

► *Materiell* führt dies wegen der besonderen Ausgestaltung der Überschusseinkünfte allerdings nicht zu einer grundsätzlichen stl. Einbindung des Erwerbsvermögens ähnlich dem BV; das Erwerbsvermögen bleibt vielmehr Bestandteil des PV, das darüber hinaus auch die nicht unmittelbar der Einkunftserzielung dienenden Vermögensgegenstände mitumfasst. Beim Erwerbsvermögen handelt es sich somit lediglich um eine durch Rechtsfortbildung geschaffene Denkfigur, die sprachliche und argumentative Vereinfachung bewirkt. Materielle Konsequenzen sind aus der Existenz eines Erwerbsvermögens allein nicht zu ziehen.

**cc) Geltungsbereich der Nr. 7**

524

Die Möglichkeit zur Geltendmachung von Absetzungen iSd. Nr. 7 erstreckt sich auf:

- sämtliche technisch oder wirtschaftlich abnutzbare materielle und immaterielle WG des PV (einschließlich Arbeitsmittel, s. die gesetzliche Verankerung in Nr. 6 Satz 2, Anm. 513; BFH v. 29.4.2009 – IX R 34/08, BFH/NV 2010, 17, zu immateriellen WG als abnutzbare; zu nicht abnutzbaren WG s. BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, BStBl. II 2011, 923),
- WG, die der Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 dienen (betroffen sind vor allem die Einkünfte aus VuV, s. auch Anm. 536) und
- deren erwerbsbezogene Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt.

Zur teleologisch gebotenen einengenden Auslegung des WGBegriffs im Bereich nichtkörperlicher WG vgl. Anm. 530; zu gemischt genutzten WG s. Anm. 536.

**dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften**

525

**Verhältnis zu § 6:** Nr. 7 Satz 2 verweist in Fällen der Anschaffung und Herstellung von gWG auf § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 (s. Anm. 538). Im Übrigen sind die Bewertungsvorschriften grds. dem BV vorbehalten und daher auf das sog. Erwerbsvermögen bei Überschusseinkünften nicht anwendbar (s. Anm. 523). Die früher streitige Frage, ob bei Nutzungsänderungen die Einlagebewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 5 gilt, ist seit BFH (BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922) ohne praktische Bedeutung (s. Anm. 533).

**Verhältnis zum allgemeinen Werbungskostenbegriff (Abs. 1 Satz 1):** Streitig ist, ob Nr. 7 im Verhältnis zum allgemeinen WKBegriff lediglich deklaratorische Bedeutung hat oder ob ihr mit der hM ein konstitutiver Charakter beizumessen ist (s. Anm. 522). Hinsichtlich des Abzugszeitpunkts ist Nr. 7 iVm. § 7 aber auf jeden Fall *lex specialis* gegenüber § 9 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 11 Abs. 2. Auch bei der Geltendmachung von Vermögensverlusten geht Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 6 (Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung) vor (s. Anm. 190, 535).

**Verhältnis zu den anderen Nummern des § 9:** Nr. 7 ist im Fall der Anschaffung von Erwerbsvermögen gegen dauernde Last die insoweit vorrangige Vorschrift gegenüber Nr. 1 (s. Anm. 359). Durch die Entfernungspauschalen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 sind alle Aufwendungen abgegolten (vgl. Abs. 2 Satz 1). Im Gegensatz zur früheren Rechtslage erstreckt sich die Abgeltungswirkung damit uE aufgrund des eindeutigen Wortlauts auch auf außergewöhnliche Aufwendungen, zB durch Unfall bei Kfz-Benutzung (s. Anm. 539). Im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 (Arbeitsmittelregelung) ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 vorrangig (BFH v. 16.2.1990 – VI R 85/87, BStBl. II 1990, 883; s. Anm. 513).

526 **ee) Absetzungsberechtigung**

Persönlich zur Vornahme von AfA berechtigt ist regelmäßig der rechtl. oder wirtschaftliche Eigentümer bzw. dessen unentgeltlicher Rechtsnachfolger, soweit er das WG zur Einkunftserzielung nutzt. Allerdings ist für den Abzug von AfA als WK nicht Voraussetzung, dass dem Stpfl. das WG, an dessen AHK er sich beteiligt, als Eigentümer zuzurechnen ist. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob der Stpfl. Aufwendungen im beruflichen Interesse trägt (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778).

**b) Absetzungen bei Überschusseinkünften (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1)****aa) Absetzungen für Abnutzung, Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen**527 **(1) Regelungsinhalt**

Nr. 7 bestimmt in Satz 1 in allgemeiner Form die Berücksichtigung von AfA, AfS und erhöhten Absetzungen als WK im Bereich der Überschusseinkünfte. Die Begriffe finden sich in § 7 Abs. 1, § 7 Abs. 6 und § 7a. Wegen der allgemeinen Verweisung gelten die Bestimmungen über die AfA, AfS und die erhöhten Absetzungen im Bereich der Überschusseinkünfte entsprechend. Insoweit kann auf die Kommentierungen zu den einzelnen Vorschriften verwiesen werden.

Die sinngemäß anwendbaren Absetzungsregelungen aus dem Bereich der Gewinnermittlung erfahren allerdings im Bereich der Überschusseinkünfte Veränderungen, und zwar bei den Begriffen

- „Wirtschaftsgut“ als Gegenstand der Absetzung (s. Anm. 530),
- „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ (s. Anm. 534) und
- „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ als Bemessungsgrundlage der Absetzung (s. Anm. 531 f.).

Darüber hinaus sind aufgrund ihres speziellen Zuschnitts auf den betrieblichen Bereich einzelne Absetzungen bei Überschusseinkünften unzulässig (zum Normzweck des § 7 im Bereich der Überschusseinkünfte s. § 7 Anm. 14).

528 **(2) Zulässige Absetzungen**

**Absetzung für Abnutzung:** Auch ohne ausdrückliche Verweisung sind unter verschiedenen Anwendungsvoraussetzungen, ggf. auch wahlweise, bei abnutzbaren WG des Erwerbsvermögens folgende Absetzungen mit den AHK als Bemessungsgrundlage zulässig:

§ 7 Abs. 1:

- Lineare AfA (AfA in gleichen Jahresbeträgen, Satz 1),
- Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA; Satz 7 Halbs. 1).

Grundnorm und praktischer Hauptanwendungsfall ist die lineare AfA; diese erstreckt sich auf sämtliche abnutzbaren WG des PV (außer Gebäuden), soweit sie erfahrungsgemäß mehr als ein Jahr zur Einkunftserzielung verwendet oder genutzt werden. Zu Einzelheiten s. § 7 Anm. 76 ff. Bei kürzerer üblicher ND erfolgt die stl. Geltendmachung im Jahr der Verausgabung gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 oder Satz 3 Nr. 6 iVm. § 11 Abs. 2. Zu Einzelheiten der AfaA s. § 7 Anm. 224 ff. (s. auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rz. 490 ff. [5/2016]; zur Zulässigkeit der AfaA s. BFH v. 8.4.2014 – IX R 7/13, BFH/NV 2014, 1202; BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446).

§ 7 Abs. 4:

- Typisierende lineare AfA bei Gebäuden (Satz 1 Nr. 2) einschließlich
- der Gebäude-AfA nach der tatsächlich kürzeren ND (Satz 2) sowie
- der Gebäude-Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (Satz 3).

Da die Immobilien im Anwendungsbereich von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 zwingend zum stl. PV gehören, entfällt die Möglichkeit zur höheren Absetzung für Wirtschaftsgebäude bei Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31.3.1985 gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1. Zu Einzelheiten bei anderen als Wirtschaftsgebäuden s. § 7 Anm. 299 ff.

▶ § 7 Abs. 5: Die starre degressive Staffel-Absetzung gab es ab 1996 nur noch für neu hergestellte Gebäude, die Wohnzwecken dienen (Satz 1 Nr. 3 Buchst. b). Die degressive AfA ist inzwischen auslaufendes Recht. Sie wird für Neubauten ab 2006 nicht mehr gewährt. Zur Fortgeltung als auslaufendes Recht s. § 7 Anm. 319 ff.

▶ § 7 Abs. 5a: Entsprechende Anwendung der linearen und degressiven Gebäude-AfA (Abs. 4, 5) auf selbständige Gebäudeteile, ETWohnungen und im Teileigentum stehende Räume (s. § 7 Anm. 348 ff.).

**Absetzung für Substanzverringerung (§ 7 Abs. 6):** AfS ist zulässig bei nicht betrieblichen Bodenschätzen (Substanzvorkommen ist ab Verwertung ein eigenes WG neben dem Grund und Boden), zB Verpachtung eines Bergbauunternehmens oder Steinbruchs (s. zur AfS bei unentgeltlichem Erwerb § 11d Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 EStDV; zur Verpachtung und Einnahmen aus VuV s. § 7 Anm. 373).

Nach Auffassung des BFH ist die AfS – einschränkend zum Gesetzeswortlaut – nur nach Maßgabe des Substanzverzehr (§ 7 Abs. 6 Halbs. 2), also nicht linear nach der Dauer des Rechts (§ 7 Abs. 6 Halbs. 1 iVm. Abs. 1) zu bemessen (vgl. BFH v. 27.6.1978 – VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38; s. aber § 7 Anm. 383).

**Sonderabschreibungen** (s. dazu § 7a Anm. 12) sind trotz fehlender ausdrücklicher Erwähnung vom Gesetzeszweck her in den Regelungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 einzubeziehen (unplanmäßige Gesetzeslücke), soweit sie nicht speziell auf die Gewinnermittlungseinkünfte zugeschnittenen sind (zB § 7a Abs. 6 und 7).

**Erhöhte Absetzungen:** Die allgemeinen Grundsätze des § 7a für erhöhte Absetzungen (s. § 7a Anm. 12 und § 7h) sind mit Ausnahme der speziell auf die Gewinnermittlungseinkünfte zugeschnittenen Abs. 6 und 8 des § 7a auch bei den Überschusseinkünften anzuwenden.

### (3) Unzulässige Absetzungen

529

Trotz des allg. gefassten Wortlauts ohne Begrenzung auf bestimmte Absetzungsvorschriften scheidet bei den Überschusseinkünften weiterhin die Anwendbarkeit derjenigen Abschreibungsregelungen aus, die ein BV oder AV voraussetzen, weil es solche im Bereich der Überschusseinkünfte nicht gibt.

Folgende allein im Gewinnermittlungsbereich angesiedelte Absetzungen sind daher nicht zulässig:

**Degressive Absetzung gem. § 7 Abs. 2 für bewegliche Wirtschaftsgüter:** Die Vorschrift setzt das Vorhandensein von WG des AV voraus.

**Absetzungen**, die in ihren Tatbestandsvoraussetzungen speziell auf den betrieblichen Bereich zugeschnitten sind: § 7 Abs. 1 Satz 6 (AfA nach Leistung), zB § 7g.

**Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2)** sind nur bei WG des BV zulässig, sofern die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 erfolgt. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 verweist ausdrücklich nicht auf § 6 Abs. 1.

Vgl. vor allem BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; BFH v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401; BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306; s. eingehend zur Teilwertabschreibung § 6 Anm. 400 ff.; s. auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rz. 472 [5/2016].

Der Ausschluss von Teilwertabschreibungen bei den privaten Überschusseinkunftsarten ist systemgerecht, weil im Rahmen des Teilwertansatzes zu berücksichtigende Wertminderungen unabhängig vom Einsatz des betrachteten WG im steuerrelevanten Einkunftszielungsprozess anfallen.

### 530 bb) Gegenstand der Absetzung: Wirtschaftsgutbegriff bei Überschusseinkünften

Gegenstand der Absetzung sind nach § 7 Abs. 1 (abnutzbare) WG (s. dazu § 7 Anm. 79 ff.; § 5 Anm. 560 ff.). Der WGBegriff des Erwerbsvermögens als Teil des PV (s. Anm. 523) muss jedoch die systembedingten Unterschiede in der Einkünfteermittlungsmethodik gegenüber dem Gewinnermittler berücksichtigen.

Um im Bereich erwerbsbezogen veranlasster Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen den Anwendungsbereich der AfA-Vorschriften gem. Nr. 7 gegenüber den WK iSd. Abs. 1 Satz 1 (zeitliche Rechtsfolge: Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2) abzugrenzen, muss geklärt werden, welche Aufwendungen im Rahmen separat zu erfassender WG des PV zunächst aus dem allgemeinen Veranlassungszusammenhang auszugliedern sind. Auch § 7 Abs. 1 als Grundregel der Absetzungsvorschriften, auf die § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 allg. verweist, setzt das Vorhandensein eines WG voraus (s. auch § 11d Abs. 1 EStDV). Wirtschaftsgüter im Bereich der privaten Überschusseinkunftsarten sind somit Grundlage und objektbezogener Gegenstand der Aussonderung von Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen aus dem allgemeinen Veranlassungszusammenhang.

Der Begriff des WG hat im Steuerbilanzrecht zentrale Bedeutung, da er die wesentlichen in das Rechenwerk aufzunehmenden positiven und negativen Bilanzierungsobjekte bezeichnet. Der steuerbilanzielle WGBegriff erfährt demgemäß eine weite Auslegung; er umfasst nach stRspr. nicht nur „Sachen und Rechte, sondern tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind“ (BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414; BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21; BFH v. 29.4.2009 – IX R 34/08, BFH/NV 2010, 17; zu Einzelheiten s. § 7 Anm. 79 ff.). Es muss sich dabei um eine objektiv werthaltige Position handeln (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632). Zu erwartende Nutzungsvorteile sind keine WG (BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21).

Wegen der systembedingten Unterschiede zwischen der an kaufmännischen Grundsätzen orientierten Gewinnermittlung und den vornehmlich an pagatorische Vorgänge anknüpfenden Überschusseinkünften sind die Konturen des WGBegriffs im Rahmen des § 9 enger zu ziehen.

Vgl. eingehend U. PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984, 293–300; andeutungsweise auch TIPKE in DStJG 3 (1980), 1 (11).

AA KRUSE, FR 1981, 478, der von einer inhaltlichen Identität ausgeht; KRÜGER, FR 1995, 633; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rz. I 10, I 20–I 24 (3/2002); WICHMANN, Stbg 1990, 133; BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446, zu Nutzungsvorteilen einer Immobilie; BFH v. 31.8.1971 – VIII R 61/68, BStBl. II 1971, 768 (770); BFH v. 24.7.1996 – X R 139/93, BStBl. II 1997, 105.

Rechtsmethodisch erfolgt dies uE durch einengende Auslegung des WGBegriffs.

**Positive Abgrenzung:** Von einem regelmäßig durch Aufwendungen erworbenen oder geschaffenen eigenständigen WG des PV kann nur dann gesprochen werden, wenn – aus wirtschaftlicher Sicht – selbständig verkehrsfähige körperliche (Sachen) oder nichtkörperliche Gegenstände (Rechte) vorliegen (vgl. auch § 90 BGB). Diese Gegenstände müssen dem Stpfl. eigenständig bei der Entfaltung einer auf Einkunftserzielung ausgerichteten Tätigkeit bzw. Leistung dienen (zB Gebäude einschließlich selbständig nutzbarer Gebäudeteile, Kapitalvermögenswerte, Nießbrauchrechte, sonstige Nutzungsrechte). Bei unentgeltlich erlangten WG zB im Rahmen einer Erbfolge werden die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortgeführt (s. § 11d EStDV); zum Spezialfall unentgeltlicher Nutzungsrechte COSTEDE, StuW 1986, 44 (46–48, 52). Der WGBegriff der Überschusseinkunftsarten ist somit an einen wirtschaftlich geprägten Gegenstandsbegriff anzunähern. Für die Geltendmachung von AfA gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 muss es sich darüber hinaus um abnutzbare Gegenstände handeln, die zu Einkunftserzielungszwecken eingesetzt werden.

**Negative Abgrenzung:** Im Bereich immaterieller Werte und sonstiger wirtschaftlicher Vorteile erfährt der weite WGBegriff des Steuerbilanzrechts systementsprechende Einschränkungen. Für die Überschusseinkunftsarten ist es unerheblich, dass die gegenständlich nicht konkretisierten Aufwendungen dem Stpfl. einen über mehrere Jahre sich erstreckenden Nutzen verschaffen und dass ein Erwerber des Betriebs den durch den Aufwand erlangten Vorteil bei der Berechnung des Gesamtaufpreises selbständig bewerten würde; es handelt sich insoweit um speziell bilanzorientierte Überlegungen (Teilwertgedanke; periodengerechte Gewinnabgrenzung; vgl. BFH v. 17.1.1978 – VIII R 97/75, BStBl. II 1978, 337; BFH v. 24.10.1979 – VIII R 92/77, BStBl. II 1980, 187, betr. Abstandszahlungen im VuV-Bereich, die sofort abziehbare WK darstellen; BFH v. 14.10.1980 – VIII R 22/76, BStBl. II 1981, 128). Für die WKQualifikation kommt es wegen Fehlens eines selbständig der Einnahmeerzielung dienenden Gegenstands allein auf die erwerbsbezogene Veranlassung der Aufwendungen an mit der Rechtsfolge des einkunftsmindernden Abzugs im VZ der Verausgabung, § 11 Abs. 2. Gleiches gilt für RAP und Rückstellungen, die nur beim Bilanzierenden zur periodengerechten Gewinnabgrenzung wie WG behandelt werden.

**Beispiele:** Damnum bei Fremdfinanzierung einer vermieteten Immobilie ist regelmäßig bei Einbehalt durch das Kreditinstitut als WK zu berücksichtigen, keine steuermindernde Verteilung über die Laufzeit des Kredits (BFH v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, 144; BFH v. 13.9.1994 – IX R 29/90, BFH/NV 1995, 293; vgl. auch Anm. 385 „Damnum“); Leasing-Sonderzahlung für Pkw. ist bei einem ArbN, der die tatsächlichen Kosten geltend macht, sofort als WK abziehbar (BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643).

Derartige Abgrenzungspositionen existieren systemgemäß bei den Überschusseinkünften nicht.

**Wie ein materielles Wirtschaftsgut:** Zu beachten ist, dass aus Gründen des strechtl. Nettoprinzip der Aufwand des Stpfl. bei entsprechender beruflicher Veranlassung auch dann abziehbar ist, wenn die Voraussetzungen eines WG nicht vorliegen (vgl. im Einzelnen BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999,

778: Behandlung „wie ein materielles Wirtschaftsgut“; krit. dazu zu Recht von BORNSHAUPT in KSM, § 9 Rz. I 34b [3/2002]).

### cc) Bemessungsgrundlage der Absetzungen

#### 531 (1) Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

**§ 255 HGB maßgeblich:** Bei selbst hergestellten oder entgeltlich erworbenen WG bilden die AHK des Stpfl. die Bemessungsgrundlage für die Afa (§ 7 Anm. 129). Welche Aufwendungen zu den AK bzw. HK zählen, bestimmt sich auch für die Überschusseinkünfte (zB VuV) nach § 255 Abs. 1 bzw. § 255 Abs. 2 HGB (§ 7 Anm. 130 ff.). Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die ua. geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben (BFH v. 2.9.2014 – IX R 50/13, BStBl. II 2015, 260; BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, BStBl. II 2014, 878, zu ANK; BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569, zu anschaffungsnahe Aufwendungen).

Herstellungskosten sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (BFH v. 14.6.2016 – IX R 25/14, BStBl. II 2016, 992; BFH v. 14.6.2016 – IX R 15/15, BStBl. II 2016, 996; BFH v. 14.6.2016 – IX R 22/15, BStBl. II 2016, 999, jeweils zu anschaffungsnahe HK; BFH v. 23.5.2012 – IX R 2/12, BStBl. II 2012, 674, zu Bauzeitzinsen).

**Nach Abs. 1 Satz 1 abziehbare Werbungskosten:** Sämtliche nicht zu den AHK zählenden Aufwendungen (auch nachträglich anfallende) gehören bei Vorliegen eines steuerrelevanten Veranlassungszusammenhangs trotz Substanzbezugs zu den zum Verausgabungszeitpunkt abziehbaren WK, zB laufende Erhaltungsaufwendungen bei vermieteten Gebäuden (zur Abgrenzung s. § 6 Anm. 270; BFH v. 9.5.2017 – IX R 6/16, DB 2017, 2335; FG Düss. v. 30.8.2016 – 10 K 398/15 F, EFG 2016, 1774, rkr.); die wirtschaftliche Veranlassung derartiger Aufwendungen durch die erwerbsbezogene Leistung ist notwendige und hinreichende Bedingung zugleich für ihre Berücksichtigung als allgemeine WK iSd. Abs. 1 Satz 1. In formal-technischer Hinsicht weicht die Geltendmachung der Absetzungen auf Basis der AHK in beiden Einkunftsermittlungssystemen voneinander ab, da es bei den Überschusseinkunftsarten an einem an kaufmännischen Grundsätzen ausgerichteten Rechenwerk fehlt. Die Berechnung der Absetzungen im Rahmen des § 9 erfolgt letztlich auf der Basis des Inhalts der für stl. Zwecke angefertigten Unterlagen (vgl. BFH v. 27.6.1978 – VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38 [40]).

532 Einstweilen frei.

#### 533 (2) Bemessungsgrundlage nach Nutzungsänderung

**Umwidmung:** Werden zunächst privat angeschaffte WG später zur Einkunfterzielung genutzt (Umwidmung), sind Bemessungsgrundlage die ursprünglichen AHK, die auf die Gesamtnutzungsdauer zu verteilen sind und zwar einschließlich der Zeit, in der die WG nicht zur Erzielung von Einkünften genutzt worden sind (fiktive Afa; s. § 7 Anm. 147). Nur eine solche Aufteilung der gesamten Aufwendungen trägt der Tatsache Rechnung, dass die für das WG aufgewendeten Kosten zeitanteilig auch mit einer Verwendung zu estrechtl. nicht bedeutenden Zwecken in wirtschaftlichem Zusammenhang gestanden haben. Da eine technische oder wirtschaftliche Abnutzung regelmäßig nämlich auch in der Zeit

erfolgt, in der das WG nicht zum Zweck der Einkünfteerzielung verwendet wird, ist es gerechtfertigt, diesem Zeitraum einen Teil der AfA zuzuordnen. Ist im Zeitpunkt der Umwidmung die übliche ND des WG bereits abgelaufen und damit das AfA-Volumen bereits verbraucht, so soll nach der Rspr. des BFH der Stpfl. keine weitere AfA als WK in Anspruch nehmen können. In diesem Fall ist uE die gesamte ND von der Anschaffung oder Herstellung bis zum voraussichtlichen Ende der Nutzung neu zu schätzen mit der Folge, dass die AHK auf die neue ND zu verteilen sind (s. im Einzelnen § 7 Anm. 147).

Übersteigt der auf die Zeit nach der Umwidmung entfallende Teil der AHK 410 € (bis 2001: 800 DM) nicht, so ist entsprechend § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 eine sofortige Abschreibung möglich, auch wenn Nr. 7 Satz 2 von „Fällen der Anschaffung oder Herstellung“ spricht (glA LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 9 Rz. 276; H 9.12 „Absetzung für Abnutzung“ LStH; § 7 Anm. 147).

**Unentgeltlicher Erwerb:** Wurde das WG unentgeltlich erworben (zB Schenkung), bemisst sich die AfA bei nicht zum BV gehörenden WG gem. § 11d Abs. 1 EStDV nach den AK des Rechtsvorgängers oder dem Wert, der beim Rechtsvorgänger an deren Stelle getreten ist oder treten würde, wenn dieser noch Eigentümer wäre, zuzüglich der vom Rechtsnachfolger aufgewendeten HK, nach dem Prozentsatz, der für den Rechtsvorgänger maßgebend sein würde, wenn er noch Eigentümer des WG wäre (§ 7 Anm. 150).

Von diesen Grundsätzen ist auch bei der Entwidmung von WG, dh. bei Beendigung ihres Einsatzes zur Einkünfterzielung, auszugehen. Mit der Entwidmung endet die AfA, ohne dass das restliche AfA-Volumen noch abgeschrieben werden könnte. Auch hier sind die AfA auf die Gesamtnutzungsdauer einschließlich der Zeit vorzunehmen, in der das WG nicht mehr zur Erzielung von Einkünften genutzt wird (BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599).

#### dd) Bestimmung der Nutzungsdauer

##### (1) Grundsätzliches

Im Bereich der Überschusseinkünfte ist die ND die Zeit, in der sich das WG voraussichtlich technisch oder wirtschaftlich abnutzt. Sie ist zu schätzen (BFH v. 7.2.1975 – VI R 133/72, BStBl. II 1975, 478; BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599; s. § 7 Anm. 169). Für die Schätzung der ND ist regelmäßig von dem Zeitraum auszugehen, in dem sich das WG technisch abnutzt. Eine hiervon abweichende kürzere wirtschaftliche ND kommt nur in Betracht, wenn das WG erfahrungsgemäß vor Ablauf der technischen ND objektiv wirtschaftlich wertlos wird (BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59; zur Schätzung der ND s. eingehend § 7 Anm. 179 ff.). Die eventuelle Veräußerung des WG vor dem Ende der ND ist ohne Einfluss auf die Bemessung.

Dies gilt im Grundsatz sowohl für körperliche als auch für nichtkörperliche abnutzbare WG des PV, wie etwa zeitlich begrenzte Nutzungsrechte. Wirtschaftliche oder technische Abnutzung ist jeweils für sich zu beurteilen und berechtigt jeweils für sich gesehen zur Inanspruchnahme von AfA, wobei eine Saldierung von technischer Abnutzung und wirtschaftlichem Wertzuwachs ausgeschlossen ist (BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194, betr. eine über 300 Jahre alte, im Konzertalltag regelmäßig bespielte Meistergeige; s. hierzu HOLLATZ, HFR 2001, 435). Bei den Gebäude-Abschreibungen nach typisierenden Sätzen ist nur eine von der gesetzlichen Norm abweichende kürzere tatsächliche ND (unter 50 bzw. 40 Jahren) steuerrelevant (§ 7 Abs. 4 Satz 2; § 11c Abs. 1 Satz 1 EStDV; BFH v. 22.4.2013 – IX B 181/12, BFH/NV 2013, 1267).

