abs. 1 Nr. 1a s. SCHMIDT/DREISECK XXIX. § 12 Rn. 26 und § 12 Anm. 102). Da Zuwendungen unentgeltlich, dh. ohne beabsichtigte Gegenleistung aus persönlichen Gründen gewährt werden, fehlt es begrifflich an einer auf steuerrelevante Einnahmeerzielung ausgerichteten Leistung. Dass es Zuwendungen an der WKEigenschaft mangelt, ergibt sich somit materiell-rechtl. bereits aus § 9.

► § 12 Nr. 3 (betr. Personensteuern, insbes. ESt., KiSt, ErbSt. und SchenkungSt. sowie privat veranlasste USt.) hat weitgehend klarstellende, zT aber auch rechtsbegründende Bedeutung (letzteres ist zB denkbar bei Grundsteuer auf zur Überschusserzielung eingesetztes Grundvermögen; s. hierzu auch § 12 Anm. 123). Zumindest in seinem konstitutiven Wirkungsbereich nimmt § 12

Nr. 3 eine stl. Wesentlichkeitswertung in Richtung Privataufwendungen vor; die erhebliche Mitveranlassung wird insoweit vom Steuergesetzgeber als unerheblich eingestuft. Das Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 erstreckt sich auch auf entsprechende stl. Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO), Folgekosten (zB Zinsen zur Finanzierung von Personensteuern) und Kosten der Rechtsverfolgung wegen Personensteuern (vgl. zB zur ESt. BFH v. 1.8.2005 – IV B 45/04, BFH/NV 2005, 2186). Nach OFD Münster v. 10.4.2008 (DB 2008, 958) sollen Gebühren für verbindliche Auskünfte nach § 89 AO als stl. Nebenleistungen vom Abzug ausgeschlossen sein, wenn sich die verbindliche Auskunft auf nicht abziehbare Steuern bezieht (uE abzulehnen, da diese Gebühren keine stl. Nebenleistungen sind; vgl. SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 50). § 12 Nr. 3 schließt auch den Abzug von Nachzahlungszinsen iSd. § 233a AO als WK unabhängig davon aus, ob der Stpfl. den nachzuzahlenden Betrag vor der Nachzahlung zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen eingesetzt hat (BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25 und v. 6.10.2009 – III 39/09, BFH/NV 2010, 470; aA BRETE, DStZ 2009, 692; PAUS, NWB 1999, 3665; SÖFFING, BB 2002, 1456; EGGESECKER/ELLERBECK, BB 2004, 745).

► § 12 Nr. 4 (betr. Geldstrafen und strafähnliche Sanktionen) dient nach überwiegender Auffassung aus Gründen der Rechtsicherheit der Klarstellung (s. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 241; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 55; s. auch § 12 Anm. 142). Auch die mit Erwerbshandlungen im Zusammenhang stehenden Geldstrafen uä. bilden somit Privataufwendungen, da kriminale Veranlassungsfaktoren dem Bereich der Lebensführung (private Opfersphäre) zuzuordnen sind; uE wäre es steuersystematisch auf Basis des von einem schuldhaften Verhalten grds. unabhängigen Veranlassungsprinzips sachgerechter, ein steuergesetzliches Abzugsverbot für WK zu konstituieren (so auch SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 55, wo eine Platzierung bei § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 vorgeschlagen wird).

► § 12 Nr. 5 (betr. Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und das Erststudium) soll ab dem VZ 2004 Steuerausfällen entgegenwirken, die der Gesetzgeber aufgrund der Rspr. des BFH zum WKAbzug von Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und das Erststudium erwartet hatte (BFH v. 17.12.2002 – VI R 137/01, FR 2003, 199 und v. 4.12.2002 – VI R 120/01, FR 2003, 195 mit Anm. BERGEMPER und KREFT, FR 2003, 202; so auch später BFH v. 20.7.2006 – VI R 26/05, BStBl. II 2006, 764 betr. Abzug von Aufwendungen für Hochschulstudium nach Abitur als vorab veranlasste WK). § 12 Nr. 5 bestimmt dazu in typisierender Weise, dass bei einer erstmaligen Berufsausbildung ein hinreichend veranlasseter Zusammenhang mit einer bestimmten Erwerbstätigkeit fehlt (zu den verfassungsrechtl. Bedenken s. SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 57). Der BFH ist dagegen weiterhin der Auffassung, dass einem WKAbzug derartiger Aufwendungen grds. ein Abzugsverbot nach § 12 Nr. 5 nicht entgegensteht (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFH/NV 2009, 1875; uE zu Recht; zustimmend auch BOLZ, AktStR 2010, 504; PAUS, EStB 2009, 434; KREFT, GSTB 2010, 64). Danach erfasst bei der gebotenen verfassungskonformen Auslegung von § 10 Abs. 1 Nr. 7 und § 12 Nr. 5 das Abzugsverbot allenfalls die Fälle einer erstmaligen Berufsausbildung unter Einschluss des Erststudiums, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet (so BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07 aaO). Nur in diesem Anwendungsbereich könnte § 12 Nr. 5 dem WKAbzug vorgehen (so FG Münster v. 25.11.2009, EFG 2010, 873, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 7/10; s. § 12 Anm. 169). Diese Rechtsfrage ist jedoch höchstrichterlich noch nicht ge-

klärt und könnte auch in den anhängigen Revisionsverfahren Bedeutung erlangen, in denen um den Begriff der „erstmaligen Berufsausbildung“ gestritten wird (VI R 8/09; VI R 22/09; VI R 52/10). Weder Aufwendungen für ein berufsbegleitendes Erststudium noch solche für ein Erststudium als Zweitausbildung können daher grds. vom WKAbzug, der systematisch vorrangig zu prüfen ist, ausgeschlossen sein (zur Bedeutung des BFH-Urteils v. 18.6.2009 für andere Fallgruppen s. PAUS, EStB 2009, 434; KREFT, GStB 2010, 64).

**Gemischte Aufwendungen iSd. § 12 Nr. 1 Satz 2 als Sonderfall:** Im Anwendungsbereich gemischter Aufwendungen ist eine überschneidungsfreie Abgrenzung der Erwerbs- von der Privatsphäre nicht zu bewerkstelligen, falls es an einem deutlich im Vordergrund stehenden Veranlassungsfaktor und an einem sachgerechten Aufteilungsmaßstab fehlt. Der stl. Qualifikationskonflikt ist nur im Rahmen einer wertenden Betrachtung mit Hilfe von Vorrangigkeitsregeln zu lösen. Über den Wortlaut hinaus folgte die frühere stRspr. des BFH aus § 12 Nr. 1 Satz 2 im Wege der Rechtsfortbildung ein grundsätzliches Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen, es sei denn, der erwerbsbezogene Aufwendungsanteil lässt sich mittels objektiver Merkmale und Unterlagen zutreffend und leicht nachprüfbar abspalten und ist zudem nicht von untergeordneter Bedeutung (grundlegend BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 f.; vgl. hierzu KRÜGER, DB 2006, Beilage 6 zu Heft 39, 39). Selbst eine unstr. erwerbliche Mitveranlassung von Aufwendungen führte danach im Regelfall nicht einmal zu einem teilweisen WKAbzug (Ausnahme vor allem Telefonkosten, PKW-Aufwendungen, Kontoführungsgebühren; zum Vorschlag der Aufteilung bei gemischten Aufwendungen nach dem Angemessenheitsprinzip vgl. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 245 ff.). Die BFH-Rspr. erkannte § 12 Nr. 1 Satz 2 somit über den Gesetzestext hinaus Konstitutivwirkung zu (vgl. SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 11).