Der Stpfl. muss im Rahmen der Grundnorm des § 7 Abs. 1 die AHK auf die gesamte Verwendungs- oder ND des WG verteilen, nicht nur auf die voraussichtliche Dauer der Verwendung oder Nutzung zur Einkunftserzielung durch ihn selbst (und ggf. seinen Gesamtrechtsnachfolger). Entsprechend dem Veranlassungsprinzip sind allerdings WK nur diejenigen Afa-Beträge, die auf die Dauer der durch ihn erfolgten erwerbsbezogenen Verwendung oder Nutzung entfallen. Dies gilt sowohl in den Fällen, in denen der Verwendungs- oder Nutzungszweck des WG voraussichtlich wechseln wird, als auch dann, wenn das WG voraussichtlich vor Ablauf der erfahrungsgemäßen ND veräußert wird (BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599); dabei ist die Afa grds. unabhängig vom estl. unbeachtlichen voraussichtlichen Veräußerungserlös vorzunehmen (BFH v. 7.2.1975 – VI R 133/72, BStBl. II 1975, 478). Bei Gebäuden, die in Abbruchabsicht erworben wurden, ist für die Zeit der estrechtl. relevanten Zwischennutzung ebenfalls die planmäßige Afa zu berücksichtigen; eine AfaA ist demgegenüber nicht zulässig (BFH v. 16.4.2002 – IX R 50/00, BFH/NV 2002, 1380; zu Einzelheiten der AfaA s. Anm. 535).

**Zur Anwendung von Afa-Tabellen** s. § 7 Anm. 187 ff. (s. auch BFH v. 28.10.2008 – IX R 16/08, BFH/NV 2009, 899, zu Überschusseinkünften).

### 535 (2) **Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 7**

Auch bei den Überschusseinkünften sind Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) zulässig, wenn bei einem abnutzbaren WG des PV durch besondere erwerbsbezogene Umstände gegenüber dem normalen Wertverzehr ein erhöhter Substanzverbrauch eintritt (außergewöhnliche technische Abnutzung) oder die wirtschaftliche Nutzbarkeit abnimmt (außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung). Dies gilt daher auch für Gebäude (§ 7 Abs. 1 Satz 7, Abs. 4 Satz 3). Bei Erfüllung der tatbestandmäßigen Voraussetzungen (hierzu und zur technischen Geltendmachung auch in zeitlicher Hinsicht s. § 7 Anm. 224 ff.) besteht eine Pflicht zur Vornahme der AfaA (§ 7 Anm. 239). Durch die leistungsfähigkeitsgerechte Korrektur der planmäßigen Afa entsprechend dem tatsächlichen Wertverzehr fügt sich die AfaA systemgerecht in den vom Veranlassungsprinzip bestimmten WK-Begriff ein (zum Zeitpunkt der AfaA s. § 7 Anm. 240; von BORNHAUPT, DStZ 1993, 536).

**Die Abgrenzung zulässiger Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung** von den bei den privaten Einkunftsarten nicht berücksichtigungsfähigen reinen Wertminderungen und nutzungsunabhängigen Entwertungen ist in der Besteuerungspraxis häufig schwierig (s. auch Anm. 190–195 betr. unplanmäßige erwerbsbezogene Vermögensverluste). Veränderungen im Vermögensbereich sind bei den Überschusseinkunftsarten grds. stl. unbeachtlich (BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599). Werbungskosten können jedoch vorliegen, wenn die Gründe für den Verlust privater WG in der Erwerbssphäre liegen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 490).

**Vorrangige Anwendung auf Vermögensverluste:** Bei substanzbezogenen Aufwendungen, die sich auch auf Gegenstände des Erwerbsvermögens erstrecken, sind die Grenzen der stl. Geltendmachung ausschließlich durch Anwendung der Grundsätze des Veranlassungsprinzips abzustecken, wobei die Eigenarten der Einkunftsermittlungsmethodik zu beachten sind; Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und 7 sind insoweit uE lediglich systementsprechende Anwendungsfälle des allgemeinen WK-Begriffs (s. eingehend Anm. 522 ff.). Da die Afa-Regelungen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 allerdings *lex specialis* im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 sind und in zeitlicher Hinsicht eine konstitutive Ausnahmeregelung zum Abflussprin-

zip enthalten, sind Verluste und Beschädigungen an abnutzbaren Erwerbsvermögensgegenständen zunächst im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 zu beurteilen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; BFH v. 19.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301). Der allgemeine WKBegriff mit der zeitlichen Rechtsfolge des § 11 Abs. 2 gelangt nur subsidiär bei Einhaltung eines strengen Bedingungsrahmens zur Anwendung (s. eingehend Anm. 191–195). Das Vorliegen von abnutzbarem Erwerbsvermögen zieht somit die Anwendung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 nach sich.

**Anwendungsfälle der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung:** Die AfaA setzen entweder eine Substanzeinbuße eines bestehenden WG (technische Abnutzung) oder eine Einschränkung seiner Nutzungsmöglichkeit (wirtschaftliche Abnutzung) voraus. Die außergewöhnliche „Abnutzung“ geschieht durch Einwirken auf das WG im Zusammenhang mit seiner stbaren Nutzung (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491, zu Arbeitsmitteln; BFH v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301, zu Gebäuden; BFH v. 8.4.2014 – IX R 7/13, BFH/NV 2014, 1202; BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446, mwN).

► *Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung sind zulässig* bei ganzer oder teilweiser Zerstörung eines Arbeitsmittels, Gebäudes oÄ, ohne dass der Stpfl. einen entsprechenden Ersatz erlangt (vgl. BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983, 586, betr. Pkw. als Arbeitsmittel; BFH v. 8.4.2014 – IX R 7/13, BFH/NV 2014, 1202 bei VuV); bei Diebstahl oder Unterschlagung eines Arbeitsmittels (BFH v. 9.12.2003 – IV R 185/97, BStBl. II 2004, 491, betr. Verlust einer Violine); bei Zerstörung eines privaten Pkw. aus in der Berufssphäre liegenden Gründen (BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442); bei Abbruch eines wirtschaftlich oder technisch noch nicht verbrauchten Gebäudes und ursprünglich fehlender Abbruchabsicht (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; BFH v. 26.6.2001 – IX R 22/98, BFH/NV 2002, 16; BFH v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799); bei Entfernung von Gebäudeteilen im Rahmen eines Umbaus im Anschluss an den Erwerb, wenn der Erwerber im Zeitpunkt der Anschaffung keine Umbauabsicht hatte, die entfernten Gebäudeteile einen abgrenzbaren Niederschlag in den AK gefunden haben und ihr Wert nicht von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 10.5.1994 – IX R 26/89, BStBl. II 1994, 902); bei Fortfall der Vermietungsmöglichkeit eines Gebäudes (BFH v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301, mwN).

► *Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung sind unzulässig* bei Verknüpfung mit der nicht estbaren Grundstücksveräußerung (BFH v. 19.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301); bei Baumängeln vor Fertigstellung eines Gebäudes, auch wenn deswegen während der Bauzeit unselbständige Bauteile wieder abgetragen werden (BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306); bei Verteuerung der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes, etwa aufgrund Konkurses des Bauunternehmers oder fehlgeschlagener Planungskosten (BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695); bei überhöhten Preisen, weil ein bloßes Ungleichgewicht der aufgewendeten Kosten und des Werts der erlangten Leistung nicht genügt (BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306); bei in Abbruchabsicht erworbenen Gebäuden (s. im Einzelnen BFH v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, mwN); neben dem Abzug von Reparaturkosten, wenn die Reparatur technisch fehlerfrei ausgeführt ist, sowie bei Wertminderung, wenn sie durch Ersatzleistungen Dritter oder das Verhalten des Geschädigten selbst wieder ausgeglichen worden ist (insoweit kein Wahlrecht, BFH v. 27.8.1993 – VI R 7/92, BStBl. II 1994, 235); bei Beschädigung eines privaten

Pkw. durch Dritte (BFH v. 28.1.1994 – VI R 25/93, BStBl. II 1994, 355); bei einem Gebäude, das bereits vor seinem technischen oder wirtschaftlichen Verbrauch jahrelang leer stand, ohne konkrete Umstände für Einkunftserzielungsabsicht (BFH v. 16.2.1993 – IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646); bei bereits abgeschriebenem Kfz. (BFH v. 21.8.2012 – VIII R 33/09, BStBl. II 2013, 171); merkantiler Minderwert berechtigt nicht zu AfaA (BFH v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401).

**Verfahren bei Ersatzleistungen:** Soweit für die außergewöhnliche Abnutzung eine Entschädigung gezahlt wird, beseitigt dies nicht den Tatbestand der AfaA. Die Ersatzleistung bildet eine Einnahme. Fließt sie in einem späteren VZ zu als die außergewöhnliche Abnutzung entstanden ist oder entdeckt wurde, ist eine Saldierung nicht zulässig. Der Stpfl. kann mit der Geltendmachung der AfaA nicht warten, bis die Ersatzleistung erfolgt bzw. feststeht (BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443; BFH v. 1.12.1991 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12; s. mwN § 7 Anm. 229; zu Kompensationsansprüchen allg. Anm. 75–92); dies gilt nicht bei Entschädigungen für reine Wertminderungen, da diese der nicht stbaren Vermögenssphäre zuzuordnen sind (vgl. § 7 Anm. 229).

### 536 ee) Veranlassungszusammenhang mit Überschusseinkünften

Der Abzug von WK iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 setzt generell voraus, dass das angeschaffte oder hergestellte WG zur Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer Überschusseinkunftsart verwendet wird (s. BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 778).

**Bei gemischter Nutzung eines Wirtschaftsguts** sind nur Afa entsprechend dem Erwerbsanteil abziehbar, falls eine ausreichende Trennbarkeit gegeben ist; ggf. liegen bei gemischter Nutzung (zB Vermietung zu Wohnzwecken und eigenbetriebliche Nutzung eines Gebäudes) verschiedene WG vor. Zur vereinfachungsbedingten Vollabsetzbarkeit von geringwertigen WG s. Anm. 538. Auch bei einer erst nach dem Anschaffungs- oder Herstellungsjahr beginnenden erwerbsbezogenen Nutzung ist die Geltendmachung einer Afa uU zulässig (s. § 7 Anm. 160).

**Einkunftsartenzusammenhang:** Der Schwerpunkt des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 für die Besteuerungspraxis liegt bei den Einkünften aus VuV sowie nichtselbständiger Arbeit.

Vor allem die AK für Kapitalvermögenswerte iSd. § 20 (vgl. BFH v. 23.2.2000 – VIII R 40/98, BStBl. II 2001, 24) sowie die Erwerbskosten des Grund und Bodens können wegen fehlenden planmäßigen Wertverzehr nicht über Abs. 1 Nr. 7 stl. geltend gemacht werden (betr. erwerbsbezogene Vermögensverluste str., s. Anm. 190–195; BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446, zu AfaA). Die Beeinträchtigung der zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Ackerkrume im Interesse der Erzielung von Einkünften aus VuV führt zu WK (BFH v. 16.10.1997 – IV R 5/97, BStBl. II 1998, 185).

### 537 ff) Vornahme der Absetzung

**Verpflichtung zur Absetzung:** Bei Erfüllung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen ist die Geltendmachung von Afa bei den privaten Einkunftsarten zwingend (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1669; vgl. § 7 Anm. 89); insbes. bei den Gebäude-Afa bestehen verschiedene zielentsprechend nutzbare Wahlmöglichkeiten (s. Anm. 528).

**Zeitpunkt der Absetzung:**

► *Absetzung für Abnutzung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung:* Aus Praktikabilitätsgründen beginnt die AfA losgelöst vom Verausgabungsprinzip gem. § 11 Abs. 2 grds. mit der Anschaffung oder Herstellung des erwerbsbezogenen zu nutzenden WG (BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758), wobei die Anschaffung mit der Lieferung und die Herstellung mit der Fertigstellung erfolgt (§ 9a EStDV; zu gWG s. Anm. 538). Die AfA ist im VZ des Eintritts bzw. der Entdeckung des Schadens vorzunehmen (BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443, mwN; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rz. 490 [5/2016]).

Für nach dem 31.12.2003 angeschaffte bzw. hergestellte WG ist die AfA im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung zeitanteilig nach angefangenen Monaten vorzunehmen (§ 7 Abs. 1 Satz 4; § 52 Abs. 21 Satz 3). Bis VZ 2003 war bei beweglichen WG die AfA nach angefangenen Halbjahren zulässig (s. R 44 Abs. 2 Satz 3 LStR 2003; s. dazu auch BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58).

► *Absetzung für Abnutzung im Jahr der Beendigung der Nutzung:* Die AfA ist zeitanteilig vorzunehmen, falls nicht ausnahmsweise Anschaffung oder Herstellung und Beendigung der Nutzung im gleichen Jahr erfolgen. Das restliche AfA-Volumen darf nicht mehr abgeschrieben werden.

**AfA-Nachholung:** Obgleich entsprechend den Grundsätzen der abschnittsbezogenen Leistungsfähigkeitsbesteuerung eine Verpflichtung zur Vornahme von AfA besteht, können bzw. müssen nach hM wesentlichlich unterlassene Absetzungen nachgeholt werden; Gleiches gilt bei absichtlich unterlassenen Absetzungen aus anderen als Steuerersparnisgründen (zur Rechtslage im Einzelnen s. § 7 Anm. 69 ff.). Die Nachholung erfolgt allerdings nicht durch Sofortabzug des Unterlassungsbetrags, sondern im Allgemeinen durch Verteilung des ungeschmälernten Restwerts auf die ggf. neu zu schätzende Restnutzungsdauer; das entspricht dem Verteilungsgedanken der AfA. Bei den typisierten Gebäude-Absetzungen kommt eine Nachholung regelmäßig nicht durch Erhöhung des AfA-Satzes (nur bei kürzerer tatsächlicher ND), sondern durch lineare Verlängerung des Abschreibungszeitraums gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 in Betracht.

### c) Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2) 538

§ 6 Abs. 2 Sätze 1–3 gewähren dem Stpfl. für gWG mit AHK von bis zu netto 410 € unter bestimmten Voraussetzungen ein Wahlrecht, die AHK sofort als BA abzuziehen oder zu aktivieren und über die ND verteilt abzuschreiben. Nr. 7 Satz 2 schreibt für den Bereich der Überschusseinkunftsarten die entsprechende Anwendung dieser Regelung vor. Zum maßgeblichen Zeitpunkt s. § 6 Anm. 1021. Zur Umwidmung s. Anm. 533.

Zu den Einzelheiten von Begriff und Bedeutung der selbständigen Nutzungsfähigkeit von WG nach § 6 Abs. 2 Sätze 2 und 3 und den Folgen fehlender selbständiger Nutzungsfähigkeit s. § 6 Anm. 1025 ff.

Für die sofortige Absetzbarkeit von Aufwendungen für gWG sind keinerlei formellen Voraussetzungen zu erfüllen, insbes. muss kein Verzeichnis iSd. § 6 Abs. 2 Satz 4, auf den nicht verwiesen wird, geführt werden.

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

539 **I. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen (Abs. 2 Satz 1)**

Nach Abs. 2 Satz 1 sind durch die Entfernungspauschalen (s. Anm. 456, 457) „sämtliche“ Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4 (bis VZ 2013: regelmäßige Arbeitsstätte) und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind.

**Aufwendungen** müssen durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder durch die Familienheimfahrten veranlasst sein. Zum Aufwendungsbegriff und zur Bedeutung des Merkmals „Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4“ s. Anm. 450 und 452 ff. Bei den Familienheimfahrten handelt es sich um die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück im Rahmen einer dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5; s. Anm. 499). Auch für Familienheimfahrten ist demnach die Entfernungspauschale anzusetzen. Entsprechend gilt deshalb auch die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1.

[Anschluss S. E 331]

**Veranlassung:** Abgegolten sind Aufwendungen, die durch Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und durch Familienheimfahrten veranlasst sind. Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber die seit langem praktizierte Geltung des Veranlassungsprinzips im Bereich der WK ausdrücklich anerkannt (s. zum Veranlassungsprinzip ausf. Anm. 115 ff.).

**Abgeltungswirkung:** Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen, die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und durch Familienheimfahrten entstehen, abgegolten. Das bedeutet, dass ein Abzug derartiger Aufwendungen nicht über die Entfernungspauschalen hinaus unter Berufung auf die Grundvorschrift des Abs. 1 Satz 1 möglich ist.

► *Sämtliche Aufwendungen sind abgegolten:* Das bedeutet, wenn man den Wortlaut ernst nimmt, dass die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen ausnahmslos gilt. Auch außergewöhnliche Aufwendungen sind danach neben den Entfernungspauschalen nicht abziehbar (BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, DB 2014, 1466). Das betrifft nicht nur solche, die mit der Benutzung eines privaten Verkehrsmittels zu tun haben (zB Unfall, Diebstahl, Motorschaden), sondern auch die, die mit der Benutzung der Straße zusammenhängen (zB Straßenbenutzungsgebühren). Dies bedeutet eine Schlechterstellung von Pkw-Benutzern gegenüber der bis 2000 geltenden Praxis (BFH v. 25.1.1985 – VI R 35/82, BFH/NV 1985, 28, mwN; s. zur alten Rechtslage auch BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354; Kosten eines Chauffeurs; dazu Anm. BERGKEMPER, FR 2011, 288).

Allerdings steht die am Wortlaut orientierte Auslegung der Zielsetzung des Gesetzgebers entgegen, nach der die Neuregelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 zu keiner Schlechterstellung der Stpfl. führen sollte. Es kommt hinzu, dass der RegE zur Abgeltungswirkung in Abs. 2 Satz 1 noch folgenden Halbs. 2 enthielt: „dies gilt auch für Aufwendungen in Folge eines Verkehrsunfalls“ (BTDrucks. 14/4435, 5). Dieser Halbsatz wurde vom FinAussch. mit der Begründung gestrichen, man wolle „Schlechterstellungen von Pkw-Benutzern gegenüber der ursprünglichen Regelung“ vermeiden (BTDrucks. 14/4631, 11). Das macht deutlich, dass der Gesetzgeber hinsichtlich des Umfangs der Abgeltungswirkung zumindest im Hinblick auf die Behandlung von Unfallkosten eine Verschlechterung gegenüber der früheren Rechtslage vermeiden wollte (s. auch BTDrucks. 14/4242, 5). Diese Absicht des Gesetzgebers hat allerdings uE im Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 keinen ausschlaggebenden Niederschlag gefunden. Der Wortlaut („sämtliche“ Aufwendungen) ist eindeutig; er lässt den Abzug außergewöhnlicher Aufwendungen zusätzlich zu den Entfernungspauschalen nicht zu (Leasingsonderzahlung: BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; v. 20.3.2014 – VI R 29/13, DB 2014, 1466; Diebstahl: FG Hamb. v. 5.7.2006 – 1 K 4/06, EFG 2006, 1822, rkr.; Parkkosten: FG Münster v. 28.5.2008 – 10 K 2680/07, juris, rkr.; Motorschaden: FG München v. 21.4.2009 – 13 K 4357/07, juris, rkr.; Mautgebühren: FG Schl.-Holst. v. 39.9.2009 – 2 K 386/07, DStRE 2010, 147, rkr.; Unfallkosten: FG Nürnberg v. 4.3.2010 – 4 K 1497/2008, EFG 2010, 1125, rkr.). Die FinVerw. berücksichtigt dagegen Unfallkosten neben der Entfernungspauschale (BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 4).

**Umwegfahrten:** Die Abgeltungswirkung betrifft nicht beruflich veranlasste Umwegfahrten im Zusammenhang mit den Wegen zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Der Abzug der entsprechend anfallenden Fahrtkosten bestimmt sich nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a (s. auch NIERMANN/PLENER, DB 2007, 1889).

## 540 II. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel (Abs. 2 Satz 2)

Nach Abs. 2 Satz 2 können höhere Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel anstelle der Entfernungspauschale angesetzt werden. Es besteht also ein Wahlrecht (Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten; BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619). Systematisch handelt es sich bei Abs. 2 Satz 2 um eine Ausnahme von der Grundregel des Abs. 2 Satz 1 über die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen.

**Tatsächliche Aufwendungen:** Die den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigenden Aufwendungen müssen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Familienheimfahrten entstanden sein. Fiktive Aufwendungen genügen zur Anwendung des Abs. 2 Satz 2 nicht (zur Bedeutung des Aufwendungsbegriffs im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 s. Anm. 442, 456). Die tatsächlichen Kosten sind nachzuweisen. Der Nachweis kann idR durch Vorlage von Fahrscheinen oder Quittungen geführt werden.

**Öffentliche Verkehrsmittel** sind solche, die der Allgemeinheit („Öffentlichkeit“) zur Verfügung stehen. Öffentliche Verkehrsmittel in diesem Sinne sind Bahn, Bus, Schiff, Fähre und Flugzeug. Da die Vorschrift nicht öffentliche Verkehrsmittel „im Linienverkehr“ zur Voraussetzung hat, ist uE auch ein Taxi ein öffentliches Verkehrsmittel (glA VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. F 87 [7/2007]; VON BECKERATH in KIRCHHOFF, 13. Aufl. 2014, § 9 Rn. 73).

**Im Kalenderjahr als Entfernungspauschale abziehbarer Betrag:** Als Entfernungspauschale abziehbarer Betrag ist sowohl die für den jeweiligen Arbeitstag (s. Anm. 457) geltende Entfernungspauschale (0,30 €) als auch der Höchstbetrag von 4 500 €.

► *Übersteigen* des als Entfernungspauschale abziehbaren Betrags kommt in Betracht, wenn die Aufwendungen den Höchstbetrag nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 1 aE übersteigen. Häufiger dürften die Fälle sein, in denen in den Fällen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Nahbereich oder bei Taxibenutzung die tatsächlichen Aufwendungen den als Entfernungspauschale anzusetzenden Betrag übersteigen, ohne den Jahreshöchstbetrag zu erreichen. Es gilt aber seit der Änderung des Abs. 2 Satz 2 durch das StVereinfG 2011 (s. Anm. 4) insoweit keine tageweise Betrachtung. Vielmehr ist die Vergleichsrechnung zwischen Entfernungspauschale und den tatsächlich entstandenen Kosten für die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln – entsprechend der Begrenzung der Entfernungspauschale auf 4 500 € – jahresbezogen vorzunehmen (BTDrucks. 17/5125, 36). Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können nur berücksichtigt werden, soweit sie den im Kj. insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag unter Berücksichtigung der tatsächlich durchgeführten Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überschreiten.

Die Neuregelung des Abs. 2 Satz 2 (kritisch dazu NACKE, DB 2011, 132) richtet sich gegen das Urteil des BFH v. 11.5.2005 (VI R 40/04, BStBl. II 2005, 712; s. auch BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619). Danach war unter Geltung des Abs. 2 Satz 2 aF eine tageweise Betrachtung und der Abzug der tatsächlichen Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zulässig. Betroffen von der Neuregelung sind zum einen die, die nur an einzelnen Tagen öffentliche Verkehrsmittel benutzen, an den übrigen Tagen dagegen die Entfernungspauschale geltend machen. Es geht aber auch um die ArbN, die die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stets mit verschiedenen Verkehrsmittel

### III. Aufwendungen bei Behinderten (Sätze 3 und 4) Anm. 540–541 § 9

zurücklegen (BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619, zur früheren Rechtslage; zu Abs. 2 Satz 3 s. BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729).

**Soweit** bedeutet „wenn“ bzw. „sofern“. Wenn die tatsächlichen Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen, können diese angesetzt werden.

### III. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Behinderten (Abs. 2 Sätze 3 und 4) 541

Nach Abs. 2 Sätze 3 und 4 können behinderte ArbN für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für Familienheimfahrten anstelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen in Abzug bringen.

**Behinderte:** Abs. 2 Satz 3 unterscheidet abschließend zwei Hauptgruppen:

- Behinderte, deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt (Satz 3 Nr. 1);
- Behinderte, deren Grad der Behinderung weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind (Satz 3 Nr. 2).

Der betroffene Personenkreis ist eng umschrieben und darf nicht im Wege der Rechtsfortbildung erweitert werden (FG Düss. v. 22.2.1978 – VIII 406/76 E, EFG 1978, 375, rkr.).

Die Vorschrift steht in Bezug zu den sozialrechtl. Vorschriften des SGB IX. Die Behinderung iSd. SGB IX ist in § 2 SGB IX definiert. Regelungen über den Grad der Behinderung, zur Feststellung und zum Nachweis der Behinderung finden sich in §§ 68, 69 SGB IX (zur Bedeutung des Nachweises s. Abs. 2 Satz 4; s.u.).

► *Einschränkung des Gehvermögens:* Für Behinderte, deren Behinderung weniger als 70 %, aber mindestens 50 % beträgt, kommt der Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen in Betracht, wenn sie in ihrer Bewegungsfreiheit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind. In seiner Bewegungsfreiheit im Straßenverkehr erheblich eingeschränkt ist, wer infolge einer Einschränkung des Gehvermögens (auch durch innere Leiden oder infolge von Anfällen oder von Störungen der Orientierungsfähigkeit) nicht ohne erhebliche Schwierigkeiten oder nicht ohne Gefahren für sich oder andere Wegstrecken im Ortsverkehr zurückzulegen vermag, die üblicherweise noch zu Fuß zurückgelegt werden (§ 146 Abs. 1 Satz 1 SGB IX).

**Eintritt, Änderung und Wegfall der Behinderung:** Treten die Voraussetzungen für die Zugehörigkeit zum Personenkreis der Behinderten iSd. Abs. 2 Satz 3 erst im Laufe eines VZ ein, so können die tatsächlichen Fahrtaufwendungen erst ab dem Stichtag der Zugehörigkeit anerkannt werden; für die restliche Zeit des VZ kommt dagegen nur der Ansatz der Entfernungspauschale in Betracht. Entsprechendes gilt bei innerjährlichem Wegfall der Zugehörigkeitsvoraussetzungen.

Eine rückwirkende Änderung oder Änderung des Grads der Behinderung nach bereits bestandskräftiger StFestsetzung ist verfahrensrechtl. nach den Regeln über Grundlagenbescheide zulässig (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) und erfolgt unabhängig von der ursprünglichen Antragstellung (s. zur Vorgängerregelung

BFH v. 22.2.1991 – IV R 35/87, BStBl. II 1991, 717; s. auch R 9.10 Abs. 3 Satz 4 LStR).

**Anstelle der Entfernungspauschalen** nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 können die tatsächlichen Aufwendungen als WK in Ansatz gebracht werden. Abs. 2 Satz 3 erweitert damit für Behinderte aus sozialen Gründen den Fahrkostenabzug auf die tatsächlichen Aufwendungen, dh., die Entfernungspauschalen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 und Nr. 5 Satz 5 gelangen nicht zur Anwendung (BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729). Sie können nicht zusätzlich in Anspruch genommen werden. Es besteht danach zwar ein Wahlrecht. Behinderte haben jedoch nur die Wahl, die Wegekosten entweder einheitlich nach den Entfernungspauschalen oder einheitlich nach den tatsächlichen Aufwendungen zu bemessen. Eine Kombination von Entfernungspauschale und tatsächlichen Kosten ist nicht zulässig (BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729; s. dazu GESERICH, HFR 2009, 768; BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 3).

Da Abs. 2 Satz 3 neben Familienheimfahrten nur Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte betrifft, sind Fahrtaufwendungen aus Anlass von Auswärtstätigkeiten bei Behinderten gleichermaßen unbeschränkt abziehbar (s. zu Fahrkosten bei Auswärtstätigkeiten Anm. 297).

Die Ausnahmeregelung gilt für sämtliche Verkehrsmittel, denn die Entfernungspauschalen sind verkehrsmittelunabhängig (s. Anm. 456).

**Für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für die Familienheimfahrten** gilt die Sonderregelung des Abs. 2 Satz 3. Es gelten insoweit die entsprechenden Begriffsbestimmungen in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5. Das bedeutet auch, dass ein Behinderter nur die tatsächlichen Aufwendungen für eine arbeitstägliche Hin- und Rückfahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) bzw. eine wöchentliche Familienheimfahrt bei dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5) in Ansatz bringen kann. Sonstige Fahrten, die ein Behinderter unternimmt, werden von Abs. 2 Satz 3 nicht erfasst. Aufwendungen für ärztlich verordnete Mittagsheimfahrten (oder sonstige Zwischenheimfahrten) sind wegen der Arbeitstagsbegrenzung in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 auch bei Behinderten keine WK, sondern Kosten der allgemeinen Lebensführung (BFH v. 2.4.1976 – VI B 85/75, BStBl. II 1976, 452, mwN).

**Abzug der tatsächlich entstandenen Aufwendungen** bedeutet:

► *Bei Benutzung eines Fahrzeugs wahlweise*

- bei Einzelnachweis individuelle Ermittlung der gesamten Fahrzeugaufwendungen durch nachweisgebundene tatsächliche Aufwendungen oder durch individuelle Kilometersätze entsprechend der Fahrkostenermittlung bei Auswärtstätigkeiten. Zum Umfang der abziehbaren Aufwendungen und zur Ermittlung im Einzelnen s. Anm. 297;
- ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Gesamtkosten können bei Benutzung eines eigenen Kraftwagens auch die pauschalierten Kilometersätze gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a angesetzt werden (BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 3; zur Rechtslage vor 2013 s. BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729). Auch diese Regelung entspricht der bei Auswärtstätigkeiten (s. Anm. 297).

Zuschüsse nach der Kraftfahrzeughilfe-Verordnung sind abzugsmindernd zu berücksichtigen (BFH v. 14.6.2012 – VI R 89/10, BStBl. II 2012, 835). Mit den pauschalierten Kilometersätzen sind alle gewöhnlichen Kfz.-Kosten abgegolten. Daneben können außergewöhnliche Kosten nicht angesetzt werden (zu Unfallkosten s. BMF v. 31.10.2013, BStBl. I 2013, 1376 – Tz. 3).

► *Auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel* ist der Abzug der tatsächlichen Kosten anstelle der Entfernungspauschalen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für Familienheimfahrten zulässig. Dies dürfte jedoch kaum praktiziert werden, zumal Abs. 2 Satz 2 bereits für alle Stpfl. eine Ausnahmeregelung von der Abgeltungswirkung enthält (s. Anm. 540). Die tatsächlichen Kosten bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können nicht pauschal ermittelt werden, sondern sind nachweisgebunden.

**Nachweis der Behinderung (Abs. 2 Satz 4):** Abs. 2 Satz 4 verlangt für den Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen iSd. Satzes 3 ausdrücklich den Nachweis der Behinderung durch amtliche Unterlagen. Das Nachweisgebot erstreckt sich auch auf das Merkmal der erheblichen Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr in Abs. 2 Satz 3 Nr. 2.

► *Amtliche Unterlagen:* Den Nachweis einer Behinderung hat der Stpfl. durch Vorlage eines Ausweises nach dem SGB IX zu erbringen (§ 65 Abs. 1 Nr. 1 EStDV iVm. R 9.10 Abs. 3 Satz 3 LStR).

Maßgebliche Vorschrift für die Erstellung des Ausweises ist § 69 SGB IX. Die erhebliche Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr wird durch das Merkzeichen „G“ im Ausweis dokumentiert.

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

**I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3**

542

**Überblick:** Abs. 3 erklärt bei den Überschusseinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7, dh. den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20), aus VuV (§ 21; s. dazu BFH v. 23.7.1985 – IX R 47/81, BFH/NV 1986, 27) sowie den sonstigen Einkünften (§ 22) die für ArbN getroffenen Bestimmungen in

- Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 betreffend Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Entfernungspauschale),
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a betreffend Aufwendungen für Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit.
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 betreffend notwendige Mehraufwendungen wegen dHf.,
- Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a betreffend notwendige Mehraufwendungen für beruflich veranlasste Übernachtungen,
- Abs. 2 betreffend (neben die Entfernungspauschalen betreffenden Bestimmungen) den erweiterten Fahrtkostenabzug Behinderter und
- Abs. 4a betreffend Mehraufwendungen für die Verpflegung im Rahmen einer Auswärtstätigkeit

für entsprechend anwendbar.

**Rechtsentwicklung:**

► *StÄndG v. 23.12.1966* (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2): § 9 Abs. 3 wurde mit Geltung ab dem 1.1.1967 in das EStG eingefügt.

## § 9 Anm. 542–544 D. Abs. 3: Fahrtkosten bei Nichtarbeitnehmern

► *StÄndG 2007 v. 19.7.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Im Zusammenhang mit der Aufhebung von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 wurde konsequenterweise in Abs. 3 der Verweis auf Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aufgehoben.

► *EntfPauschG v. 20.4.2009* (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Durch das StÄndG 2007 waren die Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grds. der stl. unbeachtlichen Privatsphäre zugeordnet worden (s. Anm. 441). Nachdem das BVerfG diese Gesetzesänderung für verfassungswidrig erklärt hatte (s. Anm. 441), wurde in Abs. 3 die Verweisung auf Abs. 1 Satz 3 auch wieder auf dessen Nr. 4 ausgedehnt, und zwar rückwirkend ab VZ 2007.

► *UntStReiseKG v. 20.2.2013* (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Im Zusammenhang mit der Reform des stl. Reisekostenrechts und der damit verbundenen Änderungen des § 9 wurden auch Verweise auf Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a aufgenommen.

**Bedeutung:** Abs. 3 bezweckt im WKBereich für bestimmte Kosten die Gleichstellung von ArbN mit Nicht-ArbN, und zwar vor allem wegen der abzugsbeschränkenden Pauscheträge (vgl. auch Bericht des FinAussch. zum StÄndG 1966, BTDrucks. zu V/1187, 6). Abs. 3 hat als *lex specialis* gegenüber Abs. 1 Satz 1 wirkungsmäßig vorwiegend konstitutiven Charakter (glA von BORNSHAUPT in KSM, § 9 Rn. A 21, A 41 [7/2007]). Die Vorschrift verstößt nicht gegen verfassungsrechtl. Grundsätze (BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BStBl. II 1970, 140 [144], betr. Herabsetzung der Kilometerpauschale durch das StÄndG 1966; s. auch SEITRICH, BB 1986, 2309).

► *Praktische Bedeutung* hat Abs. 3 allenfalls bei den Einkünften aus VuV, falls im Zusammenhang mit der Grundbesitzverwaltung eine vom Wohnort abweichende erste Tätigkeitsstätte unterhalten wird (s. eingehend Anm. 657). Bei den sonstigen Einkünften gem. § 22 und – mit Einschränkung – auch den Einkünften aus Kapitalvermögen dürfte die Anwendung des Abs. 3 praktisch ausscheiden; die Unterhaltung einer erwerbsspezifischen Tätigkeitsstätte ist kaum denkbar.

## II. Entsprechende Geltung für Nichtarbeitnehmer

### 543 1. Entsprechende Geltung

Entsprechende Geltung bedeutet, dass die Regelungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 sowie Abs. 2 mit ihrem deklaratorischen und konstitutiven Inhalt (insbes. der Entfernungspauschalen) gleichermaßen auch bei den Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 unter Berücksichtigung ihrer tätigkeitsspezifischen Besonderheiten anwendbar sind (zB keine Arbeits-, sondern Tätigkeitsstätte erforderlich, s. Anm. 544). Die Verweisregelung muss durch den Rechtsanwender im Einzelnen inhaltlich konkretisiert werden. Soweit der BFH Abs. 3 zum Beleg dafür nimmt, dass der Begriff „Arbeitnehmer“ in Nr. 4 nur beispielhaft zu verstehen sei (BFH v. 29.4.2003 – VI R 86/99, BStBl. II 2003, 749), kann dem uE nicht gefolgt werden.

### 544 2. Entsprechend anzuwendende Vorschriften

**Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 4a:** Für die durch eine Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 veranlassten Fahrtaufwendungen mit dem eigenen Kfz. oder einem anderen Verkehrsmittel greift die Entfernungspauschale anstelle des Ab-

zugs der tatsächlich pro Fahrtkilometer entstandenen Aufwendungen nur dann ein, wenn der Stpfl. im Zusammenhang mit dem einkunftserzielenden Engagement eine Tätigkeitsstätte außerhalb der Wohnung unterhält. Analog zu Satz 3 Nr. 4 muss es sich dabei um eine erste Tätigkeitsstätte handeln, so dass der praktische Anwendungsbereich für Nicht-ArbN auf Ausnahmefälle beschränkt ist (zum Begriff der ersten Tätigkeitsstätte s. Anm. 545).

Gelegentliche Fahrten eines Eigentümers zum Vermietungsobjekt oder zur Wertpapiere verwaltenden Bank fallen mangels erster Tätigkeitsstätte nicht unter die Regelung des Abs. 3 iVm. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, sondern können entsprechend Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a in tatsächlicher Höhe berücksichtigt werden. Für regelmäßige Objektbesuche, zB während einer Renovierungsphase, soll etwas Anderes gelten (s. zB FG Münster v. 28.11.1989 – VI 2090/86 E, EFG 1990, 303, rkr.: zweimal wöchentlich; Hess. FG v. 29.4.1993 – 10 K 3886/89, EFG 1993, 781, rkr.: 96 Fahrten im Jahr bei 106 Tagen Aufenthalt; FG Düss. v. 4.6.1991 – 6 K 89/86 E, EFG 1992, 67, rkr.: alle zwei Wochen samstags, zur früheren Rechtslage). Zu beachten ist, dass Abs. 3 auf Fahrtkosten, die zu den AHK eines Gebäudes gehören, nicht anwendbar ist. Vielmehr sind die Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe den AHK zuzurechnen (SEITRICH, BB 1989, 2309; glA BFH v. 10.5.1995 – IX R 73/91, BStBl. II 1995, 713; krit. dazu DRENECK, FR 1995, 700). Im Übrigen sind selbst bei Unterhalt einer Tätigkeitsstätte Fahrtaufwendungen zwischen Verwalterbüro und den verschiedenen Mietobjekten oder zwischen unterschiedlichen Tätigkeitsstätten in tatsächlich entstandener Höhe abziehbar (BFH v. 23.7.1985 – IX R 47/81, BFH/NV 1986, 27; SEITRICH, BB 1985, 91; SEITRICH, BB 1986, 2309).

**Abs. 1 Satz 3 Nr. 5:** Eine erwerbsbezogen begründete dHf. bei Nicht-ArbN mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 erfordert, dass der Stpfl. außerhalb des Wohnorts zu Einkunftserzielungszwecken beschäftigt ist, am Beschäftigungsort wohnt und dort eine erste Tätigkeitsstätte (s.o.) unterhält oder besucht. Die Tatbestandsvoraussetzungen sind eng und dürften daher in der Praxis nur selten vorliegen. Wegen der Voraussetzungen der dHf. im Einzelnen s. Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (Anm. 489). Eine dHf. ist etwa anzunehmen, wenn der Stpfl. zur Betreuung seines Grundbesitzes oder zur Durchführung umfangreicher Renovierungsmaßnahmen am Belegenheitsort außerhalb des Wohnorts ein Büro, in dem er auch übernachtet, unterhält (SEITRICH, BB 1986, 2309). Rechtsfolge der dHf. ist der Abzug notwendiger Mehraufwendungen. Dazu zählen neben den Kosten der Unterkunft vor allem Fahrtkosten (Erst- und Letztfahrt; Familienheimfahrten). Dabei unterliegen die Familienheimfahrten den Abzugsbeschränkungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 5 und 6. (zu Mehraufwendungen für die Verpflegung s.u.). Zu Einzelheiten s. Anm. 499. Bei Herstellung bzw. Anschaffung eines Gebäudes sind allerdings die Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe den AHK zuzurechnen. Abs. 3 kommt auch insoweit nicht zur Anwendung (s.o.).

**Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a:** Übernachtet ein Stpfl. im Rahmen der Betreuung seines Grundbesitzes oder bei Durchführung von Renovierungsarbeiten, ohne dass die Voraussetzungen einer dHf. vorliege, sind diese Kosten als WK unter den Voraussetzungen von Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a abziehbar.

**Abs. 2** gilt ebenfalls entsprechend (s. zu Abs. 2 Anm. 539). Das bedeutet im Wesentlichen, dass behinderte Stpfl. die tatsächlich entstandenen Kosten für die Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte in Abzug bringen können.

**Abs. 4:** Im Zusammenhang mit Reisen zum Vermietungsobjekt können Mehraufwendungen für die Verpflegung nach den Regeln des Abs. 4a als WK in Abzug gebracht werden. Entsprechendes gilt im Fall einer dHf (s. Abs. 4a Satz 11).

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

545

**I. Begriffsbestimmung (Satz 1)**

**Kernpunkt der Neuregelung** des stl. Reisekostenrechts durch das UntSt-ReiseKG v. 20.2.2013 (s. Anm. 441) ist die Ersetzung des bisherigen Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte durch den in Abs. 4 gesetzlich definierten Begriff der ersten Tätigkeitsstätte. Da nach der Neuregelung nicht die Regelmäßigkeit des Aufsuchens der Arbeitsstätte maßgeblich sein soll, sondern vorrangig die Festlegung durch den ArbG, wurde der Begriff „regelmäßige Arbeitsstätte“ durch „erste Tätigkeitsstätte“ ersetzt. Mit der Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte ist ein nur beschränkter WKAbzug (Ansatz der Entfernungspauschale, kein Mehraufwand für die Verpflegung, Übernachtungskosten im Rahmen einer dHf.) und die Erfassung eines geldwerten Vorteils bei der Nutzung eines Dienstwagens verbunden.

Der ArbN kann je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte haben (Satz 5), ggf. aber auch keine erste, sondern nur eine auswärtige (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 2).

**Ortsfeste betriebliche Einrichtung:** Erste Tätigkeitsstätte kann – wie früher bei der regelmäßigen Arbeitsstätte – nur die ortsfeste betriebliche Einrichtung sein. Fahrzeuge, Flugzeuge und Schiffe sind danach keine erste Tätigkeitsstätte (BFH v. 16.11.2005 – VI R 12/04, BStBl. II 2006, 267; v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378; Schiff; v. 18.6.2009 – VI R 61/06, BStBl. II 2010, 564; v. 6.2.2014 – VI R 34/13, BFH/NV 2014, 691: Fahrtätigkeit; v. 26.2.2014 – VI R 68/12, BFH/NV 2014, 1029: Flugzeug). Allerdings kann unter den Voraussetzungen von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 dennoch nur die Entfernungspauschale in Betracht kommen (s. Anm. 458).

► *Betriebliche Einrichtung:* Es muss sich um eine betriebliche Einrichtung handeln, die die Voraussetzungen des § 12 Satz 1 AO erfüllt. Bauausführungen oder Montagen (§ 12 Satz 2 AO) fallen nicht darunter (BFH v. 11.7.2013 – VI R 62/12, BFH/NV 2014, 147). Das häusliche Arbeitszimmer des ArbN ist zwar keine betriebliche Einrichtung des ArbG oder eines verbundenen Unternehmens. Der ArbN kann jedoch ein vom ArbG bestimmter Dritter iSd. Satzes 1 sein, so dass uE das häusliche Arbeitszimmer erste Tätigkeitsstätte sein kann (aA BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 3; SEIFERT, DStZ 2013, 807; zur früheren Rechtslage s. BFH v. 12.12.1988 – VI R 139/84, BFH/NV 1988, 439, mwN; v. 19.8.1998 – XI R 90/96, BFH/NV 1999, 41, mwN zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6; v. 12.1.2006 – VI B 61/05, BFH/NV 2006, 739, mwN; v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354).

Im öffentlichen Dienst ist unter betrieblicher Einrichtung bzw. erster Tätigkeitsstätte die Dienststelle/Dienststätte im Sinne des öffentlichen Reisekosten-, Umzugskosten- und Trennungsgeldrechts zu verstehen, bei der der ArbN eingestellt oder zu der er versetzt, abgeordnet, zugeteilt, zugewiesen oder kommandiert worden ist (s. im Einzelnen BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 20).

**Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten:** Nach der bis VZ 2013 maßgeblichen Rechtslage musste es sich um eine betriebliche Einrichtung des ArbG handeln (BFH v. 10.7.2008 – VI R 21/07, BStBl. II 2009, 818; v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822; v. 17.6.2010 – VI R 35/08, BStBl. II 2010, 852; v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354; v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38; v. 9.2.2012 – VI R 44/10, BStBl. II 2013, 234; v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 925). Nach der Neuregelung werden nunmehr – offensichtlich als Ausnahmefälle (BTDrucks. 17/10774, 23) – Sachverhalte erfasst, in denen der ArbN statt beim eigenen ArbG in einer (ortsfesten) betrieblichen Einrichtung eines der in § 15 AktG genannten Unternehmen oder eines vom ArbG bestimmten Dritten tätig wird. Das bedeutet eine erhebliche, allein fiskalisch motivierte Gesetzesverschärfung (BERGKEMPER, FR 2013, 1017). Zu beachten ist, dass die Tätigkeit in einem verbundenen Unternehmen oder bei dem Dritten ebenfalls in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung stattfinden muss.

▶ *Betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers* ist dessen Betrieb, Zweigbetrieb oder Betriebsstätte; die Einrichtung muss im rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentum des ArbG stehen. Der Betriebschef eines Dritten oder die betriebliche Einrichtung eines Kunden ist keine betriebliche Einrichtung des ArbG (BFH v. 10.7.2008 – VI R 21/07, BStBl. II 2009, 818; v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822; v. 13.6.2012 – VI R 47/11, BStBl. II 2013, 169; v. 6.2.2014 – VI R 34/13, BFH/NV 2014, 691).

▶ *Betriebliche Einrichtung eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG):* Ist der ArbN in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung eines verbundenen Unternehmens iSd. § 15 AktG tätig und dieser dauerhaft zugeordnet, ist dies seine erste Tätigkeitsstätte. Verbundene Unternehmen sind ua. Konzernunternehmen (§ 15 iVm. § 18 AktG). Danach kann etwa in den sog. Outsourcing-Fällen im Gegensatz zur früheren Rechtslage (s. BFH v. 9.2.2012 – VI R 22/10, BStBl. II 2012, 827) das ausgegliederte Unternehmen die erste Tätigkeitsstätte sein, so dass der ArbN insoweit nicht (mehr) auswärts tätig ist (BTDrucks. 17/10774, 23).

▶ *Ein vom Arbeitgeber bestimmter Dritter:* Ist der ArbN in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung eines vom ArbG bestimmten Dritten tätig, kann es sich dabei ebenfalls um eine erste Tätigkeitsstätte handeln, wenn der ArbG dieser Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist. Fraglich ist, was Inhalt der Bestimmung des Dritten sein soll. Das Gesetz schweigt sich aus. Vermutlich soll lediglich zum Ausdruck gebracht werden, dass der ArbN beim Dritten auf Weisung des ArbG oder zumindest mit seiner Zustimmung dort tätig wird.

Dritter ist ua. und jedenfalls der Kunde des ArbG (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 5). Dies steht im Widerspruch zur bisherigen Rechtslage. Danach waren Leih-ArbN bzw. ArbN, die vorübergehend ausschließlich am Betriebsort eines Kunden des ArbG tätig waren, auswärts tätig (BFH v. 9.2.2012 – VI R 22/10, BStBl. II 2012, 827, mwN).

**Dauerhafte Zuordnung (Halbs. 2):** Eine erste Tätigkeitsstätte liegt nur vor, wenn der ArbN einer solchen Tätigkeitsstätte dauerhaft zugeordnet ist. Gemeint sein kann nur eine Zuordnung (auch) für stl. Zwecke. Ist das nicht der Fall, begründet er dort keine erste Tätigkeitsstätte. Die Frage der Zuordnung ist in Satz 2 im Einzelnen geregelt; Satz 3 bestimmt die typischen Fälle einer dauerhaften Zuordnung.

Die Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung etwa des ArbG muss auf Dauer und nicht nur vorübergehend sein. Dauerhafte Zuordnung in diesem Sin-

ne ist im Regelfall als „dauerhaft angelegte berufliche Tätigkeit“ zu verstehen (BFH v. 8.8.2013 – VI R 59/12, BFH/NV 2014, 85; v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BFH/NV 2014, 220, mwN). Dagegen liegt eine Auswärtstätigkeit vor; wenn der ArbN vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und seiner üblichen Tätigkeit beruflich tätig wird. Das gilt auch, wenn der ArbN seiner Berufstätigkeit vorübergehend längerfristig an einer anderen betrieblichen Einrichtung des ArbG nachgeht, denn eine vorübergehende Tätigkeit wird nicht durch bloßen Zeitablauf zur regelmäßigen Arbeitsstätte bzw. ersten Tätigkeitsstätte (BFH v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BFH/NV 2014, 220, mwN).

Für die Beurteilung, ob eine dauerhafte Zuordnung vorliegt, ist eine auf die Zukunft gerichtete Prognose (ex-ante-Betrachtung) maßgebend (BFH v. 9.2.2012 – VI R 22/10, BStBl. II 2012, 827; v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BFH/NV 2014, 220; BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 14). So ist nach unbefristeter Versetzung von einer regelmäßigen Arbeitsstätte bzw. ersten Tätigkeitsstätte auszugehen (BFH v. 8.8.2013 – VI R 59/13, BFH/NV 2014, 85), bei wiederholter befristeter Zuweisung des ArbN an einen anderen Betriebsteil des ArbG dagegen nicht (BFH v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BFH/NV 2014, 220). Zu Dauerhaftigkeit der Zuordnung s. auch Satz 3 und Anm. 547 (s. auch BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 13 ff.).

## II. Zuordnung (Satz 2)

Die in Satz 1 angesprochene Zuordnung wird in erster Linie durch die dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Fehlt es an einer solchen Festlegung bestimmt sich die erste Tätigkeitsstätte nach Satz 4.

**Zuordnung** – dieser Begriff taucht bereits in der Rspr. zur früheren Rechtslage auf (BFH v. 8.8.2013 – VI R 59/13, BFH/NV 2014, 85) – ist die Bestimmung bzw. Zuweisung einer betrieblichen Einrichtung, an der der ArbN seine eigentliche berufliche Tätigkeit auszuüben hat (BFH v. 9.2.2012 – VI R 22/10, BStBl. II 2012, 827; BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 6). Maßgeblich für die Zuordnung sind die dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen. Sie nimmt regelmäßig der ArbG vor. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Bestimmung dem Direktionsrecht des ArbG stl. Rechnung tragen (BTDrucks. 17/10774, 23; HARDER-BUSCHNER/SCHRAMM, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 2). Aus dem Direktionsrecht ergibt sich, welche Arbeit der ArbN nach Zeit, Ort, Inhalt sowie Art und Weise zu leisten hat (THOMAS, DStR 2014, 497; s. auch BFH v. 9.2.2012 – VI R 22/10, BStBl. II 2012, 827).

Die Zuordnungsentscheidung nach Satz 2 ist nicht verpflichtend, der ArbG hat lediglich die Möglichkeit dazu. Er kann darauf verzichten, eine erste Tätigkeitsstätte dienst- oder arbeitsrechtl. festzulegen oder ausdrücklich erklären, dass die organisatorische Zuordnung keine erste Tätigkeitsstätte begründen soll. In einem solchen Fall bestimmt sich die Prüfung nach den quantitativen Kriterien des Satzes 4. Entsprechendes gilt, wenn nach der Festlegung des ArbG Satz 4 zur Anwendung kommen soll (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 12). Wegen der Regelung in Satz 4 kommt einer dienstrechtl. Festlegung der Art, dass der ArbN keine erste Tätigkeitsstätte hat (Negativfeststellung), keine entscheidungserhebliche Bedeutung zu.

Was sich die Verfasser des Gesetzentwurfs zur Reform des Reisekostenrechts unter „dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen“ in stl. Hinsicht vorgestellt

haben, ist nicht klar. Auch die Gesetzesmaterialien bleiben insoweit stumm. Jedenfalls sagen die arbeitsrechtl. Festlegungen zunächst nichts darüber aus, wie die Tätigkeitsstätte stl. zu bewerten ist (THOMAS, DStR 2014, 497). Deshalb müssen die dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegungen, die sich vorrangig im Dienst- oder Arbeitsvertrag finden, ergänzend zum Ausdruck bringen, dass eine bestimmte Tätigkeitsstätte des ArbG (oder eines Dritten oder eines verbundenen Unternehmens) eine erste Tätigkeitsstätte des ArbN sein soll. Unter ausfüllenden Absprachen oder Weisungen sind entsprechende ergänzende Festlegungen des ArbG außerhalb eines Dienst- oder Arbeitsvertrags zu verstehen. Die FinVerw. hält eine solche ausdrückliche Festlegung bzw. Zuordnungsentscheidung des ArbG offensichtlich nicht für erforderlich. Zwar verlangt sie die Eindeutigkeit und Dokumentation der Entscheidung. Nach ihrer Auffassung reichen aber schon Regelungen im Tarifvertrag, in Protokollnotizen, Einsatzplänen, Reiseleitlinien, Reisekostenabrechnungen aus. Selbst der Ansatz eines geldwerten Vorteils für die Nutzung eines Dienstwagens für die Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte oder in vom vorgelegte Organigramme sollen ausreichen (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 10 ff.; uE zweifelhaft).