Nachdem dieses grundsätzliche Prinzip der Nichtaufteilbarkeit und Nichtabziehbarkeit gemischt veranlasster Aufwendungen in der neuere Finanzrechtsprechung zur Erzielung sachgerechter Ergebnisse und Gewährleistung des objektiven Nettoprinzips bereits vielfach Durchbrechungen erfahren hatte (s. zB BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958 betr. häuslicher Computer als Arbeitsmittel mit Anm. BERGKEMPER, jurisPR-SteuerR 7/2004 Anm. 3; BFH v. 10.7.2008 – VI R 26/07, BFH/NV 2008, 1831 betr. Bewirtungsaufwendungen eines ArbN; v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11 betr. Bewirtungsaufwendungen eines leitenden ArbN für Arbeitskollegen und Mitarbeiter; zum Wandel in der Rspr. s. auch WOLF/SCHÄFER, DB 2004, 775), hält auch der Große Senat des BFH nicht mehr an einem grundsätzlichen Aufteilungs- und Abzugsverbot fest (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BFH/NV 2010, 285 betr. Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise; hierzu BERGKEMPER, DB 2010, 147; ORTMANN-BABEL, DB 2010, 296). § 12 Nr. 1 Satz 2 normiert danach *kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot*. Bestehen nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen des FA oder des FG und der gebotenen Mitwirkung des Stpfl. keine Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist, bereitet seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen (§ 162 AO, § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das Aufteilungs- und Abzugsverbot kann damit als überwunden angesehen werden (so bereits DRENECK, Festschr. Offerhaus, 1999, 497 [509]). Ein Abzugsverbot besteht allein in den Fällen, in denen der berufliche/betriebliche Teil von völlig untergeordneter Bedeutung ist sowie in den Fällen, in denen private und berufliche/be-

triebliche Anteile untrennbar verbunden sind. In diesem Rahmen hat die Vorschrift uE rechtsgestaltende Wirkung und damit Vorrang gegenüber § 9; soweit hingegen der privat veranlasste Teil trennbar gemischter Aufwendungen schon begrifflich den WKTabestand nicht erfüllt, hat § 12 Nr. 1 Satz 2 lediglich deklaratorischen Charakter (s. hierzu § 12 Anm. 24).

Aus steuersystematischer Sicht fehlt es in diesen (verbleibenden) Fällen der nicht abziehbaren gemischten Aufwendungen gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 bereits an der WKEigenschaft (so auch SCHMIDT/DRENSECK XXVIII. § 12 Rn. 8; KRÖGER, BB 1979, 1284; aA WASSERMAYER, StuW 1981, 245 [246]; nicht abziehbare WK). UE sind § 12 Nr. 1 Satz 2 und die dort kodifizierte Wertungsregelung folglich bereits bei der Grundqualifikation von Aufwendungen anwendbar und nicht erst im Rahmen der nachgeordneten Rechtsfolgeanordnung

Einstweilen frei.

30–34

### VIII. Verhältnis zu außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33–33b)

35

Gem. § 33 Abs. 2 Satz 2 kommen Aufwendungen, die als WK zu qualifizieren sind, nicht als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Dies entspricht strechtssystematisch der Subsidiarität des Einkommensverwendungsbereichs (Abzug von agB als Teil der Einkommensermittlung iSd. § 2 Abs. 4) gegenüber den Vorschriften der Einkunftsermittlung; bei erwerbsbezogener Veranlassung von Aufwendungen (in ganz überwiegender oder zumindest abgrenzbarer Form) ist § 9 vorrangig. Für das Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 2 genügt es, dass Aufwendungen „ihrer Natur nach“ zu den WK gehören; eine evtl. fehlende Abziehbarkeit oder Verlustverrechnungsbeschränkung im WKBereich ermöglicht somit einen Abzug als agB nicht (eingehend dazu § 33 Anm. 202 und SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 33 Rn. 4 mwN auf die Rspr.).

Die stsystematische Vorrangstellung der WKQualifikation gem. § 9 gilt im Grundsatz auch im Verhältnis zu den §§ 33a und 33b (so auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 33a Rn. 7). Bei bestimmten erwerbsbezogen veranlassten Fahrtkosten von Körperbehinderten greifen gem. § 9 Abs. 2 Sonderregelungen ein; § 33b als Pauschbetrag für Körperbehinderte und Hinterbliebene umfasst dagegen ausschließlich zwangsläufig anfallende private Aufwendungen, die Körperbehinderten unmittelbar infolge ihrer Körperbehinderung erwachsen (zB typische Erschwernisaufwendungen, Wäsche, Blindenhund).

Einstweilen frei.

36–39

### F. Zurechnung der Werbungskosten (Abzugsberechtigung)

**Schrifttum:** STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983, 33–49; GROH, Nutzungseinlagen im Handels und Steuerrecht, BB 1982, 133 (140–142); BIERGANS, Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1984, 297; LEY, Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DStR 1986, 23; D. MEYER, Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DStR 1986, 18 (22 f.); D. MEYER, Drittaufwand und Leistungsfähigkeitsprinzip, BB 1986, 986; JAKOB, Zur Abzugsfähigkeit von Drittaufwand und zur AfA-Übertragung im Bereich der Überschußeinkünfte, DStR 1987, 784; RUPPE, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, DStJG 10 (1987), 45 (70–74); JAKOB/JÜPTNER, Drittaufwand, Nutzungseinlage und Überschußeinkünfte, FR 1988, 141; MEYER-ARNDT, Unentgeltliche Nutzungsüberlassung bei den Überschußeinkünften, DB 1988, 1237; BRANDIS, Drittaufwand als

Aufwand des Steuerpflichtigen?, *StuW* 1990, 57; HEUERMANN, Abziehbarkeit von Drittaufwand, *DStR* 1996, 1518; RÖSSLER, Keine Werbungskosten im Rahmen einer zeitlich beschränkten doppelten Haushaltsführung bei Drittaufwand, *DStZ* 1996, 769; P. FISCHER, „Faktisches“, „Verdecktes“ und subjektive Zurechnung von Einkünften, *FR* 1998, 813; P. FISCHER, Drittaufwand im Steuerrecht, *StbJb.* 1999/2000, 35; WOLFF-DIEPENBROCK, Die Entscheidungen des Großen Senats des BFH zum Drittaufwand bei Eheleuten, *DStR* 1999, 1642; WASSERMEYER, Drittaufwand aus Sicht des Großen Senats des BFH, *DB* 1999, 2486; KÜFFNER/HABERSTOCK, „Drittaufwand“: Eine Reise ins Ungewisse, *DStR* 2000, 1672; PAUS, Aufwendungen für die Betrieb des Ehegatten bei Abkürzung des Vertragswegs, *DStZ* 2000, 556; SÖFFING, Die fünf Arbeitszimmer-Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 30.1.1995 und 23.8.1999, *BB* 2000, 381; GRÖPL, Die Abgrenzung von Eigen- und Drittaufwand, *DStZ* 2001, 65; SCHNORR, Die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit von „Drittaufwand“, *StuW* 2003, 222; HAENICKE, „Drittaufwand“ und „erweiterter“ Eigenaufwand, *DStZ* 2006, 793; SEITZ, Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, *FR* 2006, 201; SCHIESSL, Drittaufwand im Bereich der Erwerbsaufwendungen, *StuB* 2007, 182.

40

## I. Grundsätze

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

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

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

Entsprechend dem stufenförmigen Aufbau des EStTatbestands (vgl. dazu BIERGANS/WASMER, *FR* 1985, 57; BAYER, *FR* 1985, 337) steht die Frage der persönlichen StPflcht (§ 1) vor der sachlich ausgerichteten Einkommensermittlung (§ 2). Das Bindeglied zwischen den beiden Tatbestandsbereichen bilden die Zurechnungsregeln; als deren gesetzliche Grundlage gilt § 2 Abs. 1 Satz 1 (Bezüge, die der StPfl. „erzielt“; vgl. eingehend dazu LANG in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 150, 223). Die persönliche Zuordnung von WK erfolgt daher uE auf einer der sachlichen Einkünfteermittlung vorgelagerten (ersten) Stufe (glA PRINZ, WK bei den Einkünften aus VuV, 1984, 42–45; BRANDIS, *StuW* 1990, 57; FROTSCHER, § 4 Rn. 298; aA BIERGANS, *FR* 1984, 305; D. MEYER, *DStR* 1985, 23; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 33 [34], wonach die personelle Zurechnung auf einer zweiten Stufe nach der Einkünfteermittlung zu erfolgen habe). Besteuerungsgegenstand bei der ESt. ist nicht das wirtschaftliche Ergebnis der sbaren Tätigkeit an sich (der „Einkunftsquelle“), sondern vielmehr das Ergebnis der sbaren Tätigkeit, soweit es sich bei der handelnden Person leistungsfähigkeitsbeeinflussend ausgewirkt hat (so auch BRANDIS, *StuW* 1990, 57 [58 und 61]).

**Werbungskostenabzug nur bei Tatbestandsverwirklichung:** WK bei den Überschusseinkünften können nur von demjenigen abgezogen werden, der den

Tatbestand dieser Einkunftsart verwirklicht, dh. eine auf stbare Einkunftserzielung ausgerichtete Leistung erbringt (KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 45; zu Zurechnungsfragen s. allg. FISCHER, FR 2001, 1 ff.). Damit stimmt das Grunderfordernis der WKZurechnung mit den allgemeinen Grundsätzen zur Zurechnung von Einkünften überein (vgl. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 223).