**Umfang der beruflichen Tätigkeit:** Für die Zuordnung des ArbN zu einer ersten Tätigkeitsstätte durch den ArbG kommt es nach dem Willen des Gesetzgebers nicht auf den Umfang der beruflichen Tätigkeit an diesem Ort an. Die Zuordnungsentscheidung ist auch dann zu beachten, wenn der ArbN an diesem Ort nur in geringem Umfang tätig wird. Auch ist nicht entscheidend, ob an dieser Tätigkeitsstätte der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit des ArbN liegt. Die frühere Rspr. des BFH, die darauf abstellte, ob der zu beurteilenden Arbeitsstätte eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber weiteren Tätigkeitsorten beizumessen war (BFH v. 9.6.2011 – VI R 36/10, BStBl. II 2012, 36; BStBl II 2012, 38; v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38; v. 6.2.2014 – VI R 34/13, BFH/NV 2014, 691) ist nach Meinung des BMF damit ab VZ 2014 gegenstandslos (s. im Einzelnen BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 6 ff.). Im Einzelnen soll die dienst- bzw. arbeitsrechtl. Zuordnungsentscheidung des ArbG auch dann maßgeblich sein, wenn der ArbN an dem betreffenden Tätigkeitsort nur in geringem Umfang bzw. selten tätig wird (sog. Vorrang des Dienst- oder Arbeitsrechts). Anders ist die Situation im Fall der Anwendung des Satzes 4 (s. Anm. 548). Da hier quantitative Kriterien maßgeblich sind, muss der ArbG eine Zuordnungsentscheidung nur treffen, wenn er die erste Tätigkeitsstätte abweichend von quantitativen Zuordnungskriterien festlegen will (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 12). Zum Tätigwerden s. Anm. 547.

**Mehrere Tätigkeitsstätten:** Soll der ArbN an mehreren Tätigkeitsstätten tätig werden und ist er einer bestimmten Tätigkeitsstätte dienst- oder arbeitsrechtl. dauerhaft zugeordnet, ist es unerheblich, in welchem Umfang er seine berufliche Tätigkeit an dieser oder an den anderen Tätigkeitsstätten ausüben soll. Auch auf die Regelmäßigkeit des Aufsuchens dieser Tätigkeitsstätten kommt es dann nicht an (BMF v. 30.9.2014, BStBl. I 2014, 1279 – Tz. 7).

§ 42 AO: Da für die Zuordnungsentscheidung quantitative Kriterien keine Rolle spielen (müssen), kann der ArbG eine für den ArbN günstige Weisung treffen, ohne selbst finanzielle Nachteile befürchten zu müssen. Er kann sich bei entsprechender Gestaltung sogar die Erstattung von Reisekosten sparen (s. im Einzelnen PAINTNER, DStR 2013, 217). Ein Gestaltungsmissbrauch ist uE nicht zu besorgen, weil der Gesetzgeber gerade bewusst auf die Kriterien Qualität und Quantität verzichtet und allein auf die einschränkungslose Festlegung des ArbG setzt. Der Hinweis des BMF auf § 42 AO in Fällen von GesGf., ArbN-Ehegat-

ten und Familienangehörigen ist ein Akt der Hilfslosigkeit und wird dazu führen, die Streitanzfälligkeit der Regelung zu erhöhen. Der ArbG ist bei seiner Zuordnungsentscheidung frei. Dies ist der ausdrückliche Wille des Gesetzgebers. Dementsprechend hat er auch davon abgesehen, Entscheidungskriterien vorzugeben.

**Stellungnahme:** Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte allein nach dem Direktionsrecht des ArbG ohne Berücksichtigung der Qualität und des Umfangs der Tätigkeit, die der ArbN an der bestimmten Tätigkeitsstätte ausübt, lässt dogmatische Erwägungen völlig außer Acht und widerspricht dem objektiven Nettoprinzip zumindest in den Fällen, in denen der ArbN an dem festgelegten Ort regelmäßig nur vorübergehend tätig wird. Der ArbN hat in einem solchen Fall nicht die Möglichkeit, seine Wegekosten gering zu halten. Eine Beschränkung des Abzugs von Fahrtkosten ist deshalb nicht gerechtfertigt (stRspr. des BFH: s. etwa BFH v. 8.8.2013 – VI R 59/12, BFH/NV 2014, 85, mwN; BERGKEMPER, FR 2013, 1017; WIRFLER, DStR 2013, 2660).

547

### III. Dauerhafte Zuordnung (Satz 3)

**Typisierung:** Der ArbN muss in der ihm vom ArbG zugewiesenen betrieblichen Einrichtung tätig werden (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 13 ff., zu den sog. Entsendungsfällen; WIRFLER, DStR 2013, 2660; SEIFERT, DStR 2013, 807). Die Zuordnung durch den ArbG zu einer solchen Tätigkeitsstätte muss auf Dauer angelegt sein. In Satz 3 werden im Interesse der Rechtsklarheit die typischen Fälle einer dauerhaften Zuordnung ausdrücklich genannt (BTDrucks. 17/10774, 23). Hierzu zählen die unbefristete Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung (zur Rechtslage bis VZ 2013 s. BFH v. 8.8.2013 – VI R 59/12, BFH/NV 2014, 85), die Zuordnung für die Dauer des gesamten Dienstverhältnisses und die Zuordnung über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten. Zwar hängt nach dem Wortlaut die Dauerhaftigkeit nur „insbesondere“ von den genannten Kriterien ab, was darauf hindeuten könnte, dass auch andere maßgebend sein könnten. Es gibt jedoch keine Hinweise auf solche weiteren Zusatzkriterien (THOMAS, DStR 2014, 498).

Für die Beurteilung, ob eine dauerhafte Zuordnung vorliegt, ist eine auf die Zukunft gerichtete, prognostische Beurteilung (sog. ex-ante-Betrachtung) maßgeblich. Die Änderung einer Zuordnung durch den ArbG ist danach nur mit Wirkung für die Zukunft zu berücksichtigen.

**An einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden:** Der ArbN muss nach der Zuordnungsentscheidung des ArbG (Satz 2) dauerhaft an einer ersten Tätigkeitsstätte iSd. Satzes 1 tätig werden. Tätigkeitsstätten in diesem Sinne sind nicht nur betriebliche Einrichtungen des ArbG, sondern können auch solche Dritter sein (s. Anm. 545), so dass von der Regelung insbes. die sog. Entsendungsfälle betroffen sind (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 13 ff.; WIRFLER, DStR 2013, 2660; SEIFERT, DStR 2013, 807). Eine dauerhafte Zuordnung ist danach auch dann gegeben, wenn das Dienstverhältnis auf einen anderen ArbG ausgelagert wird und der ArbN für die gesamte Dauer des neuen Beschäftigungsverhältnisses oder länger als 48 Monate weiterhin an seiner früheren Tätigkeitsstätte des bisherigen ArbG tätig werden soll (sog. Outsourcing; gegen BFH v. 9.2.2012 – VI R 22/10, BStBl. II 2012, 827). Entsprechendes gilt für den Fall, dass ein Leih-ArbN ausnahmsweise dauerhaft, also für die gesamte Dauer des Leiharbeitsverhältnisses oder länger als 48 Monate in einer ortsfesten betriebli-

chen Einrichtung des Entleihers tätig werden soll (gegen BFH v. 17.6.2010 – VI R 35/08, BStBl. II 2010, 582). Soll der ArbN dauerhaft an einer betrieblichen Einrichtung des Kunden des ArbG tätig werden, ist ebenfalls von einer ersten Tätigkeitsstätte auszugehen (gegen BFH v. 13.6.2012 – VI R 47/11, BStBl. II 2013, 169, mwN).

**Tätigwerden:** Die wirksame dauerhafte Zuordnung durch den ArbG beinhaltet, dass der ArbN am Ort der Zuordnung auch tatsächlich tätig wird. Nach Verwaltungsauffassung kommt es auf die Qualität der in der betrieblichen Einrichtung zu verrichtenden Tätigkeit nicht an (gegen BFH v. 9.6.2011 – VI R 36/10, BStBl. II 2012, 36; v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38). Was den Umfang der Tätigkeit angeht, sollen Arbeiten in ganz geringem Umfang, wie Hilfs- und Nebentätigkeiten (Auftragsbestätigung, Stundenzettel, Krank- und Urlaubsmeldung abgeben) bereits ausreichen (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 6–8). Die Berufsgruppen der Busfahrer, Postzusteller, Zugführer, Müllwagenfahrer und das Flugpersonal sind uE davon nicht betroffen, denn es kommt darauf an, dass die ArbN entsprechend ihrer Funktion tätig werden. Der Begriff des Tätigwerdens beinhaltet uE ein qualitatives Merkmal. So wird beispielsweise ein Lkw-Fahrer nur als Fahrer tätig. Die arbeitsrechtl. Zuordnung eines Orts, an dem der Fahrer nur vorbereitende Tätigkeiten ausübt, wäre unbeachtlich, da es sich dabei um keine Fahrtätigkeit handelt (s. aber Satz 3 Nr. 4a Satz 3; Anm. 480 ff.).

**Unbefristete Zuordnung:** Bei einer unbefristeten Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung des ArbG, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom ArbG bestimmten Dritten (s. Satz 1) ist stets von einer dauerhaften Zuordnung auszugehen. Bei Zuordnungen, die „bis auf Weiteres“ erfolgen, soll von einer unbefristeten und damit dauerhaften Zuordnung ausgegangen werden (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 13). Erfolgt die Zuordnung nur befristet, ist sie nicht dauerhaft (s. BFH v. 8.8.2013 – VI R 72/12, BStBl. I 2014, 68, zu einer Abordnung bzw. Versetzung für drei Jahre; v. 8.8.2013 – VI R 27/12, BFH/NV 2014, 308; v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BStBl. I 2014, 342). Anders ist es aber, wenn die Befristung einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten umfasst.

► *Dauer des Dienstverhältnisses:* Erfolgt eine Zuordnung nur für die Dauer des jeweiligen Dienstverhältnisses, so ist diese Zuordnung immer dauerhaft, also auch dann, wenn sie weniger als 48 Monate umfasst. Dabei kommt es nicht darauf an, ob das Dienstverhältnis befristet oder unbefristet ist (BMF v. 30.9.2014, BStBl. I 2014, 1279 – Tz. 13). Bei einer sog. Kettenabordnung ist keine dauerhafte Zuordnung gegeben, wenn die einzelne Abordnung jeweils einen Zeitraum von weniger als 48 Monaten umfasst (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 18; WIRFLER, DSr 2013, 2660).

**Zeitraum von 48 Monaten:** Dauerhaft ist eine Zuordnung auch, wenn der ArbG den ArbN einer Tätigkeitsstätte iSd. Satzes 1 prognostisch von vornherein länger als 48 Monate zuordnet. Wird eine auf weniger als 48 Monate geplante Tätigkeit des ArbN verlängert, kommt es darauf an, ob dieser vom Zeitpunkt der Verlängerung an noch mehr als 48 Monate an der Tätigkeitsstätte eingesetzt werden soll (SEIFERT, DSr 2013, 807, mit Beispielen). Weichen die tatsächlichen Verhältnisse wegen unvorhergesehener Ereignisse von der Prognose der dauerhaften Zuordnung ab, soll die zuvor getroffene Prognoseentscheidung für die Vergangenheit bezüglich des Vorliegens der ersten Tätigkeitsstätte maßgebend sein (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 16; s. auch Tz. 24 zur Anwendung der 48-Monatsfrist im Zusammenhang mit der Prüfung der dauerhaften Zuordnung ab 1.1.2014).

**Öffentlicher Dienst:** Zur strechtl. Beurteilung der dauerhaften Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte im öffentlichen Dienst s. BMF v. 30.9.2013 (BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 20).

**Grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung:** Siehe BMF v. 30.9.2013 (BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 21 ff.; s. auch SEIFERT, DStZ 2013, 807).

548

#### IV. Dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung fehlt (Satz 4)

Fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung des ArbN zu einer betrieblichen Einrichtung durch dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegung oder ist die getroffene Festlegung nicht eindeutig, bestimmt sich die erste Tätigkeitsstätte etwa iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 nicht nach Satz 1–3, sondern nach Satz 4. Erste Tätigkeitsstätte ist danach die betriebliche Einrichtung, an der der ArbN dauerhaft typischerweise arbeitstätig oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

**Fehlen einer dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegung:** Die Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung gem. Satz 1 ist in Satz 2 geregelt. Danach wird die Zuordnung durch die dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt (s. Anm. 546). Hat der ArbG von einer solchen Bestimmung abgesehen, kommt Satz 4 zur Anwendung. Das ist insbes. der Fall, wenn der ArbG ausdrücklich auf eine Zuordnung verzichtet hat oder ausdrücklich erklärt, dass einer organisatorischen Zuordnung keine (stl.) Bedeutung zukommen soll.

**Nicht eindeutig:** Satz 4 kommt auch dann zur Anwendung, wenn die Festlegung durch den ArbG nicht eindeutig, dh. nicht zweifelsfrei ist (zum Inhalt der Entscheidung s. Anm. 546). Zweifel entstehen vor allem dann, wenn der ArbG die Zuordnungsentscheidung nicht dokumentiert hat, wozu er auch nicht verpflichtet ist. Insbesondere durch Regelungen im Arbeitsvertrag und in dienstrechtl. Verfügungen kann die Zuordnungsentscheidung nachgewiesen werden. Einsatzpläne, Reiserichtlinien und Reisekostenabrechnungen sind eher Indizien für eine dienst- oder arbeitsrechtl. Zuordnungsentscheidung (s. im Einzelnen BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 10, 11).

**Betriebliche Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte:** Erste Tätigkeitsstätte ist die betriebliche Einrichtung, an der der ArbN typischerweise arbeitstätig oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Fraglich ist, um wessen betriebliche Einrichtung es sich handeln muss. Auch ist unklar, ob sie ortsfest sein muss. Eine Übernahme der in Satz 1 genannten Merkmale und Voraussetzungen kommt nicht in Betracht, denn die beziehen sich nur auf den Fall der Zuordnungsentscheidung durch den ArbG. Davon zu trennen ist die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte bei Fehlen einer Zuordnungsentscheidung in Satz 4. Für die unterschiedlichen Konstellationen gelten unterschiedliche Voraussetzungen.

Für die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte bei Fehlen der Zuordnungsentscheidung durch den ArbG gelten uE die von der Rspr. entwickelten und am objektiven Nettoprinzip ausgerichteten Grundsätze weiter, soweit nicht in Satz 4 ausdrücklich anderes bestimmt ist. Danach muss es sich bei der ersten Tätigkeitsstätte wie zuvor bei der regelmäßigen Arbeitsstätte um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des ArbG handeln, an der der ArbN nicht nur vorübergehend, sondern dauerhaft tätig wird (s. etwa BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34; v. 9.6.2011 – VI R 36/10, BStBl. II 2012, 36; v. 9.6.2011 –

VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38; v. 8.8.2013 – VI R 59/12, BFH/NV 2014, 85, mwN). Bei einer nur vorübergehenden Tätigkeit (s. BFH v. 8.8.2013 – VI R 72/12, BStBl. II 2014, 68; v. 8.8.2013 – VI R 27/12, BFH/NV 2014, 308; v. 24.9.2013 – VI R 51/12, BStBl. II 2014, 342) oder bei einer Tätigkeit in der betrieblichen Einrichtung eines verbundenen Unternehmens bzw. eines Dritten (zB Kunde), ist von einer Auswärtstätigkeit auszugehen.

**Tätigwerden:** Anders als im Fall der Zuordnungsentscheidung durch den ArbG (Sätze 1–3) kommt es im Rahmen des Satzes 4 auf den Umfang der an der betrieblichen Einrichtung zu leistenden Tätigkeit an. Das ist anzunehmen, wenn der ArbN dort typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Das bloße Aufsuchen der betrieblichen Einrichtung des ArbG reicht nicht. Vielmehr muss der ArbN dort seine eigentliche berufliche Tätigkeit ausüben (BTDrucks. 17/10774, 24; BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 26).

Damit knüpft die Neuregelung – allerdings in typisierter Form – an die Rspr. zur früheren Rechtslage an. Danach genügt für die Bejahung einer regelmäßigen Arbeitsstätte nicht, dass der ArbN einer ortsfesten dauerhaften betrieblichen Einrichtung des ArbG zugeordnet ist und sie fortdauernd und immer wieder aufsucht. Erforderlich ist vielmehr zusätzlich, dass es sich dabei um den ortsgewöhnlichen Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des ArbN handelt. Hieran fehlt es insbes., wenn der ArbN zwar täglich zu Arbeitsbeginn den Firmensitz des ArbG aufsucht, etwa um Unterlagen abzugeben oder Anweisungen entgegenzunehmen, sich dann aber für die Ausübung seiner eigentlichen Tätigkeit nach auswärts begibt (BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34; v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38). Der ArbN muss dort seine eigentliche Tätigkeit ausüben bzw. schwerpunktmäßig tätig werden. So hat ein Kundendienstmonteur, der den Betrieb des ArbG nur aufsucht, um das Firmenfahrzeug samt Material zu übernehmen, die Auftragsbestätigung in Empfang zu nehmen und die Stundenzettel vom Vortag abzugeben, keine erste Tätigkeitsstätte.

**Typischerweise arbeitstäglich (Nr. 1):** Ist der ArbN an mehreren betrieblichen Einrichtungen des ArbG tätig, ist die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte von besonderer Bedeutung. Nach der früheren Rechtslage waren die Umstände des Einzelfalls zu würdigen und maßgeblich (BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38). Satz 4 gibt nunmehr eine Typisierung vor. Soll der ArbN „typischerweise“ täglich an einer betrieblichen Einrichtung des ArbG seiner eigentlichen Arbeit nachgehen, ist dies die erste Tätigkeitsstätte. Das gilt auch, wenn das Berufsbild eine Tätigkeit außerhalb des Betriebs erfordert, diese aber nicht die wesentliche Tätigkeit darstellt (BFH v. 7.6.2002 – VI R 53/01, BStBl. II 2002, 878; v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34).

**Zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit (Nr. 2):** Die betriebliche Einrichtung des ArbG ist auch dann die erste Tätigkeitsstätte, wenn der ArbN dort zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll (zu Beispielfällen s. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 25 ff.; SEIFERT, DStZ 2013, 807). Diese Regelung erinnert an die frühere Verwaltungsauffassung (s. R 37 Abs. 2 LStR 2002).

**Tätig werden soll:** Die in Satz 4 genannten quantitativen bzw. zeitlichen Kriterien sind anhand einer Prognose zu beurteilen. Bei der zu Beginn des Dienstverhältnisses zu treffenden Prognoseentscheidung soll es auch dann verbleiben,

wenn die tatsächlichen Verhältnisse durch unvorhersehbare Ereignisse (zB Krankheit) hiervon abweichen. Erst bei Änderung der Verhältnisse ist eine neue Beurteilung vonnöten (BTDrucks. 17/10774, 24; BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 27). Der ArbN muss dauerhaft tätig werden (s. Änderung der Vorschrift durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266; s. Anm. 4). Zum Merkmal „dauerhaft“ s. Anm. 545.

549

### V. Höchstens eine erste Tätigkeitsstätte (Satz 5)

Satz 5 bestimmt, dass ein ArbN je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte haben kann. Dies entspricht der früheren Rechtslage (BFH v. 9.6.2011 – VI R 36/10, BStBl. II 2012, 36). Erfüllen mehrere Tätigkeitsstätten in einem Dienstverhältnis die Voraussetzungen einer ersten Tätigkeitsstätte, kommt Satz 6 bzw. 7 zur Anwendung. Ein ArbN mit mehreren Dienstverhältnissen kann dagegen auch mehrere erste Tätigkeitsstätten haben.

Satz 5 hat uE nur Bedeutung in den Fällen des Satzes 4, also dort, wo zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte quantitative Kriterien maßgeblich sind.

550

### VI. Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber (Satz 6)

**Mehrere Tätigkeitsstätten:** Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1–4 für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist also der ArbN an mehreren betrieblichen Einrichtungen des ArbG schwerpunktmäßig tätig, kann der ArbG die erste Tätigkeitsstätte bestimmen. Diese Bestimmung durch den ArbG ist gegenüber der Regelung nach Satz 7 vorrangig.

Die Vorschrift ist in ihrem ersten Teil unverständlich bzw. unglücklich formuliert. Gemeint ist der Fall, dass mehrere Tätigkeitsstätten die quantitativen Kriterien für die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte gem. Satz 4 erfüllen (s. auch BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 30). In den Fällen der Sätze 1–3 bestimmt sich die erste Tätigkeitsstätte allein nach der Zuordnungsentscheidung des ArbG. So gesehen kommt nur eine erste Tätigkeitsstätte in Betracht. Der Hinweis auf die „Sätze 1 bis 4“ geht daher fehl, soweit es um die Sätze 1 bis 3 geht.

**Bestimmung des Arbeitgebers:** Kommen mehrere Tätigkeitsstätten unter den Voraussetzungen des Satzes 4 in Betracht, kann der ArbG eine davon zur ersten Tätigkeitsstätte bestimmen. Satz 6 nennt keine Kriterien, an denen der ArbG seine Entscheidung auszurichten hat. Offensichtlich ist die Entscheidung in sein freies Ermessen gestellt. Er kann daher, ohne Nachteile zu befürchten, auch eine für den ArbN stl. ungünstige Weisung treffen. Dieser kann sich dagegen ggf. allenfalls arbeitsrechtl. zur Wehr setzen.

Zwar muss es sich bei der vom ArbG kraft seines Direktionsrechts zu bestimmenden ersten Tätigkeitsstätte nicht um eine solche handeln, an der der ArbN den zeitlich überwiegenden oder qualitativ bedeutsameren Teil seiner Tätigkeit ausüben soll (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 29). Der ArbN muss an dieser Tätigkeitsstätte jedoch zumindest auch seiner eigentlichen beruflichen Tätigkeit nachgehen (s. Anm. 548). Nur in diesem Fall sind FinVerw. und FG daran gebunden. Die Entscheidung ist deshalb in vollem Umfang überprüfbar. Erfüllt bei mehreren Tätigkeitsstätten nur eine die Voraussetzungen des Satzes 4, ist diese trotz gegenteiliger Bestimmung des ArbG die erste Tätigkeitsstätte.

## VII. Bestimmung fehlt/ist nicht eindeutig (Satz 7) Anm. 550–562 § 9

► *Bestimmen* bedeutet so viel wie entscheiden oder festlegen. Die Bestimmung muss eindeutig sein (s. Satz 7) und zum Ausdruck bringen, welche von mehreren Tätigkeitsstätten, die die Voraussetzungen des Satzes 4 erfüllen, die erste Tätigkeitsstätte sein soll (Regelungen im Arbeitsvertrag; im Tarifvertrag; Protokollnotiz; ausdrückliche dienstrechtl. Verfügung). Es fehlt uE an der Eindeutigkeit, wenn sich die Entscheidung des ArbG nur aus Indizien herleiten lässt (Reisekostenabrechnung oder Besteuerung eines geldwerten Vorteils für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bei Dienstwagengestellung).

Einstweilen frei.

551–560

### VII. Bestimmung fehlt oder ist nicht eindeutig (Satz 7)

561

Macht der ArbG von seinem Bestimmungsrecht nach Satz 6 keinen Gebrauch oder ist die Bestimmung nicht eindeutig, ist die der Wohnung des ArbN örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte. Die Fahrten zu weiter liegenden Tätigkeitsstätten werden in diesem Fall als Auswärtstätigkeit qualifiziert (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 20).

### VIII. Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte (Satz 8)

562

Erste Tätigkeitsstätte ist auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zweck eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird. Ein Stpfl., der diese Voraussetzungen erfüllt, soll – so die Intention des Gesetzgebers – die Kosten für die Wege von seiner Wohnung zur Bildungseinrichtung entsprechend Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 nur beschränkt als WK in Abzug bringen können. Die Regelung richtet sich gegen die frühere gegenteilige Rspr. des BFH. Danach handelt es sich bei einer vollzeitig besuchten Bildungseinrichtung nicht um eine regelmäßige Arbeitsstätte iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF (BFH v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236; v. 9.2.2012 – VI R 44/10, BStBl. II 2013, 234, mit Anm. BERGKEMPER, FR 2012, 416; BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 32).

Die Vorschrift ist uE in besonderer Weise rechtsdogmatisch und auch verfassungsrechtl. problematisch (s. BFH v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236; BERGKEMPER, FR 2013, 1017). So muss nach dem Wortlaut und der Systematik die „betriebliche“ Einrichtung nicht ortsfest sein. Auch muss es sich bei der „Tätigkeit“ des Studenten offensichtlich nicht um eine dauerhafte handeln, so dass selbst bei einem Kurzstudium die Vorschrift zur Anwendung kommen soll. Von einer Vergleichbarkeit mit einem ArbN (so BTDrucks. 17/10774, 24) kann keine Rede sein. Zudem ist fraglich, ob der erhoffte Effekt der Vorschrift überhaupt erreicht werden kann, denn Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 betrifft ausdrücklich nur Aufwendungen des „Arbeitnehmers“. Studenten sind keine ArbN. Allerdings hat der Gesetzgeber durch Halbs. 2, der durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und der Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; s. Anm. 4) in die Vorschrift eingefügt worden ist, klarstellen wollte, dass die Regelungen des Satz 3 Nr. 4 und 5 auch für Studenten gelten sollen.

**Als erste Tätigkeitsstätte gilt auch:** Die Bildungseinrichtung wird als erste Tätigkeitsstätte fingiert. Es handelt sich neben den in Sätzen 1–3 und 4–7 definierten ersten Tätigkeitsstätten um eine weitere erste Tätigkeitsstätte eigener Art. Sie ist allerdings im Unterschied zu den beiden anderen nicht näher definiert. Vorausset-

## § 9 Anm. 562–564 F. Abs. 4a: Mehraufwendungen für Verpflegung

zung ist lediglich, dass sie außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudium oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird.

**Bildungseinrichtung aufsuchen:** Bildungseinrichtung ist jede Anstalt oder jeder Ort, an dem Wissen oder Bildung vermittelt wird, vorzugsweise im Rahmen der Berufsaus- und Weiterbildung. Dazu zählen vor allem Schulen, Hochschulen und jede sonstige Art von außerbetrieblicher Aus- und Fortbildungsstätte.