**Minderung der persönlichen Leistungsfähigkeit erforderlich:**

► *Kostentragungsprinzip:* Einschränkend zu dieser notwendigen Zurechnungsvoraussetzung verlangen sowohl der Aufwendungsbegriff iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 als auch das Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2, dass der betroffene Stpfl. eine entsprechende wirtschaftliche Vermögensminderung erleidet, die allerdings nicht mit einer nachhaltigen wirtschaftlichen Belastung einhergehen muss. Dieses sog. Kostentragungsprinzip (hierzu BIERGANS, FR 1984, 305; BRANDIS, StuW 1990, 57) stützt sich auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, konkretisiert durch das Nettoprinzip. Einkünfte können nur dann Ausdruck der persönlichen Leistungsfähigkeit sein, wenn sich auch ihre Komponenten, dh. Einnahmen und Erwerbsaufwendungen, daran orientieren. Wie dem Stpfl. nur solche Einnahmen zuzurechnen sind, die seine persönliche Leistungsfähigkeit erhöhen (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und § 8; s. zB BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; § 8 Anm. 1) so sind entsprechend nur solche Aufwendungen zu berücksichtigen, die die persönliche (wirtschaftliche) Leistungsfähigkeit des Stpfl. mindern (allg. Meinung: BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782 mwN; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 223; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 70; LBP/STARK, § 9 Rn. 20; FROTSCHER, § 9 Rn. 67; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 170).

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

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

► *Mittelherkunft:* Woher die Mittel stammen, mit denen der Stpfl. die im Rahmen seiner Erwerbsleistung zu berücksichtigenden Aufwendungen tätigt, ist ohne Bedeutung; daher können auch Aufwendungen, die aus geerbten, geschenkten oder kreditfinanzierten Mitteln erbracht werden, als WK beim Stpfl. Berücksichtigung finden (allg. Meinung: zB BFH v. 3.4.1987 – VI R 91/85 BStBl. II 1987, 623; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 70; LANG in TIPKE/LANG aaO [§ 9 Rn. 221]; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 46 f.; LBP/STARK, § 9 Rn. 22).

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

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

#### **Werbungskostenabzug bei Rechtsnachfolge:**

► *Erbfolge:* Lfd. Erwerbsaufwendungen des verstorbenen Stpfl., die vom Rechtsnachfolger beglichen werden, bilden bei letzterem WK der ursprünglich betroffenen Einkunftsart (s. auch § 24 Nr. 2), und zwar auch dann, wenn das Erwerbsverhältnis des Erblassers vom Rechtsnachfolger nicht fortgesetzt wird (vgl. RUPPE, DStJG 10 [1987], 45 [70 f.]). Entsprechend dem Kostentragungsprinzip hat der Große Senat des BFH dagegen zu Recht nicht zugelassen, dass der Erbe einen vom Erblasser – sich aufgrund eines Überschusses der in einem bestimmten VZ angefallenen Erwerbsaufwendungen über die im selben Besteuerungsabschnitt erzielten Erwerbsbezüge gebildeten – nicht ausgenutzten Verlustabzug nach § 10d bei seiner eigenen Veranlagung zur ESt. geltend machen kann (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608). Diese Rspr. entspricht den allgemeinen Grundsätzen des EStRechts, nach denen ein Stpfl. Aufwendungen und Verluste eines Dritten grds. nicht abziehen kann (vgl. Vorlagebeschl. des BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262).

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

41–42 Einstweilen frei.

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

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

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

Um eine Klärung der Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Abgrenzung von Eigen- und Drittaufwendungen hat sich der Große Senat des BFH seit Mitte der 1990er Jahre intensiv bemüht und damit eine breite Diskussion im Schrifttum ausgelöst. Seit den Beschlüssen des Großen Senates des BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92 (BStBl. II 1995, 281) und v. 23.8.1999 – GrS 1/97 (BStBl. II 1999, 778); v. 23.8.1999 – GrS 2/97 (BStBl. II 1999, 782); v. 23.8.1999 – GrS 3/97 (BStBl. II 1999, 787) und v. 23.8.1999 – GrS 5/97 (BStBl. II 1999, 774) scheinen zwar die rechtsdogmatischen Grundlagen für die Ausgrenzung des sog. Drittaufwands aus dem Aufwandstatbestand geklärt zu sein (so LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 224). Umstritten bleibt gleichwohl die Frage, in welchen Fällen der Aufwand eines Dritten dem Stpfl. wie ei-

gener Aufwand zugerechnet (nach der Rspr. ist die Zurechnung das Ergebnis einer wertenden Betrachtung) werden kann (vgl. hierzu auch SCHNORR, *StuW* 2003, 222; HAENICKE, *DStZ* 2006, 793; SEITZ, *FR* 2006, 201; SCHIESSL, *StuB* 2007, 182). Hier hat sich nach der Rspr. des BFH eine Art Drittaufwandskasuistik (so LANG in TIPKE/LANG aaO [§ 9 Rn. 226]) herausgebildet. In diesem Zusammenhang sind insbes. die Fallgruppen des „abgekürzten Zahlungswegs“, des „abgekürzten Vertragswegs“ und des Abzugs von Drittaufwand bei „Rechtsanspruch auf Ersatz“ zu nennen. Besondere Zurechnungsfragen ergeben sich darüber hinaus bei Ehegatten (s.u.).

**Begriff des Drittaufwands:** Drittaufwand (uE besser „Drittaufwendungen“, denn Aufwand ist ein strechtl. nicht normierter Rechtsbegriff, ähnlich JAKOB, *DStR* 1987, 785) ist nach der Definition des BFH gegeben, wenn ein Dritter Kosten trägt, die durch die Einkunftserzielung des Stpfl. veranlasst wurden (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, *BStBl. II* 1995, 281). Das ist zB der Fall, wenn ein Stpfl. ein WG, dessen AHK von einem Dritten getragen wurden, zur Einkunftserzielung einsetzt (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, *BStBl. II* 1999, 782) oder wenn der Dritte auf eine im eigenen Interesse eingegangene Schuld zahlt, und sich dieser Aufwand günstig für den Einkünfte erzielenden Stpfl. auswirkt (zB Schuldzinsen bei mit einem Vorbehaltsnießbrauch belasteten Kapitalvermögen, s. BFH v. 21.5.2001 – VIII R 11/00, *BFH/NV* 2001, 1393). Nicht unter den Begriff des Drittaufwands fallen Aufwendungen, die der Stpfl. selbst aus betrieblichem Anlass auf ein fremdes WG macht (Eigenaufwand; so zutr. FROTSCHER, § 4 Rn. 296; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 74; BFH v. 15.5.1996 – X R 99/92, *BFH/NV* 1996, 891; WK auch dann, wenn ein Mietvertrag stl. nicht anzuerkennen ist).

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

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

**Ausnahmen unter Zurechnungsgesichtspunkten:** Die konsequente Durchhaltung des Grundsatzes der Nichtabziehbarkeit von Drittaufwendungen ist jedoch in den Fällen bedenklich, in denen eine Kollision mit dem Grundsatz der Unbeachtlichkeit der Mittelherkunft festzustellen ist. Grundsätzlich soll die Herkunft der Mittel (dazu Anm. 40), die verausgabt werden, keine Rolle spielen. Der Stpfl. kann also die zur Verausgabung bestimmten Mittel auch von einem Dritten entgeltlich oder unentgeltlich zugewendet bekommen. Ist daher in der Bestreitung von Aufwendungen durch einen Dritten gleichzeitig eine Zuwen-

dung an den Stpfl. zu sehen (sog. Zuwendungsgedanke), handelt es sich in Wirklichkeit um Aufwendungen des Stpfl. Unter diesem Aspekt rechtfertigt sich eine Zurechnung der Drittaufwendungen als Eigenaufwendungen. Der Maßstab der Kostentragung wird in diesen Fällen wirtschaftlich auszulegen sein, um unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten zutreffende Ergebnisse zu erzielen (so auch BRANDIS, *StuW* 1990, 57 [60]). Umstritten ist, in welchen Fällen das Kostentragungsprinzip durch den Zuwendungsgedanken eine erweiterte Auslegung erfahren kann. Der Kasuistik der Rspr. des BFH folgend lassen sich in diesem Zusammenhang folgende Fallgruppen unterscheiden:

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

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

Die Behandlung von Drittaufwendungen in Fällen des abgekürzten Zahlungswegs durch die Rspr. entspricht im Ergebnis (mit teilweise unterschiedlicher Begründung) der allg. Meinung im Schrifttum (vgl. ua. LANG in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 225; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 51; LBP/STARK, § 9 Rn. 25 f.; FROTSCHER, § 4 Rn. 299; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 71; BRANDIS, *StuW* 1990, 57; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 175; KÜFFNER/HABERSTOCK, *DStR* 2000, 1672; SÖFFING, *BB* 2000, 381; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 24).

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

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

Bei der Berücksichtigung von AfA als Erwerbsaufwendungen ist ein abgekürzter Zahlungsweg im Prinzip nicht denkbar, weil die AfA keine im Zeitpunkt der Be-

rücksichtigung entstehende Aufwendung ist. Gleichwohl sind die Grundsätze anwendbar, wenn die AHK ganz oder zT von einem Dritten im Wege des abgekürzten Zahlungswegs beglichen werden (vgl. hierzu SÖFFING, BB 2000, 381 [382]).

Bei erzwungenen oder „egoistischen“ Drittaufwendungen (s. JAKOB, DStR 1987, 788 Fn. 26) liegt unter Leistungsfähigkeitsaspekten eine stmindernde Berücksichtigung beim Dritten, soweit dieser selbst eine Erwerbsleistung ausübt, näher als beim Stpfl.

► „*Abgekürzter Vertragsweg*“: Vom abgekürzten Zahlungsweg ist der sog. abgekürzte Vertragsweg zu unterscheiden. In diesem Fall schließt der Dritte im eigenen Namen für den Stpfl. einen Vertrag und leistet auch selbst die geschuldeten Zahlungen (vgl. BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; v. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375: Vater schließt Mietvertrag über vom Sohn genutzte Wohnung ab und bezahlt die Miete, deren stl. Berücksichtigung der Sohn im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung begehrt). Der Große Senat hat in BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97 (aaO) zwar konstatiert, dass wie bei der Abkürzung des Zahlungswegs hier Vertrag und Leistung eine Zuwendung an den Stpfl. bezwecken (so auch WEBER-GRELLET, DB 1995, 2550 [2555]). Die Frage der Abziehbarkeit der Drittaufwendungen in diesen Fällen wurde aber ausdrücklich offengelassen. Die stl. Behandlung ist danach gegenwärtig sowohl in der Rspr. der verschiedenen Senate des BFH als auch im Schrifttum umstritten:

▷ *BFH-Rechtsprechung*: Der VI. Senat des BFH hat in BFH v. 13.3.1996 – VI R 103/95 (aaO) einem Abzug der vom Vater getragenen Aufwendungen beim Sohn grundsätzlich nicht zugestimmt. Der VIII. Senat (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 22/92, BStBl. II 2001, 385 mit Ausnahme der Fälle des Rechtsanspruchs auf Ersatz, dazu s.u.) lehnt den Abzug von Drittaufwendungen bei Abkürzung des Vertragswegs ebenfalls ab, wenn ein Dritter Aufwendungen auf eine eigene Verbindlichkeit leistet (etwa in wirtschaftlichem Interesse des Stpfl. eingegangene Bürgschaft oder Darlehensverbindlichkeit), lässt aber offen, ob ein WKAbzug bei Bargeschäften des täglichen Lebens möglich ist (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 52/93, BStBl. II 2001, 286). Eine differenzierende Betrachtung nimmt dagegen der IV. Senat (BFH v. 24.2.2000 – IV R 75/98, BStBl. II 2000, 314) vor: Die Drittaufwendungen sind bei Abkürzung des Vertragswegs dann zum Abzug zuzulassen, wenn es sich um Bargeschäfte des täglichen Lebens handelt. Hier soll es keinen Unterschied machen, ob der Dritte gegenüber dem Stpfl. auf eine Bargeldschenkung verzichtet und gleich für Rechnung des Stpfl. an dessen Gläubiger zahlt oder ob er dem Gläubiger vorenthält, dass er im Namen des Stpfl. handelt. Bei Dauerschuldverhältnissen (etwa Mietvertrag, Pachtvertrag, Darlehensvertrag) kommt ein Abzug dagegen nicht in Betracht. Begründung: In diesem Fall leistet der Dritte auf eigene Rechnung und wendet dem Stpfl. nur ein unentgeltliches (und ungesichertes) Nutzungsrecht zu. Nach Auffassung des IX. Senats des BFH kann der Stpfl. WK (im Streitfall: Erhaltungsaufwendungen) auch dann abziehen, wenn ein Dritter im eigenen Namen den zugrunde liegenden Vertrag schließt und die Vergütung vereinbart, sofern der Dritte dem Stpfl. den Betrag zuwendet („Zuwendungsgedanke“). Es kommt hiernach also nicht darauf an, dass es sich um „Bargeschäfte des täglichen Lebens“ handelt (BFH v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623; bestätigt durch BFH v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572; wie der BFH zB auch FG Ba.-Württ. v. 6.3.2007, EFG 2007, 832, rkr, mit zust. Anm. ADAMEK, EFG 2007, 834; SÖFFING, DStZ 2007, 147). Zuwendungsgegenstand muss danach aber wie

beim abgekürzten Zahlungsweg ein Geldbetrag sein (vgl. auch SCHNORR, StuW 2003, 222 [236]), wie dies bei den Werkverträgen der Fall ist. Denn nach § 631 Abs. 1 BGB ist der Besteller zur Entrichtung der vereinbarten Vergütung verpflichtet. Bei Dauerschuldverhältnissen und bei Kreditverbindlichkeiten kommt aber eine Berücksichtigung der Zahlung unter dem Gesichtspunkt der Abkürzung des Vertragswegs ebenso nicht in Betracht (s. aber unten zum „Rechtsanspruch auf Ersatz“ BFH v. 25.6.2008 – X R 36/05, BFH/NV 2008, 2093).

- ▷ *Schrifttum:* Teilweise wird wegen der (wirtschaftlichen) Vergleichbarkeit eine uneingeschränkte Übertragung der für den „abgekürzten Zahlungsweg“ geltenden Grundsätze vertreten (ua. SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 71; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 56, 56a; KSM/TRZASKALIK, § 21 Rn. B 437; SÖFFING, BB 2000, 381 [382]; RÖSSLER, DStZ 1996, 769; HEUERMANN, HFR 2008, 434; HEUERMANN, DStR 1996, 1518; wohl auch FROTSCHER, § 4 Rn. 299, der maßgebend auf ein Zuwendungsverhältnis zwischen dem Stpfl. und dem Dritten abstellt). Teilweise wird eine Unterscheidung zwischen Bargeschäften des täglichen Lebens (zur Auslegung des Begriffs in Anlehnung an § 105a BGB s. LBP/STARK, § 9 Rn. 28) und Dauerschuldverhältnissen befürwortet (ua. WASSERMEYER, DB 1999, 2486; GRÖPL, DStZ 2001, 67; wohl auch BRANDIS, StuW 1990, 57 [64] mit Blick auf die bei Dauerschuldverhältnissen fehlende Dispositionsfreiheit beim Begünstigten; LBP/STARK, § 9 Rn. 28). Teilweise wird jedoch eine Abziehbarkeit der Drittaufwendungen in Fällen des abgekürzten Vertragswegs wegen Verstoßes gegen die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit gänzlich abgelehnt (vgl. SEITZ, FR 2006, 201 [207 ff.]; LI, StB 2007, 377; WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1999, 1642; WOLFF-DIEPENBROCK, DStZ 1999, 717; FISCHER, NWB F. 3, 10925 [10933]); wohl auch LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 226: keine an sich zur Verwirklichung des Nettoprinzips gebotene strikte Gleichbehandlung von „abgekürztem Zahlungs- und Vertragsweg“ wegen der Unverträglichkeit der StAbzugstatbestände mit anderen Steuernormen; wohl im Ergebnis auch SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 71).
- ▷ *Stellungnahme:* Es spricht zwar mit Blick auf die gleichmäßige Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips im ersten Zugriff vieles für eine stl. Gleichbehandlung der Fallgruppen „abgekürzter Zahlungsweg“ und „abgekürzter Vertragsweg“. Danach dürfte es keinen Unterschied machen, ob der Dritte dem Stpfl. Geld schenkt, ob er Vertragsschulden des Stpfl. begleicht (abgekürzter Zahlungsweg) oder ob er einen Vertrag zugunsten des Dritten abschließt (abgekürzter Vertragsweg). UE erscheint es jedoch sachgerecht, die Erweiterungen des Kostenträgungsgrundsatzes nicht auf die Fälle des abgekürzten Vertragswegs auszudehnen. In diesen Fällen begründet der Dritte im Unterschied zum abgekürzten Zahlungsweg eine eigene Verpflichtung und erfüllt diese dann auch. Er wendet hier dem Stpfl. unmittelbar weder ein WG noch dessen AK, sondern allenfalls Nutzungsmöglichkeiten (zB im Fall der auf eigener Verpflichtung beruhenden Mietzahlung des Vaters für den nutzenden Sohn) zu. Diese Fallgruppe ist uE unter Kostenträgungsgesichtspunkten weiter entfernt von Eigenaufwendungen des Stpfl., so dass eine unterschiedliche Behandlung sachlich gerechtfertigt ist. Die Beurteilung, ob ein Zuwendungsverhältnis besteht bzw. ob der Dritte mit Bereicherungsabsicht gehandelt hat (vgl. hierzu FROTSCHER, § 4 Rn. 299a), unterliegt zudem erheblichen Unsicherheiten. Die praktische Handhabbarkeit spricht daher neben der von LANG in TIPKE/LANG (aaO [§ 9 Rn. 226 f.]) angesprochenen Kompatibili-