**Außerhalb eines Dienstverhältnisses:** Siehe Abs. 6 und Anm. 716. Ein Studium oder eine Bildungsmaßnahme findet insbes. dann außerhalb eines Dienstverhältnisses statt, wenn diese nicht Gegenstand des Dienstverhältnisses sind oder ohne arbeitsvertragliche Verpflichtung absolviert werden und die Beschäftigung lediglich das Studium oder die Beschäftigung ermöglicht (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 32).

**Zum Zweck eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme:** Ein Vollzeitstudium oder eine vollzeitige Bildungsmaßnahme soll vorliegen, wenn der Stpfl. neben dem Studium bzw. der sonstigen Bildungsmaßnahme keiner Erwerbstätigkeit nachgeht oder während der gesamten Dauer des Studiums oder der Bildungsmaßnahme eine Erwerbstätigkeit mit durchschnittlich bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit oder in Form eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses iSd. §§ 8 und 8a SGB IV ausübt (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 33).

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

563

#### I. Vorbemerkung

In Abs. 4a wird mit Wirkung ab VZ 2014 typisierend der Mehraufwand für die Verpflegung bestimmt, der während einer Auswärtstätigkeit und dHf. als WK berücksichtigt werden darf (BERGKEMPER, FR 2013, 1017). Bis VZ 2013 war der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5, dh. im Bereich der BA, geregelt und über den Verweis in Abs. 5 auch im Rahmen der WK anwendbar. Da die stl. Berücksichtigung von Reisekosten ab VZ 2014 in § 9 näher geregelt wird, wurde auch der Bereich der Mehraufwendungen für die Verpflegung in den neuen Abs. 4a überführt und ein entsprechender Verweis in Abs. 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 aufgenommen (BTDrucks. 17/10774, 24; s. § 4 Anm. 1350 ff.).

#### 564 II. Mehraufwendungen für die Verpflegung nicht abziehbar (Satz 1)

Mehraufwendungen für die Verpflegung sind nur nach Maßgabe der Sätze 2 ff. als WK abziehbar. Die Regelung entspricht inhaltlich Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 aF. Anders als etwa in Abs. 6 wird nicht ausdrücklich normiert, dass die Aufwendungen keine WK iSd. Abs. 1 Satz 1 seien. Die Regelung beschränkt sich auf die Anordnung eines Abzugsverbots, lässt also den Rechtscharakter der Kosten offen.

Grundsätzlich sind Aufwendungen für die Verpflegung keine WK, weil die jedem Stpfl. täglich entstehenden Kosten für Verpflegung Aufwendungen der privaten Lebensführung darstellen (s. § 12 Anm. 37). Bei den „Mehraufwendun-

gen“ tritt dagegen ausnahmsweise dieses private Moment als stl. vernachlässigbar in den Hintergrund (s. Satz 3 Nr. 5 Anm. 490, mwN).

**Mehraufwendungen für die Verpflegung:** Der Begriff ist gesetzlich nicht definiert. Unter Mehraufwendungen für die Verpflegung wird allgemein der zusätzliche Aufwand verstanden, der dadurch entsteht, dass der ArbN aus Anlass der beruflich bedingten Auswärtstätigkeit nicht an der üblichen und bekannten Stelle eine kostengünstige Mahlzeit einnehmen kann (s. § 4 Anm. 1360).

Zum Begriff der Mehraufwendungen s. auch Satz 3 Nr. 5 Satz 1 und Nr. 5a Satz 1.

**Nur nach Maßgabe der folgenden Sätze als Werbungskosten absetzbar:** Mehraufwendungen für die Verpflegung sind nicht grds. als WK abziehbar, sondern nur, soweit sich Entsprechendes aus den Sätzen 2 ff. ergibt. Die damit verbundene Einschränkung des WKAbzugs betrifft sowohl den Grund (nur bei Auswärtstätigkeit und dHf.) als auch die Höhe des Abzugs (zB nur Verpflegungspauschale bei Inlandstätigkeit).

Im Umfang der Voraussetzungen der Sätze 2 ff. sind die Mehraufwendungen für die Verpflegung abziehbar, dh., uE handelt es sich dann um abziehbare WK iSd. Abs. 1 Satz 1. Die Abziehbarkeit von WK ist in Abs. 1 Satz 2 bestimmt (s. Anm. 215 ff.).

### III. Verpflegungspauschale bei auswärtiger beruflicher Tätigkeit 565 (Satz 2)

Ist ein ArbN außerhalb der Wohnung und außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte, also auswärts, beruflich tätig, kommt der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung in Betracht, allerdings nur in Höhe einer Verpflegungspauschale (s. dazu im Einzelnen Satz 3). Eine vergleichbare Regelung fand sich bis VZ 2013 in § 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2.

**Auswärtige berufliche Tätigkeit:** Der ArbN muss außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig sein. Er geht dann, wie der Klammersatz verdeutlicht, einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit nach. Die erste Tätigkeitsstätte ist in Abs. 4 definiert (s. Anm. 545). Liegen die Voraussetzungen des Abs. 4 nicht vor und ist der ArbN auch außerhalb seiner Wohnung beruflich tätig, befindet er sich auf Auswärtstätigkeit (s. auch Anm. 475).

► *Wohnung:* Der Begriff ist anders als in Satz 3 Nr. 4 Satz 2 (s. auch dort Satz 6) und Satz 3 Nr. 5 Satz 3 in Satz 4 Halbs. 2 legaldefiniert. Als Wohnung gilt der eigene Hausstand, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen des ArbN bildet, sowie eine Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen einer dHf. (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 49; zum abweichenden Wohnungsbegriff in Satz 3 Nr. 5 s. Anm. 452). Dies entspricht nicht der bis VZ 2013 geltenden Rechtslage (s. § 4 Anm. 1366). Dabei bleibt offen, was mit dieser, nur Abs. 4a betreffenden neuen Regelung bezweckt werden soll. Die Materialien zum Gesetzentwurf schweigen sich aus.

**Tatsächlich entstandene Mehraufwendungen:** Abziehbar sind die dem ArbN tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen für die Verpflegung. Nach dem Wortlaut müssen die Mehraufwendungen durch die Auswärtstätigkeit tatsächlich entstanden sein. Das bedeutet, dass die Auswärtstätigkeit auch wirklich zu einem Mehraufwand geführt hat, was der ArbN dartun und ggf. nachweisen muss (glA PAINTNER, DStR 2013, 217). Dies stellt gegenüber der bis VZ 2013 maßgeblichen Rechtslage eine Steuerverschärfung dar.

Danach kam es weder darauf an, wie sich die konkrete Verpflegungssituation am Einsatzort darstellte, noch darauf, ob überhaupt ein berufsbedingter Mehrbedarf eintrat (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378; v. 19.1.2012 – VI R 23/11, BStBl. II 2012, 836; Anm. 298, mwN; § 4 Anm. 1368).

Demgegenüber vertritt die FinVerw. die Auffassung, dass das Merkmal „tatsächlich entstandene“ Mehraufwendungen (nur) zum Ausdruck bringt, dass die Verpflegungspauschalen insoweit nicht mehr zum Ansatz kommen, als der ArbN durch den ArbG „verpflegt“ wird (s. Sätze 8 ff.). Eine Prüfpflicht hinsichtlich der Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen soll nicht bestehen (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1297, Tz. 71). Es bleibt abzuwarten, ob sich der Stpfl. auf diese Festlegung des BMF im Einzelfall tatsächlich verlassen kann. Im Wortlaut der Vorschrift findet die Auffassung jedenfalls keine Bestätigung.

Der ArbN hat andererseits einen Rechtsanspruch auf Berücksichtigung der Verpflegungspauschale („ist ... anzusetzen“; BFH v. 4.4.2006 – VI R 44/03, BStBl. II 2006, 567; v. 13.12.2007 – VI R 73/06, BFH/NV 2008, 936; s. Anm. 298).

**Abgeltung durch Verpflegungspauschale:** Verpflegungsmehraufwand kann entsprechend der bis VZ 2013 maßgeblichen Rechtslage (s. Anm. 298) nicht in tatsächlicher Höhe, sondern nur pauschal als WK abgezogen werden. Mit den in Satz 3 genannten Pauschalen sind die Mehraufwendungen abgegolten (zur Bedeutung der Abgeltungswirkung s. Anm. 539 betr. Abs. 2 Satz 1).

#### IV. Höhe der Verpflegungspauschale (Satz 3)

In Satz 3 wird die zuvor in Satz 2 genannte Verpflegungspauschale im Einzelnen bestimmt. Dabei wird ihre Höhe im Wesentlichen von der Abwesenheitsdauer von der Wohnung bestimmt. Entgegen der früheren Rechtslage in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 aF sieht die Vorschrift nicht mehr eine dreistufige, sondern nur noch eine zweistufige Staffelung der Pauschale vor (s. zur früheren Rechtslage § 4 Anm. 1368).

Satz 3 betrifft nur die Auswärtstätigkeit im Inland (zur Auswärtstätigkeit s. Satz 5; Anm. 568).

**Satz 3 Nr. 1:** Die Verpflegungspauschale beträgt 24 € für jeden Kalendertag, an dem der ArbN 24 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist. Satz 3 Nr. 1 betrifft damit eine Auswärtstätigkeit mit Übernachtung, regelmäßig den Zwischentag bei einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit. Für den An- und Abreisetag kommt bei einer solchen Konstellation Satz 3 Nr. 2 in Betracht (s. im Einzelnen BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1297 – Tz. 47 ff.).

**Satz 3 Nr. 2** enthält eine besondere, den An- und Abreisetag betreffende Regelung im Zusammenhang mit einer in Satz 3 Nr. 1 erfassten mehrtägigen Auswärtstätigkeit. Übernachtet der ArbN bei einer solchen Auswärtstätigkeit am Anreisetag oder sich daran anschließenden Tag oder vor dem Abreisetag, ist unabhängig von der tatsächlichen Abwesenheit von der Wohnung für den Anreise- und Abreisetag jeweils eine Pauschale von 12 € zu berücksichtigen. Es ist unerheblich, ob der ArbN die Reise von der Wohnung, der ersten Tätigkeitsstätte oder einer anderen Tätigkeitsstätte aus antritt (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 48).

**Satz 3 Nr. 3:** Für eintägige auswärtige Tätigkeiten ohne Übernachtung kann ab einer Abwesenheit von mehr als acht Stunden von der Wohnung und der erste Tätigkeitsstätte eine Pauschale von 12 € berücksichtigt werden (Satz 3 Nr. 3 Halbs. 1). Dies gilt auch, wenn der ArbN seine auswärtige berufliche Tätigkeit

über Nacht (also an zwei Kalendertagen) ausübt – somit nicht übernachtet – und dadurch ebenfalls insgesamt mehr als acht Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist (Satz 3 Nr. 3 Halbs. 2). Ist der ArbN an einem Kalendertag mehrfach oder über Nacht (an zwei Kalendertagen ohne Übernachtung) auswärts tätig, sind die Abwesenheitszeiten dieser Tätigkeiten zusammenzurechnen (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 46).

## V. Mehraufwendungen für die Verpflegung für Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte (Satz 4) 567

**Sätze 2 und 3 gelten entsprechend (Halbs. 1):** Der Abzug der Verpflegungspauschale unter den Voraussetzungen der Sätze 2 und 3 kommt auch für den ArbN in Betracht, der keine erste Tätigkeitsstätte hat. Eine vergleichbare Regelung fand sich für die Zeit bis VZ 2013 in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 (s. § 4 Anm. 1374). Keine erste Tätigkeitsstätte haben vor allem ArbN, die eine Einsatzwechsel- oder Fahrtätigkeit ausüben (s. im Einzelnen zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 Anm. 480).

**Wohnung (Halbs. 2):** Als Wohnung gilt der eigne Hausstand, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen des ArbN bildet, sowie die Unterkunft am Beschäftigungsort im Rahmen einer dHf. Die systematische Stellung dieser Legaldefinition in Satz 4 ist irritierend. Sie steht nämlich in keinem Bezug zur Regelung in Halbs. 4, sondern bezieht sich offensichtlich auf die Sätze 2 und 3 (s. Anm. 565 zu Satz 2).

► *Der Begriff „eigener Hausstand“* ist zwar nicht in Halbs. 2, wohl aber in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 definiert. Danach setzt das Vorliegen eines eigenen Hausstands das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Es ist davon auszugehen, dass diese Definition auch im Rahmen von Halbs. 2 zur Anwendung kommt, auch wenn es an einem entsprechenden Verweis fehlt.

► *Mittelpunkt der Lebensinteressen:* Der eigene Hausstand muss (zusätzlich) den Mittelpunkt der Lebensinteressen des ArbN bilden. Bemerkenswerterweise verlangt Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 dies für den eigenen Hausstand im Rahmen einer dHf. zumindest ausdrücklich nicht. Auch ist unklar, was unter „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ zu verstehen ist; das Gesetz schweigt. Allerdings hat dieser Begriff in der Rspr. zu Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 aF eine maßgebliche Rolle gespielt. Danach wurde mit Hausstand (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 aF) der Haushalt umschrieben, an dem sich der ArbN – abgesehen von den Zeiten der Arbeitstätigkeit – regelmäßig aufhält, den er fortwährend nutzt und von dem aus er sein Privatleben führt (s. Anm. 497). Auf diese Beurteilung kann im Rahmen des Halbs. 2 zurückgegriffen werden.

Wohnung in diesem Sinne kann laut BMF bei Auszubildenden auch die elterliche Wohnung sein, wenn sich dort noch der Lebensmittelpunkt des ArbN befindet. Übernachtet dagegen der ArbN aus beruflichem Anlass in seinem eigenen Ferienappartement, das er nur gelegentlich aufsucht, handelt es sich um eine mehrtägige auswärtige Tätigkeit mit Übernachtung, auch wenn für die Übernachtung selbst keine Kosten entstehen (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1297 – Tz. 49).

► *Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte:* Liegt eine dHf. vor (s. Satz 11), ist auch die Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte, also am Beschäftigungsort, eine Wohnung iSd. Sätze 2 und 3. Ein ArbN, der einen doppelten Haushalt

führt, ist demgemäß nur dann auswärts tätig, wenn er außerhalb seiner Zweitwohnung am Beschäftigungsort und der Tätigkeitsstätte dort beruflich tätig ist. Zur Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (Beschäftigungsort) s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 und Anm. 496.

568

## VI. Pauschbeträge bei Tätigkeit im Ausland (Satz 5)

Satz 5 trifft eine Sonderregelung für Auslandstätigkeiten. Die Bestimmung entspricht weitgehend der für die VZ bis 2013 maßgeblichen Rechtslage (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 4; s. dazu § 4 Anm. 1381; s. auch R 9.6 Abs. 3 LStR; BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 50). Allerdings gibt es nunmehr nur noch zwei Pauschalen iHv. 120 % und 80 % der Auslandstagegelder nach dem BRKG unter den gleichen Voraussetzungen wie bei den inländ. Pauschalen.

**Unter „Tätigkeit im Ausland“** ist eine im Ausland durchgeführte auswärtige berufliche Tätigkeit iSd. Satzes 2 zu verstehen. Es gilt der Auslandsbegriff des EStG. Ausland ist danach das Gebiet außerhalb des Inlands (s. § 1 Anm. 57 ff. und 97 ff.; s. zu Flug- und Schiffsreisen R 9.6 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 Satz 1 LStR).

**Länderweise unterschiedliche Pauschbeträge (Halbs. 1):** Bei einer Tätigkeit im Ausland kommt zwar auch nur die Inanspruchnahme von Pauschalen in Betracht. Es gelten jedoch nicht die in Satz 3 Nr. 1 bis 3 genannten Pauschalen. Vielmehr treten an deren Stelle länderweise unterschiedliche Pauschbeträge (und nicht Pauschalen). Diese setzt das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder – entsprechend der zeitlichen Staffellung in Satz 3 – mit 120 % (Fälle von Satz 3 Nr. 1) und 80 % (Fälle von Satz 3 Nr. 2 und 3) des jeweiligen Auslandstagegelds nach dem BRKG fest (s. für die ab 2014 geltenden Pauschbeträge s. BMF v. 11.11.2013, BStBl. I 2013, 1467; s. auch R 9.6 Abs. 3 Sätze 1 bis 4; zur Bedeutung des BRKG s. § 4 Anm. 1382).

**Pauschbeträge für Auslandsreisen, die mehrere Länder berühren (Halbs. 2):** Ist der ArbN an einem Kalendertag in verschiedenen Ländern beruflich im Einsatz, bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der ArbN vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat, oder, wenn dieser Ort bereits wieder im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland (s. R 9.6 Abs. 3 Satz 3 LStR; s. auch § 4 Anm. 1383, mit Beispiel). Erstreckt sich eine Flugreise über mehr als zwei Kalendertage, ist für die Tage, die zwischen dem Tag des Abflugs und dem Tag der Landung liegen, das für Österreich geltende Tagegeld maßgebend (R 9.6 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 Satz 2 LStR).

569

## VII. Abzugsbeschränkung auf drei Monate (Satz 6)

Bei einer längerfristigen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt sich der pauschale Abzug der Verpflegungspauschale auf die ersten drei Monate (zur Unterbrechung s. Satz 7; zur dHf. s. Satz 12). Die Regelung entspricht der bis VZ 2013 maßgeblichen Bestimmung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 (s. § 4 Anm. 1387; zur Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit s. BFH v. 8.7.2010 – VI R 10/09, BStBl. II 2011, 32).

**Längerfristige berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte:** Das Merkmal findet sich auch in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 4 (s. im Einzelnen Anm. 505). (Dieselbe) Tätigkeitsstätte setzt eine ortsfeste betriebliche Einrichtung voraus. Die Tätigkeit auf einem Fahrzeug, im Flugzeug oder auf einem Schiff oder in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet findet nicht an einer solchen

Tätigkeitsstätte statt (BFH v. 11.4.2006 – VI R 52/05, BFH/NV 2006, 2237; uE zweifelhaft; zum Leih-ArbN: BFH v. 15.5.2013 – VI R 41/12, BStBl. II 2013, 704), so dass die Dreimonatsfrist insoweit ohne Bedeutung bleibt (BFH v. 24.2.2011 – VI R 66/10, BStBl. II 2012, 27; BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1297 – Tz. 55).

Für jede längerfristige Tätigkeit beginnt eine eigene Dreimonatsfrist zu laufen. Nach Meinung der FinVerw. gilt dies jedoch nur, wenn der ArbN an der jeweiligen Tätigkeitsstätte mindestens an drei Tagen wöchentlich tätig wird. Eine berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte soll dagegen nicht vorliegen, wenn der ArbN den Tätigkeitsort nur an einem oder zwei Tagen aufsucht (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1297 – Tz. 54 mit Beispiel). Dagegen kann uE von einer längerfristigen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte nur ausgegangen werden, wenn der ArbN ausschließlich dort tätig ist (s. Anm. 547). Deshalb beginnt auch für einen ArbN, der wöchentlich an drei Tagen an einer Tätigkeitsstätte arbeitet und an zwei Tagen an einer anderen, keine Dreimonatsfrist.

### VIII. Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit (Satz 7)

570

Entgegen der früheren Rechtslage (s. § 4 Anm. 1387) wird in Satz 7 die Rechtslage bei Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte ausdrücklich normiert. Dies soll ein Beitrag zur Vereinfachung der Berechnung der Dreimonatsfrist sein (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1297 – Tz. 52).

Die Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt nur dann zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn sie mindestens vier Wochen andauert. Der Grund der Unterbrechung ist unerheblich; es zählt nur die Unterbrechungsdauer (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1297 – Tz. 52 und 54: ex post-Betrachtung bzw. tatsächliche Verhältnisse). Geht beispielsweise der ArbN seiner beruflichen Tätigkeit an einer Tätigkeitsstätte nur zwei Wochen nicht nach – aus welchen Gründen auch immer (Krankheit, Urlaub, andere Tätigkeit) – und kehrt er anschließend zurück, läuft die ursprüngliche Dreimonatsfrist weiter.

Nach Auffassung der FinVerw. kommt Satz 7 auch zur Anwendung, wenn die Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit schon vor dem 1.1.2014 begonnen hat (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1297 – Tz. 53; uE mangels gesetzlicher Grundlage zweifelhaft).

Einstweilen frei.

571–580

### IX. Kürzung der Verpflegungspauschale bei Mahlzeitengestellung (Satz 8)

#### 1. Vorbemerkung

581

Die Regelung der Sätze 8 ff. steht im Zusammenhang mit der durch das UntSt-ReiseKG v. 20.12.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) umfassend vorgenommenen stl. Erfassung der vom ArbG zur Verfügung gestellten Mahlzeiten während einer auswärtigen Tätigkeit (s. auch § 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9; § 40 Abs. 2 Nr. 1a; BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 60 ff.; WIRFLER, DSStR 2013, 2660).

## § 9 Anm. 581–583 F. Abs. 4a: Mehraufwendungen für Verpflegung

Gemäß § 8 Abs. 2 Satz 8 sind übliche Mahlzeiten, dh. Mahlzeiten mit einem Preis von bis zu 60 €, die der ArbG oder auf seine Veranlassung ein Dritter dem ArbN anlässlich einer Auswärtstätigkeit zur Verfügung stellt, mit dem Sachbezugswert anzusetzen (gegen BFH v. 19.1.2008 – VI R 80/06, BStBl. II 2009, 547). Kommt allerdings für den ArbN für die Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale gem. Abs. 4a Sätze 2–7 in Betracht, unterbleibt die Besteuerung der Mahlzeit (§ 8 Abs. 2 Satz 9). Im Gegenzug ist allerdings die maßgebliche Verpflegungspauschale gem. den Sätzen 8 ff. zu kürzen, wenn der ArbN diese in Anspruch nehmen will.

### 582 2. Mahlzeitengestellung

Eine Kürzung der Verpflegungspauschale kommt in Betracht, wenn dem ArbN anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte vom ArbG oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt wird.

**Außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte:** Der ArbN muss außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte (und außerhalb seiner Wohnung; so korrekter § 8 Abs. 2 Satz 8) tätig sein. Das ist der Fall, wenn er einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit iSd. Satzes 2 bzw. 4 Halbs. 1 nachgeht, also auswärts tätig ist.

**Anlässlich oder während einer solchen Tätigkeit** wird eine Mahlzeit gestellt, wenn dies im zeitlichen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit erfolgt („anlässlich“: zB vor Beginn der Tätigkeit oder nach Feierabend) oder unmittelbar „während“ der Arbeit (zB Mittagessen).

**Vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung:** Die Kürzung ist immer dann vorzunehmen, wenn dem ArbN eine Mahlzeit von seinem ArbG oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt wird. Die Gestellung einer Mahlzeit durch einen Dritten ist ua. dann vom ArbG veranlasst, wenn die Rechnung auf ihn ausgestellt ist oder wenn er Tag und Ort der Mahlzeitengestellung bestimmt (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1297 – Tz. 63). An einer durch den ArbG zur Verfügung gestellten Mahlzeit fehlt es dagegen beispielsweise, wenn der ArbN an der geschäftlich veranlassten Bewirtung durch einen Dritten oder an einem Arbeitsessen eines Dritten teilnimmt (BFH v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1297 – Tz. 78).

**Mahlzeit zur Verfügung stellen:** Mahlzeiten sind jeweils Frühstück, Mittag- und Abendessen, wie die Kürzungsregelung verdeutlicht. Eine Mahlzeit wird zur Verfügung gestellt (s. auch § 8 Abs. 2 Satz 8), wenn und soweit sie für den ArbN kostenlos ist. Eine zur Verfügung gestellte Mahlzeit ist zB das Frühstück im Rahmen einer Hotelübernachtung, während einer Dienstreise, wenn der ArbG in einem Hotel für den ArbN Übernachtung nebst Frühstück bucht. Soweit der ArbN für eine Mahlzeit ein (Teil-)Entgelt zahlt, ist keine Kürzung vorzunehmen (s. Satz 10).

### 583 3. Höhe der Kürzung

Wird dem ArbN eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, wird der WKAbzug tagesweise („für einen vollen Kalendertag“) pauschal gekürzt. Dabei wird der Kürzungsbetrag einheitlich von dem in Satz 3 Nr. 1 genannten Pauschbetrag bei 24-stündiger Abwesenheit (= 24 €) vorgenommen. Der Kürzungsbetrag beträgt

für ein Frühstück 20 % und je 40 % für ein Mittag- und Abendessen der Pauschale iHv. 24 € bei einer auswärtigen Tätigkeit im Inland. Dies entspricht einer Kürzung der Verpflegungspauschale um 4,80 € für ein Frühstück und jeweils 9,60 € für ein Mittag- und Abendessen (s. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 71 mit Beispiel). Bei einer auswärtigen Tätigkeit im Ausland beträgt die Kürzung für ein Frühstück 20 % und für Mittag- und Abendessen jeweils 40 % des in Satz 5 erwähnten länderabhängigen Pauschbetrags für eine 24-stündige Abwesenheit.

Die Kürzung gilt auch für die Teilnahme des ArbN an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 oder an einem außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte gewährten Arbeitsessen, wenn der ArbG oder auf dessen Veranlassung ein Dritter die Mahlzeit zur Verfügung stellt. Es kommt nicht darauf an, ob Vorteile aus der Gestellung derartiger Mahlzeiten zum Arbeitslohn gehören (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 77). Zur Kürzung der Pauschalen bei Betriebsveranstaltungen und gemischt veranlassten Veranstaltungen mit Mahlzeitengestellung s. BMF v. 30.9.2013 (BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 79 und 82).

**Übersteigen des Kürzungsbetrags (Halbs. 2):** Die Kürzung darf die nach den Sätzen 3 und 5 maßgeblichen Pauschalen nicht übersteigen. Ist der Kürzungsbetrag höher als die Pauschale, entfällt diese. Eine Verrechnung des „überzahlten“ Kürzungsbetrags mit anderen Verpflegungspauschalen ist nicht zulässig.