tät mit anderen Steuernormen (zB bei der unentgeltlichen Überlassung von WG; hier lehnt der BFH die Einlagefähigkeit von Nutzungen ab, s. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) eher für eine klare Regelung auf der Grundlage eines restriktiv ausgelegten Kostentragsprinzips. Der Zurechnungsgedanke hat sich uE daher in dieser Fallgruppe zu Recht in der Rspr. des Großen Senats des BFH nicht durchgesetzt. Einer Sonderregelung für Bargeschäfte des täglichen Lebens (die auch für normale Stpfl. – so die Kritik von SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 71 – schwer verständlich sein dürfte) bedarf es uE ebenfalls nicht. Hier ist es hinnehmbar, den Abzug von Aufwendungen auf Fälle der Kostenerstattung durch den Stpfl. und der unentgeltlichen Zuwendung des durch den Dritten angeschafften WG (zB Dritter erwirbt Fachbuch und schenkt es anschließend dem Stpfl., der es im steuerrelevanten Bereich nutzt; hier Abzug über die AfA des eingelegten WG, s. BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922) zu beschränken.

Die vorstehenden Grundsätze gelten auch bei unentgeltlicher Überlassung von Dienstleistungen durch Dritte. Stellt zB der Vater als ArbG seinem Sohn Arbeitskräfte unentgeltlich für die Renovierung dessen vermieteten Mehrfamilienhauses zur Verfügung, kann der Sohn den anteiligen Lohn nicht als WK geltend machen. Alles andere würde überdies – worauf LANG in TIPKE/LANG (aaO § 9 Rn. 225) zu Recht hinweist – zu lstrechtl. Friktionen führen.

Gleiches gilt, wenn der Dritte dem Stpfl. seine eigene Arbeitskraft zuwendet (s. hierzu SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 73).

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

▷ *Stellungnahme*: UE ist dieser Rspr. zuzustimmen mit der Einschränkung, dass unter Berücksichtigung des Kostentragsprinzips ein Abzug der Drittaufwendungen erst mit der tatsächlichen Kostenerstattung durch den Stpfl. in Betracht kommt, und nicht schon im Zeitpunkt der Verausgabung durch den Dritten (aA LBP/STARK, § 9 Rn. 29). Erst zu diesem Zeitpunkt tritt beim Stpfl. eine die Leistungsfähigkeit mindernde Vermögenseinbuße ein. Alles andere wäre in den Fällen problematisch, in denen der Dritte später auf die Erstattung verzichtet oder der Stpfl. wegen eingetretener Zahlungsunfähigkeit tatsächlich nicht zahlt. Rein hypothetische Rechtsansprüche zwischen den Ehegatten reichen danach keinesfalls aus.

**Besonderheiten bei Ehegatten:** In der stl. Praxis sind häufig Ehegatten von der Drittaufwandsproblematik betroffen. Die praxisrelevanten Fallkonstellationen betreffen im Wesentlichen die Kosten für die Nutzung eines Arbeitszimmers (hierzu BFH v. 23.9.2009 – IV R 21798, BFH/NV 2010, 502 betr. Zuordnung der Aufwendungen für ein von Ehegatten betrieblich genutztes häusliches Arbeitszimmer) und die stl. Abziehbarkeit von Finanzierungskosten (vgl. hierzu BFH v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299 betr. Zurechnung von Zins- und Tilgungsleistungen des leistenden Nichteigentümer-Ehegatten bei gesamtschuldnerischem Darlehen zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes; hierzu BODE, FR 2009, 435).

Zusammenfassungen bei LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 227; vgl. zu den fünf Arbeitszimmerbeschlüssen des Großen Senats des BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92 (BStBl. II 1995, 281) und v. 23.8.1999 – GrS 1/97 (BStBl. II 1999, 778); v. 23.8.1999 – GrS 2/97 (BStBl. II 1999, 782); v. 23.8.1999 – GrS 3/97 (BStBl. II 1999, 787) und v. 23.8.1999 – GrS 5/97 (BStBl. II 1999, 774) ausführl. § 4 Anm. 1503 ff.; Übersicht auch bei LBP/STARK, § 9 Rn. 30 und KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 4 Rn. 174 ff.; vgl. auch die sehr detaillierte Darstellung nahezu aller denkbaren Konstellationen bei SÖFFING, BB 2000, 381.

Zur stl. Abziehbarkeit von Schuldzinsen bei der Finanzierung von Immobilien, die dem Einkünfterziel-Ehegatten allein gehören, bzw. Immobilien im Miteigentum der Ehegatten s. Anm. 382 und SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 71; vgl. auch FROTSCHER, § 4 Rn. 300.

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

## 44 2. Übernahme von Aufwendungen für einen Dritten

Im Umkehrschluss aus den og. Grundsätzen ergibt sich für den im Drittinteresse handelnden Träger der Aufwendungen ein Abzugsverbot; bei ihm liegt eine im Grundsatz estl. unbeachtliche Einkommensverwendung vor (ggf. §§ 10, 33). Bei nicht zur Verkürzung des Zahlungswegs geleisteten Beträgen sind beim Träger der Aufwendung die allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 zu prüfen, falls bei ihm überhaupt ein Erwerbzusammenhang in Erwägung gezogen werden kann.

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

Einstweilen frei.

45–46

### III. Besonderheiten bei der AfA-Zurechnung

47

Neben der Verwirklichung des Tatbestands der entsprechenden Überschusseinkunftsart durch abnutzende Verwendung des WG setzt die persönliche Zurechnung von AfA gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. voraus, dass der Stpfl. die AHK des WG ursprünglich getragen hat (vgl. SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 7 Rn. 57) oder ihm diese Aufwendungen als unentgeltlicher Rechtsnachfolger gesetzlich zuzurechnen sind (zB gem. § 11d EStDV; zum Fallbereich der Rechtsnachfolge eingehend RUPPE, DStJG 10 [1987], 45 [74–77]). Die Abzugsberechtigung für die AfA erfordert somit weder zivilrechtl. noch wirtschaftliches Eigentum am zu Erwerbszwecken eingesetzten WG; dessen ungeachtet dürfte aber zumindest die Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer der Regelfall sein.

Zu den Besonderheiten hinsichtlich der Vereinbarungen über die AfA-Berechtigung s. § 7 Anm. 41; zur Bedeutung des Eigentums bzw. Miteigentums s. § 7 Anm. 42 ff.; zur AfA-Berechtigung bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung s. § 7 Anm. 50 ff., bei Miete und Pacht s. § 7 Anm. 57, bei Nießbrauch s. § 7 Anm. 60 ff.

Einstweilen frei.