## X. Kürzung der Verpflegungspauschale bei Einbehaltung von Reisekostenvergütungen und pauschaler Besteuerung (Satz 9)

584

Die Kürzungsregelung gem. Satz 8 kommt auch zur Anwendung, wenn Reisekostenvergütungen wegen der zur Verfügung gestellten Mahlzeiten vom ArbG einbehalten oder gekürzt oder Mahlzeiten pauschal besteuert werden. Werden Reisekostenvergütungen tatsächlich gewährt, dh. ausbezahlt, steht dem WKAbzug bereits § 3c entgegen (s. auch Satz 11). § 3c kommt jedoch nicht zur Anwendung, wenn Reisekostenvergütungen lediglich einbehalten werden (BFH v. 24.3.2011 – VI R 11/10, BStBl. II 2011, 829). Dieser Umstand veranlasste vermutlich den Gesetzgeber, in diesen Fällen zumindest eine Kürzung der Verpflegungspauschale anzuordnen.

**Reisekostenvergütungen** sind Vergütungen zur Erstattung von Reisekosten (s. auch § 3 Nr. 13 und 16). Zu den Reisekostenvergütungen gehören auch Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen (zum Tagegeld gem. § 6 BRKG s. § 3 Nr. 13 Anm. 14).

**Pauschal besteuert:** Unter den Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a können Mahlzeiten pauschal besteuert werden (s. § 40 JK 12–5). Macht der ArbG davon Gebrauch, soll ebenfalls entsprechend Satz 8 die Verpflegungspauschale gekürzt werden. Dies erklärt sich wie folgt: Auf die Lohnversteuerung der vom ArbG zur Verfügung gestellten Verpflegung kann gem. § 8 Abs. 2 Satz 9 verzichtet werden. Im Gegenzug muss allerdings der ArbN eine Kürzung der Verpflegungspauschale nach Satz 8 in Kauf nehmen (s. Anm. 583). Da der ArbN bei der vom ArbG zu tragenden pauschalen Versteuerung gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a ebenfalls nicht belastet ist, rechtfertigt dies nach Auffassung des Gesetzgebers ebenfalls eine Kürzung der Verpflegungspauschale.

585 **XI. Minderung des Kürzungsbetrags bei Entgeltzahlung (Satz 10)**

Zahlt der ArbN ein Entgelt für die Mahlzeit, führt dies zu einer Minderung bzw. einem Wegfall der Kürzung (s. BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 72 mit Beispiel). Zuzahlungen des ArbN sind dabei jeweils vom Kürzungsbetrag derjenigen Mahlzeit abzuziehen, für die der ArbN das Entgelt zahlt. Übersteigt das vom ArbN für die Mahlzeit gezahlte Entgelt den Kürzungsbetrag, entfällt für diese Mahlzeit die Kürzung des WKAbzugs (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 73). Zu beachten ist, dass nur ein tatsächlich gezahltes Entgelt den Kürzungsbetrag mindern kann. Die FinVerw. beanstandet dabei nicht, wenn der ArbG das für die Mahlzeit vereinbarte Entgelt im Rahmen eines gekürzten Zahlungswegs unmittelbar aus dem Nettolohn des ArbN entnimmt bzw. im Wege der Verrechnung aus der dem ArbN zustehenden Reisekosten-erstattung entnimmt (BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 72).

586 **XII. Steuerfreie Erstattungen schließen Werbungskostenabzug aus (Satz 11)**

Erhält der ArbN stfreie Erstattungen für die Verpflegung vom ArbG, ist ein WKAbzug insgesamt ausgeschlossen. Der Sinn dieser Regelung erschließt sich nicht. Denn Entsprechendes folgt bereits aus § 3c (s. § 3 Nr. 13 Anm. 4; § 3 Nr. 16 Anm. 1; BFH v. 24.3.2011 – VI R 11/10, BStBl. II 2011, 829; s. auch Anm. 584). Die StFreiheit der Erstattungen folgt aus § 3 Nr. 13 und 16.

587 **XIII. Verpflegungspauschalen bei doppelter Haushaltsführung (Satz 12)**

Die Regelungen über den Abzug von Verpflegungspauschalen sind auch bei einer dHf. anwendbar (Sätze 12, 13; BTDrucks. 17/11217, 9; BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1279 – Tz. 83). Diese entspricht der bis VZ 2013 geltenden Rechtslage (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 6; s. § 4 Anm. 1391 ff.).

**Beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung:** Gemäß Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 sind WK auch notwendige Mehraufwendungen, die einem ArbN wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten dHf. entstehen (s. zu den Voraussetzungen im Einzelnen Anm. 491 ff.). Zu den einzelnen abziehbaren Mehraufwendungen zählen auch solche für die Verpflegung (Anm. 493). Der Umfang der stl. zu berücksichtigenden Mehraufwendungen für die Verpflegung bestimmt sich nicht nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, sondern richtet sich nach den für Reisekosten geltenden Bestimmungen des Abs. 4a.

**Verpflegungspauschalen, Dreimonatsfrist und Kürzungsregelungen gelten:**

► *Verpflegungspauschalen:* Auch im Rahmen einer dHf. gelten die Verpflegungspauschalen nach den Sätzen 3 und 5. Das bedeutet im Einzelnen, dass auch bei einer dHf. Mehraufwendungen für die Verpflegung nur pauschal (Verpflegungspauschale; s. Satz 2) in Abzug gebracht werden dürfen. Ein Einzelnachweis tatsächlicher Aufwendungen ist nicht möglich. Die Höhe der Verpflegungspauschalen bestimmt sich grds. nach der Abwesenheit des ArbN von der „Wohnung“ (s. Satz 3 Nr. 1–3). Bei einer dHf. ist insoweit der eigene Hausstand iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 (= Familienwohnung) und nicht die Zweitwohnung am Beschäftigungsort maßgeblich, auch wenn gem. Satz 4 Halbs. 2 die Zweitwohnung im Rahmen einer dHf. ausdrücklich als maßgebliche Wohnung benannt ist (s. da-

zu WIRFLER, DStR 2013, 2660). Für die Abwesenheitszeiten kommt es somit auf die Abwesenheit von dem Familienwohnsitz an. Die Regelung des Satzes 4 Halbs. 2 bezieht sich uE (nur) auf den Fall, dass der ArbN, der eine dHf. betreibt, einer Auswärtstätigkeit nachgeht. Für die Höhe der Verpflegungspauschale kommt es in diesem Fall auf die Abwesenheit von der Zweitwohnung an.

► *Dreimonatsfrist:* Auch die die Dreimonatsfrist regelnden Bestimmungen in den Sätzen 6 und 7 (s. Anm. 569, 570) gelten für den Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung im Rahmen einer dHf. (zur Verfassungsmäßigkeit s. BFH v. 8.7.2010 – VI R 10/08, BStBl. II 2011, 32).

Der Abzug der Verpflegungspauschalen ist auf die ersten drei Monate an derselben (ersten) Tätigkeitsstätte beschränkt, hängt also vom Verbleib an der ersten Tätigkeitsstätte ab. Gibt der ArbN diese erste Tätigkeitsstätte auf, ist die dHf. beendet. Der ArbN kann jedoch später unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 erneut eine doppelten Haushalt aus beruflichem Anlass gründen und führen, ggf. auch am Ort der früheren ersten Tätigkeitsstätte mit der Folge, dass die Dreimonatsfrist erneut zu laufen beginnt (BFH v. 8.7.2010 – VI R 15/09, BStBl. II 2011, 47). Von der Aufgabe einer dHf. bzw. der Tätigkeit an der ersten Tätigkeitsstätte ist die Unterbrechung zu unterscheiden (s. dazu Satz 7).

► *Gestellung von Mahlzeiten:* Auch die Sätze 8 bis 10, die die Kürzung von Verpflegungspauschalen bei Gestellung von Mahlzeiten durch den ArbG oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten betreffen (s. Anm. 581 ff.), gelten für die dHf. Dies folgte zwar nicht aus Satz 12 idF des UntStReiseHf v. 20.2.2013, ist jedoch durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; Anm. 4) richtig- bzw. klargestellt worden.

**Rechtsfolge:** Im Regelfall stehen dem ArbN für die ersten drei Monate der dHf. für jeden vollen Tag der Abwesenheit von seiner Familienwohnung (Hauptausstand) 24 € und an den An- und Abreisetagen jeweils 12 € an Verpflegungspauschale zu. Nach Ablauf der drei Monate können Verpflegungspauschalen nur anlässlich einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit gewährt werden, wenn die Abwesenheit von der Zweitwohnung mehr als acht Stunden beträgt.

**Doppelte Haushaltsführung und Auswärtstätigkeit (Halbs. 2):** Die Vorschrift trifft eine Regelung für den Fall der Überschneidung von dHf. und Auswärtstätigkeit. Ist der ArbN während einer dHf. und innerhalb des Dreimonatszeitraums iSd. Sätze 2 und 4 (s. Anm. 565, 567) auswärts tätig, kann er nur die jeweils höhere Verpflegungspauschale in Abzug bringen. Auf diese Weise soll der doppelte Abzug der Verpflegungspauschale vermieden werden.

Der Hinweis auf Satz 4 geht uE fehl. Die Vorschrift regelt den Fall, dass der ArbN keine erste Tätigkeitsstätte hat. In einem solchen Fall liegen aber auch die Voraussetzungen einer dHf. nicht vor (s. Anm. 490).

#### XIV. Anrechnung der Auswärtstätigkeit auf Dreimonatsfrist (Satz 13)

588

Die Dauer einer Auswärtstätigkeit (s. Sätze 2 und 4) am Ort der ersten Tätigkeitsstätte, der zur Begründung der dHf. geführt hat, ist auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist. Hat sich also der ArbN vor Beginn der dHf. bereits am Ort der späteren ersten Tätigkeitsstätte

im Rahmen einer Auswärtstätigkeit aufgehalten und stand ihm deshalb die Verpflegungspauschale zu, ist dieser Zeitraum in die Berechnung der Dreimonatsfrist bei der dHf. einzubeziehen.

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

**I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5**

589 **1. Überblick**

Abs. 5 verweist auf bestimmte Abzugsverbote für BA und stellt damit entsprechende Abzugsverbote für WK sicher.

**Sinngemäß gelten** die Regelungen

- für Geschenke, Bewirtungsaufwendungen, Gasthäuser, Jagd, Fischerei, Jachten und Verpflegungsmehraufwendungen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5),
- für häusliche Arbeitszimmer, unangemessene Aufwendungen, Geldbußen, Ordnungsgelder, Hinterziehungszinsen, Bestechungsgelder und Zuschläge (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b bis 8a und Nr. 10 und 12),
- für Parteispenden (§ 4 Abs. 6),
- für Kinderbetreuungskosten (§ 9c Abs. 1 und 3),
- für anschaffungsnahe Aufwendungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a),
- sowie § 4 Abs. 5 Sätze 2–3 (Ausnahmen von Abzugsverboten).

**Sinngemäß gelten nicht**

- die besonderen Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7
- die Regelungen für Schuldzinsen des § 4 Abs. 4a.

590 **2. Rechtsentwicklung des Abs. 5**

**Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983** (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7): Erstmalige Anfügung eines Abs. 5, der ab VZ 1984 die sinngemäße Geltung des in § 4 Abs. 6 geregelten Abzugsverbots für Parteispenden anordnete.

**Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984** (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401): Ergänzung des Abs. 5; das für BA in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 neu geschaffene Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder ua. gilt sinngemäß auch für WK. Zur rückwirkenden Geltung s. § 4 Anm. 1707.

**WoBauFG v. 22.12.1989** (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Weitere Ergänzung des Abs. 5; das Abzugsverbot für Hinterziehungszinsen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a) gilt ab VZ 1990 sinngemäß.

**StÄndG 1992 v. 25.2.1992** (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Ab VZ 1992 erfolgt bei den Abzugsverboten eine weitgehende Gleichbehandlung von BA und WK durch sinngemäße Anwendung auch der Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4 (Geschenke; Bewirtungsaufwendungen; Gasthäuser; Jagd ua.),

der Nr. 5 (Verpflegungsmehraufwendungen; gleichzeitig Streichung des bisherigen Abs. 4) und der Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen).

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die Abzugsverbote für häusliche Arbeitszimmer und für Schmiergelder des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und Nr. 10 gelten ab VZ 1996 auch für WK.

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die neuen Regelungen des betrieblichen Schuldzinsenabzugs in § 4 Abs. 4a sollen ab VZ 1999 auch für WK gelten.

**StBereinG 1999 v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Rückwirkende Aufhebung der Verweisung auf § 4 Abs. 4a (vgl. § 52 Abs. 23a), so dass die Regelungen zum Abzug von Schuldzinsen im WK-Bereich weder im VZ 1999 noch später gelten.

**StÄndG 2003 v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Abs. 5 wurde um Satz 2 erweitert und die „entsprechende“ Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a bestimmt.

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

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Satz 1 wurde ein Rechtsverweis auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 aufgenommen.

**FamLeistG v. 22.12.2008** (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 133): In Satz 1 wurde die Angabe „§ 4 f“ durch die Angabe „§ 9c Abs. 1 und 3“ ersetzt.

**StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986). Der Hinweis auf § 9c ist nach Wegfall des § 9c entfallen. Der Abzug von Kinderbetreuungskosten ist ab 2011 in § 10 Abs. 1 Nr. 5 geregelt. Zur Rechtsentwicklung des Abzugs der Kinderbetreuungskosten s. § 10 Anm. 210.

**UntStReiseKG v. 20.2.2013** (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung als WK ist ab 2014 eigens in Abs. 4a geregelt. Deshalb entfiel der Hinweis auf Nr. 5 des § 4 Abs. 5.

### 3. Bedeutung des Abs. 5

591

**Korrektur zum Werbungskostenbegriff:** Der WK-Begriff des Abs. 1 Satz 1 erfährt keine Einschränkungen. WK liegen dann vor, wenn zwischen Aufwendungen und den stpfl. Einnahmen ein Veranlassungszusammenhang besteht. Zusätzliche private Erwägungen sind mitunter nur ein Reflex der beruflich veranlassten Tätigkeit, schränken aber den beruflichen Veranlassungszusammenhang nicht ein. Ebenso wie beim deckungsgleichen BABegriff (vgl. Anm. 135 und § 4 Anm. 721) hat deshalb der Gesetzgeber eine Begrenzung durch eine spezielle gesetzliche Regelung für nötig gehalten. Vor allem geht es dabei um Aufwendungen, die die private Lebensführung der Stpfl. berühren. Mit der Verweisung auf die Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 und 6 werden besonders bedeutende oder missbrauchsanfällige Lebensbereiche typisierend geregelt und der Abzug von WK – über die allgemeine Regelung des § 12 hinaus – ausgeschlossen.

Eine andere Qualität haben die Verweise auf § 9c Abs. 1 und 3 und § 6 Abs. 1 Nr. 1a. Hier geht es nicht um die Korrektur des Veranlassungsbegriffs, sondern um die Anwendung dieser Vorschriften im Bereich der Überschusseinkünfte aus sonstigen Erwägungen.

**Sinngemäße Geltung:** Gesetzestechisch bedient sich Abs. 5 der Rechtsverweisung und bezweckt die Gleichbehandlung von Aufwendungen unabhängig von der jeweiligen Einkunftsart und der technischen Methode zur Ermittlung der Einkünfte. Diesem Gesetzeszweck entsprechend sind die Abzugsverbote für BA bei den Überschusseinkünften so auszulegen, dass bei gleichartigen Sachverhalten der Abzug von Aufwendungen unabhängig von der Einkunftsart zulässig oder ausgeschlossen ist (zur sinngemäßen Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 s. BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11). Damit die Gleichbehandlung lückenlos gewahrt wird, kommen auch die in § 4 Abs. 5 Satz 2 geregelten Ausnahmen von Abzugsverboten zur Anwendung, obwohl es an einer ausdrücklichen Verweisung fehlt.

§ 6 Abs. 1 Nr. 1a gilt „entsprechend“ (Satz 2). Es soll die gesetzliche Normierung des anschaffungsnahen Aufwands auch für die Überschusseinkünfte gelten (BTDrucks. 15/1562, 33).

## II. Sinngemäße Geltung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 5, 6b bis 8a, 10, 12 und Abs. 6 sowie § 9c Abs. 1 und 3 (Satz 1)

### 592 1. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Aufwendungen für Geschenke)

**Geschenke als Werbungskosten:** § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 bestimmt ein Abzugsverbot für Geschenkaufwendungen. Das Abzugsverbot gilt aber nach Satz 2 der Vorschrift nicht, wenn die AHK einschl. USt 35 € nicht übersteigen. Geschenke des ArbN an seine Mitarbeiter/Kollegen werden vom Abzugsverbot nicht erfasst (LOSCHELDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 21; zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 s. BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11). Ein WKAbzug setzt jedoch eine zumindest teilweise berufliche Veranlassung voraus (vgl. BFH v. 8.11.1984 – IV R 186/82, BStBl. II 1985, 286; Weihnachtsgeschenke eines Chefarztes; v. 1.7.1994 – VI R 67/93, BStBl. II 1995, 273; Geschenke bei Feiern von Behördenleitern; uE fraglich).

**Sinngemäße Geltung:** Die Auslegung der Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 führt bei WK zu keinen Besonderheiten; s. daher § 4 Anm. 1150 ff.

### 593 2. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (Bewirtungsaufwendungen)

**Bewirtungsaufwendungen als Werbungskosten:** § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 beschränkt den Abzug von Bewirtungsaufwendungen. Die Abzugsbeschränkung greift im Rahmen des § 9 aber nicht, wenn der ArbN aus beruflichem Anlass Kosten für die Bewirtung von Arbeitskollegen trägt (BFH v. 19.6.2008 – VI R 12/07, BFH/NV 2008, 1997; v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11; v. 10.7.2008 – VI R 26707, BFH/NV 2008, 1831; BERGKEMPER, FR 2009, 237). Im Übrigen ist der Anwendungsbereich von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 nur bei dem ArbN eröffnet, der selbst als bewirtende Person auftritt (BFH v. 19.6.2008 – VI R 48/07, BStBl. II 2008, 870; zur beruflichen Veranlassung und zur tatrichterlichen Würdigung s. BFH v. 12.4.2007 – VI R 77/04, BFH/NV 2007, 1643; v. 15.11.2007 – VI R 91/04, BFH/NV 2008, 767).

Das Abzugsverbot greift nicht ein, wenn die Bewirtung Gegenstand einer mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Betätigung ist (§ 4 Abs. 5 Satz 2).

## II. Sinngemäße Geltung § 9c Abs. 1 und 3 (Satz 1) Anm. 593–596 § 9

**Beispiel:** Eine Ferienwohnung wird mit Frühstück vermietet, ohne dass deswegen gewerbliche Einkünfte erzielt werden (vgl. BFH v. 28.6.1984 – IV R 150/82, BStBl. II 1985, 211).

Die besonderen Nachweiserfordernisse des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 müssen aufgrund der Verweisung – anders als die Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7, auf die Abs. 5 nicht verweist – beachtet werden. Im Übrigen s. zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 § 4 Anm. 1201 ff.

### 3. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (Gästehäuser)

594

Ab VZ 1992 gilt das Abzugsverbot für außerhalb des Betriebsorts (sinngemäß: Arbeitsstätte) befindliche Gästehäuser des Stpfl., soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Nicht-ArbN dienen, auch bei den Einkunftsarten mit Einnahme-Überschussrechnung. Dieser Regelung kommt für den WKBereich keine nennenswerte Bedeutung zu. Zu den Einzelheiten s. § 4 Anm. 1250 ff.

### 4. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 (Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Jachten und ähnliche Zwecke)

595

Das Abzugsverbot betrifft Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten und ähnliche Zwecke. Der Anwendungsbereich dieses Abzugsverbots im Bereich der Überschusseinkünfte ist gering. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 findet keine Anwendung bei fehlendem Repräsentations- oder Unterhaltungszweck (BFH v. 10.5.2001 – IV R 6/00, BStBl. II 2001, 575, zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte).

Zu den Einzelheiten s. § 4 Anm. 1300 ff.

### 5. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Mehraufwendungen für die Verpflegung; bis Veranlagungszeitraum 2013)

596

Mehraufwendungen für die Verpflegung des Stpfl. sind gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 nicht abziehbare BA. Wird der Stpfl. jedoch vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig, so ist nach Satz 2 der Vorschrift für jeden Kalendertag, an dem der Stpfl. wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt über eine bestimmte Dauer abwesend ist, ein nach dieser Dauer gestaffelter Pauschbetrag anzusetzen. Nach Satz 5 der Vorschrift beschränkt sich bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte der pauschale Abzug nach Satz 2 auf die ersten drei Monate (sog. Dreimonatsfrist). Gemäß Satz 6 der Vorschrift gelten die Abzugsbeschränkungen nach Satz 1, die (gestaffelten) Pauschbeträge nach Satz 2 sowie die Dreimonatsfrist nach Satz 5 auch für den Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung bei einer aus betrieblichem Anlass begründeten dHf. Nach Abs. 5 sind die genannten Regelungen auch im Bereich der Überschusseinkünfte sinngemäß anzuwenden (BFH v. 8.7.2010 – VI R 10/08, DB 2010, 2422, auch zur Verfassungsmäßigkeit der Dreimonatsfrist).

Die Einordnung des Abzugsverbots für beruflich veranlasste Verpflegungsmehraufwendungen in § 4 Abs. 5 Satz 1 ist wenig systematisch, denn vom Anwendungsbereich (Auswärtstätigkeit und dHf.) sind vorrangig ArbN betroffen.

Aus der sinngemäßen Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ergibt sich damit, in welchem Umfang Mehraufwendungen für die Verpflegung aus Anlass einer Auswärtstätigkeit und einer dHf. als WK berücksichtigt werden können. Darüber hinaus scheidet ein Abzug von Verpflegungskosten als WK wegen des Bezugs zur Privatsphäre grds. aus. Zu den Einzelheiten s. Anm. 298 und 491.

597 **6. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Häusliches Arbeitszimmer)**

Mit dem JStG 1996 wurde in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b erstmals eine sachliche und betragsmäßige Einschränkung des BA-Abzugs für anzuerkennende, ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzte häusliche Arbeitszimmer gesetzlich geregelt. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 dürften Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern. Eine Ausnahme vom Abzugsverbot dem Grunde nach galt nach Satz 2 der Vorschrift, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit betrug oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. In diesem Fall wurde die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1250 € begrenzt und eine unbeschränkte Abzugsmöglichkeit nur noch zugelassen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildete (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 aF). Durch das StÄndG 2007 wurde die Abzugsmöglichkeit weiter eingeschränkt. Dies war verfassungswidrig (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, FR 2010, 804).

Durch das JStG 2010 wurde § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 entsprechend den Vorgaben des BVerfG rückwirkend ab VZ 2007 geändert. Nunmehr werden nach den Sätzen 2 und 3 der Vorschrift Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bis zu 1250 €/Jahr zum Abzug zugelassen, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ein unbeschränkter Abzug ist dagegen zulässig, wenn das häusliche Arbeitszimmer der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung ist. Die Regelung ist im Bereich der Überschusseinkünfte sinngemäß anzuwenden (Abs. 5).

Wegen der Tatbestandsmerkmale s. § 4 Anm. 1490 ff. (zum häuslichen Arbeitszimmer bei den Einkünften aus Kapitalvermögen s. BFH v. 27.3.2009 – VIII B 184/08, BStBl. II 2009, 850).

598 **7. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen)**

**Unangemessene Werbungskosten:** Die ältere BFH-Rspr. hat das gesetzliche Abzugsverbot für unangemessene BA zunächst als Regelung eines allgemeinen Rechtsgedankens angesehen, der auch für WK gelten sollte (BFH v. 10.3.1978 – VI R 111/76, BStBl. II 1978, 459). Die Kritik an dieser Ansicht führte zur Änderung der Rspr. Nach BFH v. 12.1.1990 (VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423: Charterkosten für Privatflugzeug) war § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 beim WK-Abzug nicht entsprechend anzuwenden. Mit der ausdrücklichen Verweisung ab VZ 1992 hat der Gesetzgeber diese Rspr. korrigiert.

**Sinngemäße Geltung:** Zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale der Nr. 7 im Einzelnen s. § 4 Anm. 1600 ff. Zu beachten ist insbes., dass sich im Laufe der Zeit das Verständnis des Begriffs „unangemessen“ geändert hat. Beurteilte BFH

## II. Sinngemäße Geltung § 9c Abs. 1 und 3 (Satz 1) Anm. 598–602 § 9

v. 10.3.1978 (VI R 111/76, BStBl. II 1978, 459) noch 17 200 DM für den Flügel einer Gymnasiallehrerin als unangemessen, so hatte BFH v. 26.1.2001 (VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194) bei Aufwendungen einer angestellten Konzertmeisterin von 247 280 DM für eine Geige keine Bedenken mehr (s. auch Anm. 518f.). Zur Angemessenheit von Aufwendungen für ein Kfz. eines angestellten Außendienstmitarbeiters s. FG Ba.-Württ. v. 9.11.2011 (2 K 1253/11, EFG 2012, 1134, rkr.).

### 8. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 (Geldbußen)

599

Die Verweisung auf das BA-Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder u.Ä. führt bei WK zu keinen Besonderheiten; s. daher § 4 Anm. 1700 ff. und BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151 (zu Geldstrafen iSv. § 12 Nr. 4 s. BFH v. 15.1.2009 – VI R 37/06, BStBl. II 2010, 111).

### 9. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a (Hinterziehungszinsen)

600

Hinterziehungszinsen wären nach allgemeinen Grundsätzen als WK zu berücksichtigen, wenn auch die verkürzten Steuern als WK abgezogen werden könnten (vgl. BFH v. 9.2.1993 – VIII R 83/91, BFH/NV 1993, 644). Das absolute Abzugsverbot verhindert dies. Es ergänzt damit das Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 bei vollendeten Steuerhinterziehungen, die durch Tätigkeiten im Rahmen einer Einkunftsart mit Einnahme-Überschussrechnung veranlasst sind (Einzelheiten s. § 4 Anm. 1750 ff.).

### 10. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 (Bestechungs- und Schmiergelder)

601

**Schmiergelder als Werbungskosten:** Nach der allgemeinen Systematik dürfen Schmiergelder grds. als WK abgezogen werden, wenn sie mit konkreten Geschäftsvorfällen in Zusammenhang stehen und die allgemeinen Abzugsverbote des § 160 AO (Empfängerbenennung) und für Geschenke (= Zahlungen lediglich zur allgemeinen Verbesserung von Geschäftsbeziehungen; s. Anm. 592 und § 4 Anm. 1158) nicht greifen (vgl. BFH v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575; v. 22.10.1991 – VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449). Diese Konsequenz des Nettoprinzips wurde in der politischen Diskussion als nicht akzeptable stl. Begünstigung von Straftaten angesehen. Mit der Verweisung schränkt der Gesetzgeber deshalb den WK-Abzug unter den einzelnen Voraussetzungen der Nr. 10 ein. Die praktische Bedeutung dürfte im WK-Bereich auch nach der Neufassung der Nr. 10 ab VZ 1999 gering sein, da ArbN regelmäßig für ihre ArbG und mit deren Mitteln tätig werden. Zu den Einzelheiten s. § 4 Anm. 1845 ff.