48–49

### IV. Besonderheiten bei Gesellschaften und Gemeinschaften

50

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

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

Für die Zurechnung von WK bei der Personenmehrheit kommt es nicht darauf an, ob die Zahlungen von dem Bankkonto der Personenmehrheit oder von einzelnen Beteiligten getätigt werden. Aufwendungen, die von einem Gesellschafter oder Gemeinschaftler (im Interesse und für Rechnung der Gesellschaft/Gemein-

schaft) allein getragen werden, sind für diesen daher keine SonderWK (dazu s.u.), sondern vielmehr WK der Gesellschaft/Gemeinschaft (vgl. SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 21 Rn. 22 unter Hinweis auf BFH v. 30.6.1999 – IX R 83/95, BFH/NV 2000, 118). Es ist dann von einem Fall des abgekürzten Zahlungswegs auszugehen (so auch LBP/STARK, § 9 Rn. 132). Dies gilt jedoch dann nicht, wenn weder eine Zuwendung an die Mitgesellschafter/-gemeinschafter beabsichtigt ist noch gegen diese ein durchsetzbarer Anspruch besteht. Auf die Kenntnis der fehlenden Durchsetzbarkeit des Ausgleichsanspruchs kommt es dabei nicht an (BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/01, BStBl. II 2005, 454; v. 23.11.2004 – IX R 12/04, BFH/NV 2005, 851).

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

**Verteilung der Einkünfte auf die Gesellschafter:** Das Ergebnis wird auf die einzelnen Mitglieder grds. entsprechend dem Beteiligungsverhältnis aufgeteilt (s. § 21 Anm. 39; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 179; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 25; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 21 Rn. 22; zur AfA-Berechtigung bei Miteigentümern vgl. § 7 Anm. 43 f.). Die Einkünfteverteilung erfolgt bei fehlender vertraglicher Vereinbarung entsprechend den bürgerlich-rechtl. Miteigentumsanteilen (§§ 743, 748 BGB) oder bei Gesamthandsgemeinschaften nach Köpfen (s. § 722 BGB). Soweit eine Tätigkeit im Bereich der Vermögensverwaltung ausgeübt wird, hat die anteilmäßige Zurechnung der Gesellschafter auf den jeweiligen Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen und Abflusses der WK zu erfolgen (BFH v. 19.8.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 49a). Aus diesem Grund können einem Gesellschafter bei entgeltlichem Eintritt in eine Gesellschaft WK nicht zugerechnet werden, die vor seinem Eintritt entstanden sind (vgl. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 49a). Nur die Altgesellschafter erfüllen insoweit in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit den Einkunftserzielungstatbestand. Eine schuldrechtl. Rückbeziehung des WKAbflusses auf den Neugesellschafter ist mit stl. Wirkung nicht möglich (Rückwirkungsverbot).

► *Zulässigkeit abweichender Vereinbarungen:* Die einzelnen Gesellschafter bzw. Gemeinschaftler können allerdings grds. mit stl. Wirkung eine vom Beteiligungsverhältnis abweichende Zurechnungsvereinbarung (hinsichtlich der laufenden Aufwendungen ohne AfA – hier idR Verteilung nach Eigentumsverhältnissen, s. BFH v. 27.6.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674) treffen (vgl. BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 179; KIRCHHOF/v. BECKERATH IX. § 9 Rn. 25). Von der Beteiligungsquote abweichende, gesellschafts- oder schuldrechtl. im Vorhinein vereinbarte und durchgeführte Verteilungsabreden zwischen den Anteilseignern werden mit stl. Wirkung nur anerkannt, wenn sie ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und sich damit nicht als Einkommensverwendung (§ 12 Nr. 2) darstellen (stRspr., etwa BFH v. 23.7.2004 – IX B 61/04, BFH/NV 2005, 41). Denkbar sind in diesem Zusammenhang anderweitige Zurechnungen, die sich zB an den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen oder der Kostentragung orientieren (vgl. hierzu SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 21 Rn. 22 mwN auf die Rspr.; zur überquotalen Aufwandstragung durch Miteigentümer s. BFH v. 20.1.2009 – IX R 18/07 BFH/NV 2009, 1247).

Wird eine abweichende Zurechnungsvereinbarung zwischen nahen Angehörigen getroffen, kann diese stl. nur anerkannt werden, wenn sie der Überprüfung anhand der Grundsätze für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, insbes. dem Fremdvergleich, standhält (BFH v. 31.3.1992 – IX R

245/87, BStBl. II 1992, 890; v. 16.12.2008 – VIII R 83/05, BFH/NV 2009, 1118; s. aber auch BFH v. 8.9.1992 – IX R 335/87, BStBl. II 1993, 281, wonach einer Zurechnungsvereinbarung im Gesellschaftsvertrag die stl. Anerkennung idR nicht mit dem Hinweis versagt werden kann, sie sei nur durch die familiären Bindungen der Gesellschafter begründet und halte einem Fremdvergleich nicht Stand). Zu BA-Abzug bei Angehörigen s. § 4 Anm. 850 ff.

**Sonderwerbungskosten** eines Gesellschafters sind die mit einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden PersGes. im wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang stehenden persönlichen Aufwendungen (einschl. AfA), welche in seinem eigenen originären Interesse stehen und keinen Eingang in die Überschussrechnung auf der Gesellschaftsebene gefunden haben (zB persönliche Finanzierungskosten der Gesellschaftereinlage, von dem Beteiligten zu tragende Fahrtkosten); es darf sich dabei nicht um aktivierungspflichtige AHK eines erwerbsgenutzten WG handeln (so auch LBP/STARK, § 9 Rn. 134). Sie sind dem beteiligten Gesellschafter außerhalb der gemeinschaftlichen Überschussrechnung zuzurechnen (FG München v. 5.8.1998, EFG 1998, 1574, rkr.; s. aber BFH v. 25.2.2009 – IX R 52/07, BFH/NV 2009, 1255 betr. Schuldzinsenabzug nach Teilveräußerung einer Immobilie). Zu Sonder-BA s. § 4 Anm. 837.

**Verfahrensrecht:** Die auf der Gesellschaftsebene durchzuführende Einkünfteermittlung und die anschließende Verteilung des Überschusses auf die Gesellschafter erfolgt verfahrensrechtl. bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder § 180 Abs. 2 AO. Gleiches gut für die Zurechnung der SonderWK. Verfahrenstechnisch kann der Stpfl. die aufgewendeten SonderWK daher grds. nur im Rahmen des die Einkünfteermittlung der Personenmehrheit betreffenden Feststellungsverfahrens geltend machen (BFH v. 23.4.1991 – IX R 303/87, BFH/NV 1991, 653; v. 15.1.2002 – IX R 21/98, BStBl. II 2002, 309). Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn nur einer der Beteiligten tatsächlich Aufwendungen gemacht hat (vgl. BFH v. 23.4.1991 – IX R 303/97, BFH/NV 1991, 653). Ausnahmsweise können sie bei den Veranlagungen der Beteiligten berücksichtigt werden, wenn sie vom FA in einem Teilfeststellungsbescheid nicht erfasst sind (BFH v. 1.12.1993 – IX R 134/92, BFH/NV 1994, 547). Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die persönliche EStVeranlagung der Gesellschafter (s. § 182 AO).

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

Einstweilen frei.

51–52

## G. Verfahrensfragen

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

**Einkommensteuerveranlagung und Antragsveranlagung:** Der Abzug der WK erfolgt für die einzelne natürliche Person im Veranlagungsverfahren bei der Ermittlung der entsprechenden Überschusseinkünfte (§§ 25–26c, § 46), bei der Antragsveranlagung (§ 46, früher LStJA) beschränkt auf die Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit (ggf. WKAbzug bei der Ermittlung der Summe der estpfl.

Einkünfte iSd. § 46 Abs. 2 Nr. 1). Bei KStPflicht mit Überschusseinkünften (s. Anm. 14) erfolgt der WKAbzug im Rahmen der KStVeranlagung (§ 31 KStG). Für Überschusseinkünfte erwirtschaftende Personenmehrheiten ist eine einheitliche und gesonderte Feststellung durchzuführen (§ 180 AO; s. eingehend Anm. 50); der darauf basierende Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die persönliche EStVeranlagung des Gesellschafters (s. § 171 Abs. 10, § 182 AO).