### 11. Geltung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 (Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO)

602

Nach § 162 Abs. 4 AO ist ein Zuschlag festzusetzen, wenn ein Stpfl. Aufzeichnungen iSd. § 90 Abs. 3 AO nicht vorlegt. Die Zuschlagsregelung regelt in Form

## § 9 Anm. 602–604 H. Abs. 6: Kosten erstmalige Berufsausbildung

stl. Nebenleistungen Sanktionen für die Verletzung des § 90 Abs. 3 AO. Es handelt sich dabei zwar um abziehbare BA, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 enthält jedoch ein entsprechendes Abzugsverbot. Abs. 5 sieht eine sinngemäße Anwendung dieses Abzugsverbots auch bei den Überschusseinkünften vor, weil Zuschläge auch dort festgesetzt werden können.

Zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 s. § 4 Anm. 1887 ff.

### 603 12. Geltung des § 4 Abs. 6 (Parteispenden)

Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien iSd. § 2 PartG sind kraft gesetzlicher Definition weder BA noch WK. Die stl. Berücksichtigung erfolgt bei den SA (§ 10b Abs. 2) oder durch die StErmäßigung des § 34g. Zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale des Abzugsverbots des § 4 Abs. 6, insbes. zur Abgrenzung von Spenden und Zahlungen gegen konkrete Gegenleistung, s. § 4 Anm. 2000 ff.; s. auch § 10b Anm. 10.

### 604 III. Entsprechende Geltung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a (Satz 2)

Abs. 5 Satz 2 ordnet die „entsprechende“ Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a an mit der Folge, dass die gesetzliche Normierung der anschaffungsnahen Aufwendungen auch für Überschusseinkünfte gilt.

Mit StÄndG 2003 reagierte der Gesetzgeber auf die damals aktuelle Rspr. des BFH (s. BFH v. 12.9.2001 – IX R 39797, BStBl. II 2003, 569; v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574) mit einem sog. Nichtanwendungsgesetz und schuf die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a. Danach gehören zu den HK eines Gebäudes auch solche Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die USt 15 % der AK des Gebäudes übersteigen (sog. anschaffungsnahen Aufwendungen; s. BFH v. 25.8.2009 – IX R 20/08, BStBl. II 2010, 125).

Zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a s. § 6 Anm. 730 ff.

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

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

**Schrifttum:** DRENSECK, Aufwendungen für berufliche Bildungsmaßnahmen, DStR 2004, 1766; LANG, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzip im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3; BERGKEMPER, Kosten für berufliche Erstausbildung und Erststudium unmittelbar nach Schulabschluss können in voller Höhe abziehbar sein, DB 2011, 1947; BERGKEMPER, Anm. zum BFH-Urteil VI R 51/10, DB 2011, 2893; FÖRSTER, Lohnt sich Belohnung für den Steuerpflichtigen?, DStR 2012, 486; TROSSEN, Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Behandlung der Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium, FR 2012, 501.

**1. Rechtsentwicklung des Abs. 6**

605

**BeitrRLUMsG v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. II 2011, 1171): § 9 wurde – mit Wirkung ab VZ 2004 – ein neuer Abs. 6 angefügt.

**2. Bedeutung und Geltungsbereich des Abs. 6****a) Bedeutung des Abs. 6**

606

Während Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ff. bestimmt, dass bestimmte Aufwendungen, die die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllen, dennoch nicht als WK abziehbar sind (s. Anm. 591; § 4 Anm. 1102), regelt Abs. 6 ausdrücklich, dass Kosten einer Erstausbildung keine WK iSd. Abs. 1 Satz 1 sind. Eine vergleichbare Bestimmung findet sich in § 9 nicht. Die Regelung ist, wörtlich genommen, systemfremd und systemwidrig. Entgegen dem Wortlaut ist daher – wie im Fall des Abs. 5 – von einem Verbot der Abziehbarkeit der Kosten als WK im Rahmen des § 2 Satz 1 Nr. 2 auszugehen (s. Anm. 591), denn Kosten der Erstausbildung sind bei entsprechender beruflicher Veranlassung WK iSd. Abs. 1 Satz 1. Den Gesetzesmaterialien lässt sich nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber sich entschieden hatte, die Kosten einer Erstausbildung mit allen Konsequenzen aus dem beruflichen in den privaten Bereich zu überführen. Ein solches Ansinnen wäre auch mit der Grundaussage des Abs. 1 Satz 1 nicht vereinbar und stellte deshalb nur eine Fiktion dar. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Kosten weiterhin WK sind, ihre stl. Abziehbarkeit aber ausgeschlossen ist (s. vergleichbar § 4 Anm. 1966; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 286; NACKE in LBP, § 4 Rn. 2076 [6/2014]).

Die Einfügung des Abs. 6 ist als Reaktion auf BFH v. 27.7.2011 (VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553), v. 27.7.2011 (VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557), BFH v. 27.7.2011 (VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; s. dazu BERGKEMPER, DB 2011, 1947) und v. 27.10.2011 (VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323) und damit als rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung zu verstehen. Nach Auffassung des BFH sind Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung und für ein im Anschluss an das Abitur durchgeführtes Hochschulstudium als vorab entstandene WK anzuerkennen. Aus seiner Sicht folgt aus der seit 2004 geltenden Regelung des § 12 Nr. 5 kein WKAbzugsverbot.

Die Gesetzesmaßnahme soll der Klarstellung, der Wiederherstellung der ursprünglichen Rechtslage und der Vermeidung von Steuerausfällen dienen. In der Begründung des Gesetzentwurfs wird zudem vermerkt, dass die zitierte BFH-Rspr. von den meisten Sachverständigen nicht geteilt werde (BTDrucks. 17/7524, 7 [20]).

Die Neuregelung ist wenig durchdacht und systemwidrig. Dem (Fiskal-)Gesetzgeber ging es offensichtlich ausschließlich darum, die behaupteten, aber nicht verifizierbaren Einnahmeausfälle infolge der BFH-Rspr. zu vermeiden. Die Neuregelung war im Gesetzentwurf der BReg. zum BeitrRLUMsG nicht enthalten. Auch in der regulären Sitzung des FinAussch. des Deutschen BT vom 21.9.2011, in der dieser eine öffentliche Anhörung zum Gesetzentwurf der BReg. durchführte, war sie nicht Gegenstand der Erörterung. Erst im Anschluss an ein sog. nicht öffentliches Fachgespräch am 24.10.2011 legten die Koalitionsfraktionen im FinAussch. einen entsprechenden Änderungsantrag vor, „mit dem die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium in Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung v. 28.7.

2011 (...) an die vom Gesetzgeber gewollte Rechtslage angepasst werden soll“ (BERGKEMPER, DB 2011, 2893).

607 **b) Geltungsbereich des Abs. 6**

**Sachlicher Geltungsbereich:** Abs. 6 kommt ausschließlich im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zur Anwendung (zum sachlichen Geltungsbereich des § 9 s. Anm. 15). Für den Bereich der BA wurde eine vergleichbare Regelung in § 4 Abs. 9 eingefügt.

**Zeitlicher Geltungsbereich:** Die Regelung ist gem. § 52 Abs. 23d Satz 5 rückwirkend ab 2004 anzuwenden. Der Gesetzgeber hält die Rückwirkung für zulässig, da durch die Gesetzesänderung nur die Rechtslage wieder hergestellt werde, die vor den genannten BFH-Entscheidungen bestanden habe (uE falsch, s. Anm. 608). Auch sei der Wille des Gesetzgebers durch Einführung des § 12 Nr. 5 im Jahr 2004 hinreichend klar zum Ausdruck gekommen (BTDrucks. 17/7524, 20).

608 **3. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6**

**Verfassungswidrig:** Die Neuregelung verstößt uE sowohl gegen Art. 3 Abs. 1 GG als auch gegen Art. 2 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG (Anm. 9; aA ua. BFH v. 5.11.2013 – VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165, zu § 4 Abs. 9; FG Münster v. 20.12.2011 – 5 K 3975/09 F, EFG 2012, 612, nrkr., Az. BFH VI R 8/12; FG Düss. v. 14.12.2011 – 14 K 4407/10 F, EFG 2012, 686, nrkr., Az. BFH VI R 2/12; FG Köln v. 17.7.2013 – 14 K 3720/12, nrkr., Az. BFH VI R 52/13; FG Köln v. 17.7.2013 – 14 K 587/13, EFG 2013, 1745, nrkr., Az. BFH VI R 53/13; FG Nds. v. 14.5.2013 – 13 K 89/12, juris, nrkr., Az. BFH VI R 48/13; FG Schl.-Holst. v. 4.9.2013 – 2 K 159/11, EFG 2013, 1995, nrkr., Az. BFH VI R 72/13; TROSSEN, FR 2012, 501; FÖRSTER, DStR 2012, 486).

**Verstoß gegen das Nettoprinzip:** Fiskalismus ist der schlimmste Feind des Nettoprinzips (LANG, StuW 2007, 3). Auch im Fall des Abs. 6 wird aus rein fiskalischen Erwägungen das objektive Nettoprinzip verletzt. Das Prinzip wird immer dann verletzt, wenn der StAbzug bei Aufwendungen versagt wird, die wesentlich durch die Erwerbstätigkeit mitveranlasst wird. Dass Aufwendungen für eine berufliche Erstausbildung regelmäßig beruflich veranlasst sind und damit den WKBegriff erfüllen, kann nicht ernsthaft in Zweifel gezogen werden. Die gegenteilige Auffassung des Gesetzgebers, die Abs. 6 und § 12 Nr. 5 zugrunde liegt, dass nämlich diese Kosten schwerpunktmäßig und untrennbar den Kosten der Lebensführung zuzuordnen seien (BTDrucks. 15/3339, 10; 17/7259, 2), geht an der Realität vorbei und ist eine Fiktion. Mit dieser Fiktion soll das objektive Nettoprinzip außer Kraft gesetzt werden, denn als letztlich dem Konsum dienende Privatkosten würden sie nicht dem objektiven Nettoprinzip unterfallen, so dass der Gesetzgeber sie auch nicht aus Gründen der Folgerichtigkeit zum WKAbzug zulassen müsste. Deshalb stellt die Neuregelung uE einen unerlaubten Eingriff in das objektive Nettoprinzip dar (s. schon DRENSECK, DStR 2004, 1766, mwN). Richtig ist, dass die Neuregelung das objektive Nettoprinzip unmittelbar berührt.

Zwar kann der Gesetzgeber dieses Fundamentalprinzip des EStG beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei ua. typisierender Regelungen bedienen. Der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung, wie hier, ist jedoch kein gewichtiger Grund (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua.,

BVerfGE 122, 210). Der Gesetzgeber darf bzw. muss sich am Regelfall orientieren. Er darf für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen. Diese Vorgaben sind in Bezug auf Abs. 6 nicht beachtet worden. Soweit der Gesetzgeber nämlich davon ausgeht, dass der konkrete Veranlassungszusammenhang zwischen Erstausbildung oder Erststudium und späterer Berufstätigkeit typischerweise nicht hinreichend konkret sei (BTDrucks. 17/524, 13), entspricht dies nicht der Realität. Der Typisierungsmangel wird auch nicht dadurch sozusagen geheilt, dass § 10 Abs. 1 Nr. 7 eine Kompensationsmöglichkeit bieten kann, denn zum einen deckt der Höchstbetrag in vielen Fällen die tatsächlichen Aufwendungen nicht ab (zB Studium an einer privaten Hochschule; „Pilotenfälle“: BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; v. 27.10.2012 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323). Zum anderen wirkt sich der Abzug als SA nur in VZ aus, in denen neben der Ausbildung auch noch hinreichend Einkünfte erzielt werden, um den SA-Abzug auszunutzen. Ist das nicht der Fall, wie regelmäßig, gehen die nicht ausgenutzten SABeträge verloren, da hier ein Verlustabzug entsprechend § 10d nicht vorgesehen ist (DRENSECK, DStR 2004, 1766).

Zu beachten ist ferner, dass der Teil des Bruttoeinkommens, der unvermeidbar für private Zwecke aufgewendet werden muss, nicht disponibel ist, denn auch bei einem auf multikausale und multifinale Wirkungszusammenhänge gestützten weiten Typisierungsspielraum des Gesetzgebers ist zu beachten, dass die est-rechtl. Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands nicht ohne Weiteres zur Disposition des Gesetzgebers steht. Nach der Rspr. des BVerfG kommt es nicht auf die einfachrechtl. Differenzierung zwischen beruflichem und privatem Veranlassungszusammenhang an, sondern auf die Unterscheidung zwischen freier und beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem und pflichtbestimmten Aufwand andererseits (BFH v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561). Daher ist uE auch das damit angesprochene subjektive Nettoprinzip nicht beachtet worden.

**Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot:** Abs. 6 ist – rückwirkend – ab VZ 2004 anzuwenden (§ 52 Abs. 23d Satz 5). Dies stellt einen Verstoß gegen das aus Art. 20 Abs. 3 GG hergeleitete Rückwirkungsverbot dar, denn eine echte Rückwirkung, um die es hier geht, ist nach der Rspr. des BVerfG grds. unzulässig (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., HFR 2010, 1098; v. 7.7.2010 – 2 BvR ua., HFR 2010, 1095; v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03 ua., HFR 2010, 1103; BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BFH/NV 2012, 1373, mwN). Soweit der Gesetzgeber von einer zulässigen Rückwirkung ausgeht, weil lediglich eine Gesetzeslage wiederhergestellt werde, die „vor der Rechtsprechungsänderung durch den BFH einer gefestigten Rechtsprechung und Rechtspraxis“ entsprochen habe (BTDrucks. 17/7524, 20), stimmt dies nicht. Der BFH vertritt seit der Entscheidung v. 4.12.2002 (VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403) in stRspr. die Auffassung, dass auch Kosten der ersten Ausbildung WK iSd. Abs. 1 Satz 1 sein können (BERGKEMPER, DB 2011, 1947; § 9 Anm. 241 ff.). Die Stpfl. konnten seit der zitierten Entscheidung darauf vertrauen, dass Bildungskosten und damit auch Kosten einer Erstausbildung als WK stl. zu berücksichtigen waren, sofern ein ausreichender beruflicher Veranlassungszusammenhang bejaht werden konnte. § 12 Nr. 5 steht dem nicht entgegen (BFH v. 27.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 27.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; v. 27.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323). Die Stpfl. mussten weder vor noch nach den Entscheidungen des BFH v. 28.7.

2011 mit einer derartigen Neuregelung rechnen, weil das geltende Recht weder unklar noch verworren war. Die Rechtslage war seit Dezember 2002 geklärt, wenn auch entgegen der Auffassung des BMF. Auch im Urteil BFH v. 18.6.2009 (VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816) ist der BFH von seiner gefestigten Rspr. und Rechtspraxis nicht abgewichen (so aber BTDrucks. 17/524, 20), denn bei den entsprechenden Ausführungen des BFH zum Anwendungsbereich des § 12 Nr. 5 handelte es sich nicht um entscheidungserhebliche. Der Hinweis in den Gesetzesmaterialien, es handele sich bei Abs. 6 um eine klarstellende Regelung, geht daher fehl.

Zudem widerspricht sich der Gesetzgeber selbst, wenn er einerseits ausführt, es handele sich bei der Neuregelung um eine Klarstellung (BTDrucks. 17/7524, 7 [12]) und er andererseits ausführt, damit werde die ursprüngliche Rechtslage wiederhergestellt (BTDrucks. 17/7524, 7 [20]), denn wiederhergestellt werden kann ein Zustand nur, wenn er zuvor nicht mehr vorhanden war. Dann kann aber von einer Klarstellung nicht mehr die Rede sein.

Zwingende Gründe des gemeinen Wohls rechtfertigen die Rückwirkung nicht, denn die rückwirkende Einführung des Abzugsverbots dient ausschließlich dem Zweck, die fiskalischen Folgen einer unliebsamen BFH-Rspr. rückwirkend zu beseitigen (BERGKEMPER, DB 2011, 2893).

#### 609 4. Verhältnis des Abs. 6 zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 4 Abs. 9:** Die Vorschrift statuiert ein Abs. 6 vergleichbares Abzugsverbot für BA.

**Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Satz 1 Nr. 2:** Abs. 6 verhindert – insoweit Abs. 5 ähnlich – im Einzelnen die Abziehbarkeit der in Rede stehenden Bildungsaufwendungen als WK im Rahmen des § 2 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 606).

**Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 7:** Die Vorschrift ermöglicht – beschränkt auf einen Höchstbetrag – den Abzug von Aufwendungen für die eigen Berufsausbildung. Die Regelung kommt nicht zur Anwendung, wenn es sich bei den Kosten um WK handelt (s. § 10 Abs. 1 Satz 1; BFH v. 27.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 27.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; v. 27.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323; § 10 Anm. 230 f.).

**Verhältnis zu § 12 Nr. 5:** Die Vorschrift erfasst alle Aufwendungen, die der Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium tätigt. Nicht betroffen sind derartige Aufwendungen, wenn die Berufsausbildung oder das Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Nach dem Einleitungssatz zu § 12 greift die Bestimmung auch nicht ein, soweit die Kosten WK sind oder der in § 10 Abs. 1 Nr. 7 vorgesehene beschränkte SA-Abzug zur Anwendung kommt.

Die Vorschrift ist eine gesetzgeberische Fehlleistung (s. zum Anwendungsbereich BFH v. 27.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; v. 27.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; v. 27.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323). Insbesondere die Bedeutung der Regelung ist unklar, weil nach Auffassung des Gesetzgebers § 12 Nr. 5 und Abs. 6 im Einzelnen dasselbe regeln sollen. In dem Bemühen, Einnahmeausfälle zu vermeiden, hat der Gesetzgeber seit 2004 hektisch und systemwidrig reagiert. Die Bestimmungen zum stl. Abzugsverbot von Kosten der beruflichen Erstausbildung haben sich als konzeptionslose Stückwerk-Gesetzgebung erwiesen.

## II. Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium

### 1. Aufwendungen des Steuerpflichtigen

610

**Begriff der Aufwendungen:** Unter Aufwendungen ist der vermögensmindernde Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert zu verstehen (s. im Einzelnen Anm. 65).

**Aufwendungen des Steuerpflichtigen:** Es muss sich um Aufwendungen des auszubildenden bzw. studierenden Stpfl. handeln. Aufwendungen Dritter sind, wie auch sonst im Bereich des § 9, grds. nicht abziehbar. Ein Abzug von Drittaufwendungen als WK ist nämlich mit dem auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip beruhenden Kostenprinzip nicht vereinbar. Allerdings erfährt das Kostenprinzip durch den Zuwendungsgedanken eine erweiternde Auslegung. Aufwendungen eines Dritten (zB Eltern), die zugleich eine Zuwendung an den auszubildenden bzw. studierenden Stpfl. darstellen, sind dessen Aufwendungen und damit WK. Unter diesem Gesichtspunkt kommt eine Zurechnung von Drittaufwendungen beim Stpfl. insbes. in Fällen des abgekürzten Zahlungswegs in Betracht (s. im Einzelnen Anm. 43 mwN). Zwar ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob die Zahlung eines Dritten eine Zuwendung darstellt und deshalb dem Stpfl. zuzurechnen ist. In Fällen der Berufsausbildung jedoch ist uE insbes. im Verhältnis zwischen Eltern und stpfl. Kind regelmäßig davon auszugehen.

**Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium** sind anzunehmen, wenn sie iSd. Abs. 1 Satz 1 durch die Berufsausbildung bzw. das Erststudium veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist anzunehmen, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden. Erzielt der Stpfl. noch keine Einnahmen, wie häufig im Rahmen einer ersten Berufsausbildung, liegen vorab entstandene WK vor, wenn die Kosten in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen stehen (stRspr., s. etwa BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323, mwN; v. 19.9.2012 – VI R 78/10, DStR 2012, 2375; s. auch § 9 Anm. 243 und § 10 Anm. 235).

### 2. Erstmalige Berufsausbildung

611

**Berufsausbildung:** Nicht als WK abziehbar sind Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung. Der strechtl. Begriff der Berufsausbildung wird vom Gesetz nicht näher beschrieben (s. § 10 Abs. 1 Nr. 7, § 12 Nr. 5, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a). Nach stRspr. des BFH ist unter Berufsausbildung die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind. Gegenbegriff zur Berufsausbildung ist die Allgemeinbildung, die keine notwendige Voraussetzung für eine geplante Berufsausübung darstellt.

Nach zutreffender Auffassung des BFH liegt eine Berufsausbildung im Sinne des StRechts nicht nur vor, wenn der Stpfl. im dualen System oder innerbetrieblich Berufsbildungsmaßnahmen durchläuft. Ebenso wenig setzt der strechtl. Be-

griff der Berufsausbildung ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz und eine Ausbildungsdauer von mindestens zwei Jahren voraus. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Ausbildung den Stpfl. befähigt, aus der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen (BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BStBl. II 2012, 825, mwN, zum Rettungssanitäter; v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284; v. 9.12.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236; v. 28.2.2013 – VI R 6/12, BFH/NV 2013, 1166, zur Ausbildung zur Stewardess).

**Erstmalig** ist eine Berufsausbildung, wenn der Stpfl. im Zeitpunkt der zu beurteilenden Bildungsmaßnahme noch keine anderweitige Berufsausbildung im genannten Sinn vorweisen kann (s. § 12 Anm. 171).

### 612 3. Erststudium

Nicht als WK abziehbar sind auch Kosten für ein Erststudium, sofern es zugleich eine Erstausbildung vermittelt.

**Erststudium:** Zum Begriff „Studium“ s. § 12 Anm. 175. Das „Erst“-Studium definiert sich in Anlehnung an die frühere, inzwischen aufgegebene Rspr. des BFH (s. BFH v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407, mwN) aus der Abgrenzung zu einem zweiten Studium (Zweitstudium). Ein solches, nicht von Abs. 6 erfasstes Zweitstudium ist anzunehmen, wenn ein vorangegangener Studiengang erfolgreich abgeschlossen wurde. Hierfür ist entscheidend, ob der Abschluss dem Stpfl. die Möglichkeit verschafft, einen entsprechenden Beruf zu ergreifen (s. auch LOSCHOLDER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 12 Rn. 59). Davon ist etwa beim Erwerb eines Bachelor-Abschlusses oder des 1. juristischen Staatsexamens auszugehen. Aufwendungen für ein nachfolgendes Masterstudium oder den juristischen Vorbereitungsdienst fallen daher nicht unter Abs. 6 (s. im Einzelnen § 12 Anm. 175; BMF v. 22.9.2010, BStBl. I 2010, 721 – Tz. 13, jeweils zu § 12 Nr. 5).

**Erstausbildung:** Ist das Erststudium keine Erstausbildung, sondern ist ihm eine sonstige Berufsausbildung vorangegangen, sind die Studienkosten als WK gem. Abs. 1 Satz 1 zu berücksichtigen. Der Gesetzgeber hat damit die Rspr. des BFH zu § 12 Nr. 5 aF berücksichtigt und zur Grundlage der Neuregelung gemacht. Der BFH v. 18.6.2009 hatte § 12 Nr. 5 aF verfassungskonform dahingehend ausgelegt, dass die Vorschrift einem WKAbzug nicht entgegensteht, wenn es sich bei dem Studium nicht um eine Erstausbildung handelt (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816; v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796; v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799; s. auch BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323; v. 19.9.2012 – VI R 78/10, DStR 2012, 2375; § 12 Anm. 175).

**Im Rahmen eines Dienstverhältnisses:** Das Abzugsverbot für Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums gilt nicht, wenn die (erstmalige) Berufsausbildung bzw. das Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Die Ausnahme beruht auf der Erwägung des Gesetzgebers, dass im Rahmen eines Dienstverhältnisses die Aufwendungen regelmäßig zur Erzielung von Einnahmen dienen. Hintergrund ist die frühere, inzwischen aufgegebene Rspr. des BFH zu Ausbildungsdienstverhältnissen (s. § 12 Anm. 177).

► *Dienstverhältnis:* Eine Definition des Begriffs des Dienstverhältnisses findet sich in § 1 Abs. 2 LStDV. Danach ist Voraussetzung, dass der im öffentlichem oder privaten Dienst angestellte oder beschäftigte Stpfl. einem ArbG seine Arbeitskraft schuldet (s. § 19 Anm. 53 ff. und 71 ff.). Eine Erstausbildung bzw. ein

Erststudium findet dann im „Rahmen“ eines Dienstverhältnisses statt, wenn die Teilnahme an der berufsbezogenen Ausbildung oder am berufsbezogenen Studium Gegenstand des Ausbildungsvertrags ist.

► *Schulungsvertrag*: Es ist uE nicht erforderlich, dass der Stpfl. dabei zur Erbringung von gegenwärtigen oder zukünftigen Dienstleistungen gegenüber dem Schulungs- oder Ausbildungsbetrieb verpflichtet ist. Die Verpflichtung zur Teilnahme an den der Berufsausbildung dienenden (Schulungs-)Maßnahmen stellt eine ausreichende arbeitsrechtl. Pflicht dar (aA § 12 Anm. 177). Von daher sind auch die Kosten, die ein Stpfl. für die Ausbildung zum Berufspiloten aufgrund eines Schulungsvertrags zu zahlen hat, im Rahmen eines Dienstverhältnisses aufgewandt und vom Abzugsverbot des Abs. 6 nicht betroffen (glA LOSCHELDER in SCHMIDT, XIII. § 12 Rn. 60: verfassungskonforme Auslegung; aA FG Düss. v. 3.12.2008 – 2 K 3575/07 F, EFG 2009, 1201, nrkr., s. BFH v. 28.7.2011 – VI R 8/09, BFH/NV 2011, 2038; FG Brandenb. v. 17.12.2008 – 8 K 6331/06 B, EFG 2009, 570, nrkr., s. BFH v. 15.9.2011 – VI R 22/09, BFH/NV 2012, 26; FG Ba-Württ. v. 19.1.2010 – 11 K 4253/08, EFG 2010, 788, nrkr., s. BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553; FG Rhld.-Pf. v. 7.5.2013 – 3 K 2361/11, juris, nrkr., Az. BFH VI R 30/13; FG Ba-Württ. v. 19.7.2013 – 10 K 4245/11, EFG 2013, 433, nrkr., Az. BFH VI R 2/13; FG Schl.-Holst. v. 4.9.2013 – 2 K 159/11, EFG 2013, 1995, nrkr., Az. BFH VI R 72713).