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

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

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

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

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

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

## II. Nachweiserfordernisse und Feststellungslast für Werbungskosten

### 1. Nachweiserfordernisse

54

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

Mit nicht überprüfbaren bzw. nicht nachvollziehbaren bloßen Behauptungen des Stpfl. zur Veranlassung von Aufwendungen kann sich die FinVerw. auch im Interesse der Besteuerungsgerechtigkeit nicht zufriedengeben; dies gebietet darüber hinaus eine richtig verstandene Missbrauchsabwehr (s. etwa § 160 AO betr. fehlende Empfängerbenennung). So fordert zB die Rspr. bei str. Abzug von Kosten für ein Fachbuch, dass der Stpfl. neben dem Titel, dem Preis und dem Kauftag auch die konkrete Verwendung für die Einkünfteerzielung nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen hat (BFH v. 22.12.2000 – IV B 4/00, BFH/NV 2001, 774). Gelingt dem Stpfl. der im Einzelfall gebotene Nachweis nicht und verbleiben Zweifel an der Richtigkeit seines Tatsachenvortrags, so kann der von ihm begehrte WKAbzug nicht erfolgen (zur Beweislast s. Anm. 55).

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

Zeitlich gesehen kann der Stpfl. seiner Nachweisverpflichtung bei Anfechtung des StBescheids als Ergänzung zum Tatsachenvortrag spätestens bis zur letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG nachkommen (vgl. BFH v. 28.2.1980 – V R 118/76, BStBl. II 1980, 415 betr. ustl. Ausfuhrnachweis; uU finanzgerichtliche Kostentragung gem. § 137 Satz 2 FGO auch bei Obsiegen des Stpfl.); eine erstmalige Geltendmachung von WK vor dem BFH als Revisionsinstanz führt dagegen nicht zum Erfolg. Der Beweiswert von gegenüber der Tatbestandsverwirklichung nachträglich erstellten Unterlagen und Bescheinigungen (zB Strichlisten wegen beruflichen Telefonkostenanteils) kann allerdings im Einzelfall

zweifelhaft sein (vgl. auch BFH v. 13.2.1987 – III R 208/81, BStBl. II 1987, 427 betr. außergewöhnliche Belastungen gem. § 33). Für bestandskräftige Verwaltungsakte gilt der Berichtigungsrahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Im Übrigen ist die Aufforderung der FinVerw. zur Vorlage von Beweismitteln kein selbständig anfechtbarer Verwaltungsakt, sondern lediglich Vorbereitungshandlung zum Erlass eines StBescheids (s. FG Ba.-Württ. v. 27.8.1987, EFG 1988, 101, rkr.).

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

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

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

► *Verwaltungspauschalen für Werbungskosten*: Es handelt sich um auf dem Schätzungsweg (§ 162 AO) ermittelte, nachweisfreie Höchstgrenzen, die durch die FinVerw. nur bei einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung unterschritten werden dürfen. Dadurch werden sowohl der Stpfl. als auch die FinVerw. der Verpflichtung zum Einzelnachweis – zumindest in Teilbereichen – enthoben (zu weiteren Einzelheiten s. § 9a Anm. 8).

► *Verwaltungsmäßige (einzelfallbezogene) Nichtbeanstandungsgrenzen für Werbungskosten*: Sofern WK vom Stpfl. im Rahmen der örtlichen Erfahrungswerte angesetzt werden, verzichtet die FinVerw. auch außerhalb der ausdrücklich anerkannten Pauschalen aus Zweckmäßigkeit- und Vereinfachungsgesichtspunkten für verschiedene Fallgruppen auf belegmäßige Einzelnachweise und sieht stattdessen Nichtbeanstandungsgrenzen für die Geltendmachung von WK vor. Von ihrer Wirkung her ähneln diese Nichtbeanstandungsgrenzen einer Pauschalierung. Sie sind üblicherweise so ausgestaltet, dass im Anschluss an eine repräsentative Phase des WKNachweises bzw. der Glaubhaftmachung eine einzelfallbezogene Pauschalierung durch die FinVerw. akzeptiert wird, sofern davon ausgegangen werden kann, dass sich die Verhältnisse beim Stpfl. nicht wesentlich geändert haben (vgl. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 264 unter Hinweis auf FinMin. NRW v. 23.1.1979, FR 1979, 94; s. zB OFD Karlsruhe v. 11.2.2003, DStR 2003, 371 betr. Durchführung der ArbNVeranlagung 2002: 16 € für beruflich veranlasste Kontoführungsgebühren; 110 € Arbeitsmittel; bis zu 20 % des Rechnungsbetrags für Telefon- und Internetnutzung, höchstens 20 € oä., s. hierzu auch § 9a Anm. 8). Den innerdienstlichen Nichtbeanstandungsgrenzen kommt nicht die Qualität eines Pauschetrags zu mit der Folge, dass auf deren Beachtung auch kein Rechtsanspruch besteht (so FG Hamb. v. 22.1.2003 – I 72/02, nv.; FG Brandenb. v. 25.2.1999, EFG 1999, 601, rkr.; FG Köln v. 26.7.1993, EFG 1994, 29, rkr.; zustimmend LBP/STARK, § 9 Rn. 151). Sie begründen keinen Vertrauensschutz dahingehend, dass sie den Stpfl. von vornherein von der Belegsammlung und der Aufbewahrungspflicht befreien (so FG Hamb. v. 22.1.2003 – I 72/02, nv.). Den Nachweisanforderungen ist bei der Geltendmachung geringfügiger Aufwendungen nicht bereits dadurch Genüge getan, dass deren Entstehung dem Grunde nach glaubwürdig ist.

**Beweisfragen, Typisierung und Mitwirkungsbereitschaft des Steuerpflichtigen**: Durch den Rechtsanwender ist bei der von Amts wegen vorzunehm-

menden Sachverhaltsaufklärung, Beweiserhebung und Beweiswürdigung zu prüfen, ob der vom Stpfl. im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten behauptete Erwerbsbezug von Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach erkennbar, nachvollziehbar oder wenigstens plausibel ist. Die gebotene Ermittlungsintensität und die verlangten Nachweise hängen stark von den Gesamtumständen des Einzelfalls ab (s. auch § 88 Abs. 1 Satz 3 AO), wobei vor allem die FinVerw. überzogene Anforderungen und materielle Typisierungen auch bei unüblichem Sachverhaltsvortrag vermeiden sollte (zur Unterscheidung gegenüber den im Grundsatz zulässigen formellen Typisierungen s. LANG, DSStJG 9 [1986], 15 [82]); die gebotene Mitwirkungsbereitschaft des Stpfl. steht dazu in direkter Wechselbeziehung (so zutr. BFH v. 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510, [514]; s. auch § 90 Abs. 1 Satz 3 AO). Aus verfahrensökonomischen Gründen dürfte für die Strenge der Nachweisanforderungen auch die Höhe der geltend gemachten WK eine Rolle spielen (s. aber BFH v. 22.12.2000 – IV B 4/00, BFH/NV 2001, 774 zur Nachweispflicht auch bei geringfügigen Kosten für Büromaterial). Bei verbleibender Ungewissheit am Sachverhaltsvortrag kann eine vorläufige StFestsetzung gem. § 165 AO von der FinVerw. in Erwägung gezogen werden (vgl. BFH v. 19.6.1997 – IV R 4/97, BFH/NV 1997, 758; v. 27.11.2008 – IV R 17/06, HFR 2009, 771: „nicht ermessenswidrig“; LBP/STARK, § 9 Rn. 149; KREFT aaO [99, 112f. zum Anspruch des Stpfl. auf eine vorläufige StFestsetzung]).

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

Da der WKBegriff auch subjektive, im Willensbereich des Stpfl. liegende Tatbestandselemente beinhaltet (zB bei vorab veranlassten Aufwendungen und Fehlaufwendungen), kommen als Beweisarten neben dem Anscheinsbeweis vor allem auch der Indizienbeweis in Betracht (dazu allg. SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 21 Rn. 204 ff.). Auf die durch die subjektiven Erwägungen des Stpfl. notwendigerweise auftretenden Beweisschwierigkeiten muss der Rechtsanwender angemessen Rücksicht nehmen; überspannte Anforderungen im Indizienbereich sind zu vermeiden (so ausdrükl. BFH v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355 betr. Abschlussgebühren für Bausparverträge; uE handelt es sich um eine für Beweisfragen allgemein geltende Aussage). Erhöhte Nachweisanforderungen durch die FinVerw. und entsprechende Mitwirkungspflichten auf Seiten der Beteiligten bestehen für WK bei Auslandsbeziehungen (s. § 90 Abs. 2 AO; vgl. hierzu KLEIN/BROCKMEYER, AO, 8. Aufl. 2003, § 90 Rn. 7 ff. mwN auf die Rspr., insbes. bei Einschaltung von Domizilgesellschaften; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 89; BLÜMICH/HEGER, § 33a Rn. 66, 166).

► *Glaubhaftmachung, Schätzung und Typisierung*: Zum anderen besteht für den Stpfl. die Möglichkeit, die dargelegten WK durch substantiierten Sachvortrag glaubhaft und plausibel zu machen (vgl. ähnlich BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668 betr. Überschusserzielungsabsicht beim Mietkaufmodell). Anderenfalls wäre eine ökonomische Bewältigung des stl. Massenverfahrens durch die FinVerw. nicht mehr möglich, da generelle Beweiserhebungen mit prozessuellem Aufwand zu zeitintensiv wären (vgl. auch LANG, DSStJG 9 [1986],

15 [79]). Im Übrigen erfolgt eine auch den Sachverhalt eingehend ermittelnde Außenprüfung gem. § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO bei den Überschusseinkunftsarten in der Besteuerungspraxis nur selten (dazu eingehender KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 283). Die Nachweisanforderungen steigen im finanzgerichtlichen Verfahren.

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

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

So kann der Stpfl. kleine Aufwendungen schätzen, wenn deren Entstehung und deren Höhe nach der allgemeinen Lebenserfahrung in hohem Maße glaubhaft sind und die Aufwendungen im Einzelnen aber nicht oder nur sehr schwer nachweisbar sind (vgl. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 265). Der WKAbzug von geschätzten, insbes. kleineren Aufwendungen (zB Parkuhren, Trinkgeldern) setzt aber voraus, dass der Stpfl. den Anlass der Aufwendung zwar plausibel erläutert, das Ausstellen oder Sammeln von Belegen aber nicht möglich oder nicht üblich ist, weil dies in keinem Verhältnis zur Geringfügigkeit des Betrags stehen würde (so FG Ba.-Württ. v. 8.1.2000, StEd. 2001, 168, rkr.; zust. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 265; LBP/STARK, § 9 Rn. 145).

**Tatsächliche Verständigungen** zwischen FinVerw. und Stpfl. in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung (zB bei trotz Bemühung um Aufklärung erforderlichen Wertschätzungen) sind im Interesse des Rechtsfriedens und der Besteuerungseffektivität zulässig und bindend; ein unzulässiger Vergleich über Steueransprüche bei materiell-rechtl. Fragen erfolgt dadurch nicht (allg. Meinung, s. das Grundsatzurteil des BFH v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354; v. 14.9.1994 – I R 125/93, BFH/NV 1995, 369 mwN; vgl. hierzu auch umfassend SEER, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996, 174 ff.; SEER, BB 1998, 85; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 288; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 190). Diese Grundsätze gelten uE auch für im Sachverhaltsbereich angesiedelte Abgrenzungs- und Zuordnungsfragen bei WK. Eine tatsächliche Verständigung über Rechtsfragen ist gleichwohl unzulässig (BFH v. 14.9.1994 – I R 125/93, BFH/NV 1995, 369).

## 55 2. Feststellungslast

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

der Grundlage des bürgerlichen Gesetzbuches und der Zivilprozessordnung, 1965, 98 f.) an.

Vgl. dazu zB BFH v. 12.11.2001 – VIII B 61/01, BFH/NV 2002, 220; v. 12.9.2001 – VI R 72/97, BStBl. II 2001, 775; v. 27.10.1998 – IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; v. 24.4.1997 – VIII R 53/95, BStBl. II 1997, 682; v. 23.4.1996 – IX R 5/94, BStBl. II 1996, 595; v. 21.6.1994 – VIII R 37/91, BFH/NV 1994, 859. Zu den Beweislastregeln im StRecht allg. SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 21 Rn. 214.

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

Einer Modifikation der starren Beweislastregeln nach der Normenbegünstigungstheorie bedarf es aber auch dann, wenn das Sachaufklärungsdefizit nicht auf einer Mitwirkungspflichtverletzung des Stpfl. beruht (vgl. hierzu OSTERLOH, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, 1992, 264 ff.; TENBROCK, Die Verteilung der objektiven Beweislast im Steuerrecht, 1997, 85 ff.; SCHMIDT, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, 1998, 220 ff.). In diesen Fällen ist das Beweismaß herabzusetzen (§ 162 AO; s. SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 21 Rn. 214 zur sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung; SEER, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 194; SEER in TIPKE/KRUSE, § 162 AO Rn. 8).

**Verpflichtung zur Beweisvorsorge:** Da den Stpfl. für die Geltendmachung von WK die objektive Beweislast als Folge verbleibender Zweifel an seinem Sachvortrag trifft, sollten frühzeitig Maßnahmen zur Nachweissvorsorge getroffen werden (zB Dokumentation des Reiseablaufs, Nachweise wegen durchgeführter Geschäftsbewirtungen usw.). Der BFH geht in diesem Zusammenhang sogar von einer Verpflichtung des Stpfl. zur Beweisvorsorge im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht aus (vgl. BFH v. 22.12.2000 – IV B 4/00, BFH/NV 2001, 774 zur Beibringung geeigneter Aufzeichnungen zur Bestimmung des beruflichen Anteils an den Telefonkosten; s. auch KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 269). Der eingeschaltete stl. Berater erfüllt insoweit eine wichtige Präventivfunktion. Gesetzliche Aufzeichnungsverpflichtungen für WK bestehen allerdings nicht (KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 272). Darüber hinaus kommt einer dezidierten Sachverhaltsaufbereitung und -darstellung im außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren eine besondere Bedeutung zu (anschaulich zur sachverhaltsbezogenen Argumentationsebene neben der rechtl. Subsumtion in stl. Konfliktfällen STRECK, Der Steuerstreit, 1986, 64–66).

Einstweilen frei.

56

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

57

**Nachholung:** Entsprechend dem abschnittsbezogenen Nettoprinzip (s. Anm. 6) können WK grds. nur im VZ der Verausgabung oder nach Maßgabe der AfA-Vorschriften vom Stpfl. bei der betroffenen Einkunftsart geltend ge-

macht und abgezogen werden; eine Nachholungsmöglichkeit für WK in einem anderen VZ etwa bei irrtümlich nicht angesetzten Aufwendungsbeträgen besteht im Grundsatz nicht. Anstelle einer Nachholung müssen die verfahrensrechtl. Berichtigungsmöglichkeiten (zB §§ 164, 165, 172–177 AO) durch den Stpfl. ausgeschöpft werden (zur Berichtigung bestandskräftiger StBescheide nach § 173 AO s. KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 274); eine derartige nachträgliche Geltendmachung tatsächlich entstandener Erwerbsaufwendungen kommt auch im Rechtsbehelfsverfahren in Betracht, zT allerdings nur in einem begrenzten Änderungsrahmen (§ 351 AO).

Beschränkte vom Steuergesetzgeber und der Rspr. zugelassene Nachholungsmöglichkeiten bestehen bei den AfA-Vorschriften gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff. (s. hierzu § 7 Anm. 95 ff.).

**Verzicht auf Geltendmachung:** Ob der Stpfl. auf den Abzug von WK, die er im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten nachgewiesen hat oder die dem FA aufgrund der Amtsermittlung bekanntgeworden sind, auf Antrag verzichten kann, soweit die gesetzlichen WKPauschbeträge gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 und 3 überschritten sind, ist str. (gegen Verzichtsmöglichkeit: BFH v. 14.4.1993 – I R 120/91, BStBl. II 1993, 738 zu § 46 für nicht antragsgebundene Aufwendungen; s. aber BFH v. 8.10.1991 – IX R 162/87, BFH/NV 1992, 174, wo die Frage ausdrücklich offen gelassen wurde; FG Saarl. v. 2.4.1992, EFG 1992, 607, rkr.; KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. A 303a; LBP/STARK, § 9 Rn. 157; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 92; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 9 Rn. 78: Verzichtsmöglichkeit nur bei antragsgebundenen Aufwendungen, zB zur Überschreitung von Veranlagungsgrenzen; aA FG Berlin v. 4.11.1986, EFG 1987, 464, nrkr.; ENDRISS, DB 1982, 513). Die stl. Problematik hat sich durch das Außer-Kraft-Treten des § 46 Abs. 1 zum 31.12.1995 entschärft. Gleichwohl sind auch verschiedene außerstl. Gründe denkbar (zB Vorlage von StBescheiden zur Bonitätsprüfung bei Kreditinstituten).

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

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

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

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