### III. Rechtsfolge

613

**Abzugsverbot**: Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung bzw. für ein eine Erstausbildung vermittelndes Erststudium sind uneingeschränkt nicht als WK nach § 2 Satz 1 Nr. 2 abziehbar, es sei denn, es handelt sich um eine Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses. Unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 können die Kosten dann nur bis zu einem Betrag von 6000 € je Kj. vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (§ 2 Abs. 4), sofern der Stpfl. Einnahmen erzielt (s. Anm. 711; § 12 Anm. 179).

**Zu den betroffenen Aufwendungen** gehören alle Kosten, die iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 durch die Berufsausbildung bzw. das Erststudium veranlasst sind (ua. Fahrt- und Unterkunftskosten, s. BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284; s. im Einzelnen § 12 Anm. 179).

## I. ABC der Werbungskosten

614

**Vorbemerkung**: Vgl. auch die ABC-Übersichten zu wichtigen Anwendungsfällen des allgemeinen WKBegriffs (s. Anm. 240–317), zum Abzug von Schuldzinsen (s. Anm. 385).

**Abbruchkosten**: Die Rspr. unterscheidet zwischen Gebäuden, bei denen der Entschluss zum Abbruch vor und nach ihrer Anschaffung gefasst worden ist, und innerhalb dieser Gruppen zwischen verbrauchten und nicht verbrauchten Gebäuden sowie zwischen der Behandlung des abgebrochenen Gebäudes selbst (AfA des Restbuchwerts zulässig?), des Abbruchmaterials und der Abbruchkosten. Aufgrund der Verweisung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 gelten die Regelungen für Grundstücke im BV. Zu den Einzelheiten s. daher § 6 Anm. 670 ff. Der WK-Abzug ist idR möglich, wenn ein Gebäude ohne Abbruchabsicht erworben wur-

de, anderenfalls liegen AHK des neuen Gebäudes vor. Beispielsweise hat der BFH v. 31.3.1998 (IX R 26/96, BFH/NV 1998, 1212) den Abbruch eines 10 Jahre alten Wohnhauses als letzten Akt der Vermietung angesehen und nachträgliche WK bejaht, obwohl die Stpfl. anschließend ein neues Haus für eigene Wohnzwecke errichteten (s. auch BFH v. 10.4.2008 – IX B 126/07, BFH/NV 2008, 1332). Mittlerweile hat der BFH die Ansicht, dass in solchen Fällen der eigentliche Zweck des Abbruchs völlig unbeachtlich ist, aber wieder aufgegeben (BFH v. 13.12.2000 – IX B 106/00, BFH/NV 2001, 766; v. 26.6.2001 – IX R 22/98, BFH/NV 2002, 16). Werbungskosten liegen danach auch bei einem ohne Abbruchabsicht angeschafften Gebäude nicht vor, wenn der Abbruch ganz überwiegend durch die nachfolgende Veräußerung des Grundstücks oder die geplante Selbstnutzung des Neubaus veranlasst ist. Dies ist vor allem anzunehmen, wenn das Gebäude im Abbruchzeitpunkt noch nicht technisch verbraucht war.

**Abfindungen:** Siehe Abstandszahlungen.

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

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

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

► *Abschreibungsanspruch bzw. -recht* besteht für alle abnutzbaren WG, die der Stpfl. ausschließlich oder zumindest weit überwiegend zur Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart mit Überschussrechnung verwendet (vgl. BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II, 194: AfA für 300 Jahre alte Geige; v. 17.7.2001 – IX R 41/98, BFH/NV 2002, 18: Keine Gebäude-AfA bei Erbpacht, da der Erbbauzins nur für die Vermietung des Grundstücks gezahlt wird, und kein Entgelt für die Gebäudeüberlassung ist). Die Aufwendungen für länger als ein Jahr nutzbare geringwertige WG können sofort abgezogen werden. Dies gilt auch für Arbeitsmittel (s. Anm. 538). Unterlassene AfA s. „Nachholung“.

► *Entsprechend anzuwendende AfA-Vorschriften* sind – neben den in Einzelgesetzen ermittelten erhöhten Absetzungen (zB §§ 7h, 7i) – vor allem § 7 Abs. 1 nebst Abs. 4, 5 und 6 (s. § 7 Anm. 16; Überblick über die häufig geänderten Abschreibungssätze des § 7 Abs. 4 und 5 s. Bd. 1, Dok. 2). Die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 ist nicht möglich, da es im PV keine WG des AV gibt (vgl. § 7 Anm. 276). Zu beachten ist, dass Wertminderungen von PV nicht zu einer AfA berechtigen. Dies verhindert aber nicht, dass eine „wirtschaftliche“ Abnutzung bei der Ermittlung der ND eines WG berücksichtigt werden kann (s. § 7 Anm. 175). Auch sind Abschreibungen wegen einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 6 zulässig (s. § 7 Anm. 254).

► *Abschreibungsberechtigter* ist grds. der zivilrechtl. oder wirtschaftliche Eigentümer des WG (s. „Drittaufwendungen“). Zur AfA-Berechtigung bei einem vom Mieter angeschafften oder hergestellten WG s. § 7 Anm. 57.

► *Bemessungsgrundlage* für die AfA sind fiktive AHK, wenn ein WG des PV, das bisher privat genutzt wurde, zur Erzielung von Einkünften eingesetzt wird, aber PV bleibt. Als WK ist nur der Teil der AfA absetzbar, der auf die Zeit nach der Umwidmung entfällt. Die während der Privatnutzung verbrauchte AfA geht verloren (vgl. § 7 Anm. 142). Zur fiktiven Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb von PV s. § 7 Anm. 143. Bei Erbauseinandersetzungen und vorweggenommenen Erbfolgeregelungen s. § 7 Anm. 144.

**Abstandszahlungen:** Entscheidend für den WK-Abzug ist die – wertende – Beurteilung des die Zahlungen „auslösenden Moments“ und die Zuweisung dieses Zahlungsgrunds zur estrechtl. relevanten Erwerbssphäre (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]). Die Rspr. aus der Zeit vor diesem Beschluss des GrS muss anhand dieser Kriterien auf ihre Fortgeltung überprüft werden.

► *Abstandszahlungen bei Vermietung und Verpachtung:* Zahlungen, insbes. an Mieter zur vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses, sind WK, wenn sie erfolgen, damit zukünftig eine anderweitige Nutzung durch Vermietung realisiert werden kann. Werden Abstandszahlungen geleistet, um ein neues Gebäude errichten zu können, gehören sie zu dessen HK (BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872). Entschädigungen, die der Vermieter bei beabsichtigter Selbstnutzung an den Mieter für dessen vorzeitigen Auszug leistet, sind keine WK (BFH v. 7.7.2005 – IX R 38/03, BStBl. II 2005, 760). Wegen der Behandlung von Abstandszahlungen bei VuV s. im Übrigen § 21 Anm. 300 „Abstandszahlungen“.

► *Abstandszahlung bei nichtselbständiger Tätigkeit:* Siehe „Vertragsstrafe“. Zu Abfindungszahlungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs s. „Versorgungsausgleich“.

► *Abstandszahlungen bei Beendigung eines Nutzungsrechts* führen nicht zu sofort abziehbaren WK, sondern zu (nachträglichen) AK des Grundeigentümers, die bei Vermietungseinkünften die AfA-Bemessungsgrundlage erhöhen; s. „Dingliche Belastungen“.

► *Leibrente als Abstandszahlung:* Wird ein schuldrechtl. (Miet-)Recht abgelöst, gehört die gesamte Rentenzahlung im Zahlungszeitpunkt zu den WK, da die zivilrechtl. Verfügungsbefugnis über das Grundstück unverändert bleibt (vgl. BFH v. 25.2.1975 – VIII R 115/70, BStBl. II 1975, 730). Wird dagegen ein dingliches Wohnrecht abgelöst, gehört der Kapitalwert der Rente zu den nachträglichen AK des Grundstücks (s. „Dingliche Belastungen“). WK sind nur die AfA aus dem Kapitalwert sowie der Ertragsanteil der laufenden Rente, nicht aber der Tilgungsanteil (BFH v. 30.8.1994 – IX R 2/91, BFH/NV 1995, 291).

**Abwehraufwendungen** können bei erwerbsbezogenem Anlass WK sein. Allein das Ziel von Aufwendungen, Gefahren für das der Einkunftserzielung dienende Vermögen abzuwenden, führt jedoch nicht ausnahmslos zu WK. Ein Veranlassungszusammenhang mit der Einkunftserzielung ist grds. dann zu verneinen, wenn die Zugehörigkeit eines der Einkunftserzielung dienenden WG zum Vermögen des Stpfl. bedroht ist, denn in einem solchen Falle steht nicht die Absicht der Einkunftserzielung, sondern die Beeinträchtigung des Vermögens des Stpfl. im Vordergrund (BFH v. 11.5.1993 – IX R 25/89, BStBl. II 1989, 751; v. 29.7.1997 – IX R 89/94, BStBl. II 1997, 772: Jeweils Belastungen von Grundstücken mit privaten Verbindlichkeiten ohne Bezug zur Vermietung). WK liegen nur vor, wenn die abzuwehrende Gefahr aus der Einkunftserzielungstätigkeit herrührt (zB Diebstahl eines Gegenstands anlässlich seiner beruflichen Verwendung). Zum unscharfen, gesetzlich nicht definierten Begriff der Abwehraufwendungen s. auch „Abstandszahlungen“, „Wehrdienst“ und „Vertragsstrafe“.

**Abzugsverbote** speziell für WK s. Anm. 589 ff. zu Abs. 5 und Anm. 216.

**Aktenschrank** ist im Allgemeinen als Arbeitsmittel anzuerkennen; es gelten die gleichen Beurteilungsgrundsätze wie für Bücherregale (s. „Schreibtisch“).

**Aktentasche, Aktenkoffer:** Wird eine Aktentasche, ein Aktenkoffer (Pilotenkoffer) oÄ so gut wie ausschließlich erwerbsbezogen genutzt, etwa zum Transport beruflich zu bearbeitender Unterlagen, handelt es sich um ein Arbeitsmittel

iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 (FG Berlin v. 2.6.1978 – III 126/77, EFG 1979, 225, rkr., betr. die Aktentasche eines Betriebsprüfers; FG Hamb. v. 23.5.2011 – 6 K 77/10, EFG 2011, 2057, rkr., zum Pilotenkoffer). Diese Beurteilung gilt unabhängig von der betroffenen Berufsgruppe für sämtliche Überschusseinkünfte, wengleich der praktische Schwerpunkt bei der Einkunftsart des § 19 liegen dürfte (zB Lehrer, Richter, Rechtsanwälte, Steuerberater und Verwaltungsangestellte; zur Sporttasche eines Sportlehrers s. FG Münster v. 12.11.1996 – 8 K 2250/94 E, EFG 1997, 334, rkr.). Bei einer gemischt-genutzten Aktentasche kommt eine Aufteilung in Betracht (s. Anm. 512).

**Aktien:** Zinsen für den Erwerb von Aktien, die im Zusammenhang mit einem Arbeitsplatz getätigt werden, sind regelmäßig WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (BFH v. 5.4.2006 – IX R 111/00, BStBl. II 2006, 654).

Beim Wegfall eines Optionsrechts sind die Optionskosten im Jahr des Verfalls als vergebliche WK abziehbar (BFH v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647).

**Amtseinführung etc.:** Dem Abzug von Bewirtungskosten darf § 12 nicht entgegenstehen. Aufwendungen aus gesellschaftlichen Gründen sind auch dann keine WK, wenn sie in mittelbarem Zusammenhang mit dem Beruf stehen. Der BFH lässt die Kosten für die Abschiedsfeier aus dem aktiven Beruf zum WK-Abzug zu (BFH v. 11.1.2007 – VI R 52/03, BStBl. II 2007, 317). Gleiches gilt für Jubiläumsfeiern mit Mitarbeitern (BFH v. 1.2.2007 – VI R 25/03, BStBl. II 2007, 459; Gartenfest mit 300 Mitarbeitern), Weihnachtsfeiern (BFH v. 6.3.2008 – VI R 68/06, BFH/NV 2008, 1316) und Betriebsfeste mit Mitarbeitern (BFH v. 10.7.2008 – VI R 26/07, BFH/NV 2008, 1831: Betriebsfest und Empfang im Anschluss an eine Antrittsvorlesung). Derartige Bewirtungen haben regelmäßig beruflichen Charakter (Dank an Mitarbeiter für geleistete Arbeit, Motivationsförderung, betrieblicher Zusammenhalt). Der Anlass der Feier und die Erfolgsabhängigkeit der Bezüge sind lediglich Indizien für eine berufliche Veranlassung (BFH v. 24.5.2007 – VI R 78/04, BStBl. II 2007, 721; v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BFH/NV 2008, 1922).

Siehe ferner „Bewirtungsaufwendungen“.

**Angehörigenverträge** führen zu WK, wenn sichergestellt ist, dass die aufgrund des Vertrags erfolgten Aufwendungen durch die Erwerbstätigkeit veranlasst sind und nicht auf privaten Gründen beruhen (§ 12). Zur Abgrenzung erfolgt eine besondere Prüfung: Es müssen klare und eindeutige Vereinbarungen ernsthaft und zivilrechtl. wirksam abgeschlossen und auch tatsächlich durchgeführt werden. Inhalt und tatsächliche Durchführung müssen dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Diese besonderen Anforderungen sind verfassungsgemäß. Unzulässig ist es lediglich, einzelnen Indizien – wie einem gesetzlichen Tatbestandsmerkmal – ohne Rücksicht auf die sonstigen Umstände ausschlaggebende Bedeutung beizumessen. Erforderlich ist stets eine Würdigung aller Umstände des Einzelfalls (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34). Im Anschluss an diesen Beschluss des BVerfG hat sich die zT kleinliche Rspr. – mittlerweile bei allen Einkunftsarten – gelockert. Geringfügige Abweichungen vom Fremdüblichen stehen einer Anerkennung von Angehörigenverträgen nicht mehr entgegen.

**Beispiele zu Vermietungseinkünften:** BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196: Grundsatzentscheidung zur Unschädlichkeit geringfügiger Abweichungen vom Fremdüblichen; v. 20.10.1997 – IX R 38/97, BStBl. II 1998, 106; v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349: Mindestvoraussetzung für einen Mietvertrag ist die klare und eindeutige Vereinbarung sowie die Durchführung der Hauptpflichten. Es

muss also klar sein, welche Räume, für welchen Zweck und für welche Miete (Zahlungszeitpunkt und -höhe) überlassen werden; BFH v. 25.7.2000 – IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305: Fehlende Vereinbarung zu den Nebenkosten kann unschädlich sein (s. auch § 21 Anm. 300 „Angehörige“). Zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit s. „Arbeitslohn“ und „Unterarbeitsverhältnis“.

**Angemessenheit von Werbungskosten:** Siehe Anm. 598.

**Anliegerbeiträge:** Siehe „Erschließungsbeiträge“.

**Annoncen:** Siehe „Anzeigen“.

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

**Anschaffungsnaher Aufwand (anschaffungsnahe Herstellungskosten):** Zur Behandlung ab 2004 (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a iVm. § 9 Abs. 5 Satz 2) s. § 6 Anm. J03-1 bis J03-11.

**Ansparleistungen** für beruflich veranlasste Aufwendungen, zB Beiträge an eine Kleiderkasse, sind (noch) keine WK. Erst wenn die Gelder tatsächlich für Aufwand ausgegeben werden, kommt der WKAbzug in Betracht (s. R 9.1 [4] LStR und „Instandhaltungsrücklage“).

**Antiquitäten:** Bei einem ausschließlich beruflich genutzten Schreibtisch und Schreibstischsessel kann eine AfA auch dann in Betracht kommen, wenn die Gegenstände schon 100 Jahre alt sind und im Wert steigen (BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355). Zur AfA bei einer regelmäßig bespielten 300 Jahre alten Meistergeige s. BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194.

**Anwaltskosten:** Siehe „Beratungskosten“ und „Prozesskosten“.

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

**Anzeigen** (Annoncen) in einer Zeitung, um einen Arbeitsplatz oder einen Mieter (nicht Käufer; Ausnahme: § 23) zu finden, gehören zu den WK bei der entsprechenden Einkunftsart.

**Arbeitnehmerbeiträge** zur gesetzlichen Rentenversicherung sind nach der vom BVerfG gebilligten Rspr. des BFH keine vorab entstandenen WK, sondern Sonderausgaben. Hieran hat sich durch das Inkrafttreten des AltEinkG nichts geändert (BFH v. 8.11.2006 – X R 45702, BStBl. II 2007, 575; v. 18.11.2009 – X R 34/07, BStBl. II 2010, 414; v. 18.11.2009 – X R 6/08, BStBl. II 2010, 282; v. 18.11.2009 – X R 45/07, BFH/NV 2010, 421; v. 9.12.2009 – X R 28/07, BStBl. II 2010, 348; RISTHAUS, DB 2010, 137; FÖRSTER, DStR 2010, 137). Auch die Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung, Krankenversicherung und Pflegeversicherung sind keine WK (s. § 10 Anm. 155 ff.). Vgl. ferner „Versicherungsbeiträge“.

**Arbeitnehmersvertreter:** Siehe „Ehrenamt“.

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

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

Arbeitsverträge mit nahen Angehörigen sind nur anzuerkennen, wenn sie den allgemein für Verwandtenverträge geltenden Anforderungen entsprechen (s. „Angehörigenverträge“). Die Hauptpflichten – Arbeitsleistung und Lohnzahlung – müssen aufgrund eines Arbeitsvertrags tatsächlich erbracht worden sein. Bei den sonstigen arbeitsvertraglichen Regelungen sind im Rahmen der nötigen Würdigung aller Umstände des Einzelfalls geringfügige Abweichungen von dem zwischen Fremden Üblichen unschädlich (BFH v. 18.1.2007 – VI R 59/06, BStBl. II 2009, 200, mwN).

**Beispiele:** BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34: Lohnzahlung auf ein Oder-Konto; BFH v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919: Unklare Arbeitspflichten bei geringfügiger Beschäftigung; BFH v. 20.4.1999 – VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457: Schriftform für Arbeitsvertrag unnötig; BFH v. 25.11.1999 – IV R 44/99, BFH/NV 2000, 699: Unklarheit bei der mit der Ehefrau vereinbarten Arbeitszeit.

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

**Arbeitslosigkeit:** Der WKAbzug setzt nicht voraus, dass im selben KJ, in dem die Aufwendungen getätigt wurden, Arbeitslohn zufließt (vgl. R 33 Abs. 3 LStR). Nachträgliche WK liegen vor, wenn die Aufwendungen noch durch die frühere Berufstätigkeit veranlasst sind; Beispiele s. „Vertragsstrafe“. Vorweggenommene WK liegen bei beruflichen Aufwendungen vor, wenn feststeht, dass ein Arbeitsloser eine Anstellung im Inland anstrebt und dem Arbeitsmarkt – ggf. erst nach Abschluss einer beruflichen Fortbildungsmaßnahme – tatsächlich uneingeschränkt zur Verfügung steht.

**Beispiele:** BFH v. 18.4.1996 – VI R 5/95, BStBl. II 1996, 482: Aufwendungen eines Arbeitslosen für vom Arbeitsamt geförderten Lehrgang; v. 18.4.1996 – VI R 75/95, BStBl. II 1996, 529: Aufwendungen für Meisterlehrgang; v. 13.6.1996 – VI R 89/95, BFH/NV 1997, 98: Aufwendungen für Fachliteratur und sonstige Arbeitsmittel; v. 19.8.2004 – VI R 103/01, BFH/NV 2005, 48: WK während des Erziehungsurlaubs (s. auch Anm. 241 ff.: Bildungsaufwendungen).

**Arbeitsmaterial,** das für berufliche oder sonstige erwerbsbezogene Zwecke verwendet wird, gehört zu den typischen Arbeitsmitteln iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 (zB Schreibmaterial, Zeichengeräte uÄ; s. BFH v. 28.9.1984 – VI R 144/83, BStBl. II 1985, 89 [91], betr. Fortbildung eines Zeitsoldaten). Bei gemischt verwendetem Arbeitsmaterial ist uE der erwerbliche Anteil zu schätzen.

**Arbeitsmittel** einschl. Arbeitskleidung: s. Anm. 506.

**Arbeitsplatzsichernde Aufwendungen** können auch bei Eintritt eines Substanzverlusts WKQualität haben, da auch Vermögensminderungen WK sein können (BFH v. 13.1.1989 – VI R 51/85, BStBl. II 1989, 382; v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48; v. 25.11.2010 – VI R 34/08, DB 2011, 393). Zum Verlust von Darlehen s. „Forderungsverlust“; s. ferner „Bürgschaftsverluste“.

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

**Arbeitszimmer:** Nach hM stellt das Arbeitszimmer selbst kein Arbeitsmittel dar, obwohl die rein erwerbsbezogen genutzte Raumeinheit lediglich eine Hilfsfunktion bei der Ausübung der Berufstätigkeit erfüllt. Die Arbeitszimmeraufwendungen können jedoch unabhängig von Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 im Rahmen der Grundnorm des Abs. 1 Satz 1 geltend gemacht werden. Arbeitsmittel, die sich in einem häuslichen Arbeitszimmer befinden und zu dessen Ausstattung gehören (Einrichtungsgegenstände wie Bücherregal, Bücherschrank, Schreibtisch, Stuhl, Telekommunikationsanlagen, PC-Schreibtisch, ggf. sonstige Möbelstücke; s. BFH v. 8.11.1996 – VI R 22/96, BFH/NV 1997, 341), sind auch bei Begren-

zung der abziehbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (§ 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b) unbeschränkt bzw. in den Grenzen des § 4 Abs. 5 Nr. 7 iVm. § 9 Abs. 5 abziehbar, denn Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in einem stl. anerkannten häuslichen Arbeitszimmer sind unter den gleichen Nutzungsvoraussetzungen anzuerkennen, wie das außerhalb des Arbeitszimmers der Fall ist (BFH v. 21.11.1997 – VI R 4/97, BStBl. II 1998, 351; v. 5.10.2011 – VI R 91/10, BStBl. II 2012, 127). Siehe auch Anm. 597.

**Arztkosten:** Siehe „Krankheitskosten“.

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

**Ausbildungsdiensverhältnisse:** Aufwendungen für die Ausbildung sind WK und keine SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 (s. dazu § 10 Anm. 230 ff.), wenn die Berufsausbildung Gegenstand des Dienstverhältnisses ist. In diesem Fall gilt dies auch für Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung bzw. ein Erststudium (§ 12 Nr. 5; s. dazu § 12 Anm. 160 ff.).

**Ausbildungskosten:** Siehe Anm. 241 ff. „Bildungsaufwendungen“.

**Aussetzungszinsen:** Siehe Anm. 385 „Verzugszinsen“ und BFH v. 30.1.1996 – IX R 83/90, BFH/NV 1996, 542.

**Auswärtstätigkeit:** Siehe „Reisekosten“.

**Autokosten:** Siehe „Kraftfahrzeug“.

**Bahncard:** Mindert ein Stpfl. seine als WK zu berücksichtigenden Reisekosten durch den Erwerb einer Bahncard, so sind die Aufwendungen in voller Höhe WK. Die Möglichkeit der privaten Mitnutzung (§ 12 Nr. 1) bleibt außer Betracht (FinMin Saarl. v. 13.10.2004, DStR 2005, 156).

**Bauerwartungsland:** Siehe § 21 Anm. 94.

**Bauherrenmodell:** Siehe § 21 Anm. 110 ff.

**Baumangel:** Aufwendungen zur Beseitigung von Baumängeln, die bereits vor Fertigstellung eines Gebäudes auftreten, gehören zu den HK. Auch eine AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 5 ist nicht zulässig (BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306; v. 30.8.1994 – IX R 126/92, BFH/NV 1995, 764; v. 26.1.1999 – IX R 23/95, BFH/NV 1999, 785; s. ferner § 6 Anm. 715 „Baumängel“).

**Bauspardarlehen:** Siehe Anm. 385 und § 21 Anm. 300 „Bausparvertrag“.

**Bauwesenversicherungsbeiträge** sind WK; s. § 21 Anm. 300 „Bauwesenversicherung“.

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

**Beratungskosten:** Siehe „Prozesskosten“.

**Berufskleidung:** Siehe Anm. 514 ff.

**Berufskraftfahrer** üben regelmäßig eine Fahrtätigkeit aus und können deswegen Reisekosten in Anspruch nehmen (s. Anm. 285 ff.).

**Berufskrankheit:** Siehe Krankheitskosten.

**Berufsverband:** Beiträge sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3. Einzelheiten, insbes. zur Abgrenzung von allgemein-politischen oder sonst die Lebensführung betreffenden Organisationen, s. Anm. 435 ff.

**Besuchsfahrten:** Bei einer dhf. können ausnahmsweise auch Fahrten von Ehegatten oder anderen nahen Angehörigen zum ArbN als WK berücksichtigt werden, wenn dieser aus dienstlichen Gründen nachweislich an der Heimfahrt gehindert ist (s. Anm. 499 „erweiternde Auslegung bei Besuchsfahrten“; aA BFH v. 2.2.2011 – VI R 15/10, BStBl. II 2011, 456).

**Beteiligungen:** Grundsatz ist, dass der Verlust einer GmbH-Beteiligung nicht zu WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit eines Gesellschafter/Geschäftsführers führt (BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198; BERGKEMPER, FR 2010, 242; v. 22.2.2007 – VI B 99/06, BFH/NV 2007, 1297). Hiervon gilt auch dann keine Ausnahme, wenn eine Beteiligung in geringer Höhe für die Anstellung zwingende Voraussetzung war und die Chance einer (stfreien) Wertsteigerung nicht ernsthaft bestand. Die Grundsätze, die für den WKAbzug von verlorenen Darlehen oder Bürgschaften bei Gesellschaftern/Geschäftsführern gelten, können nicht auf den Verlust von Stammkapital übertragen werden (BFH v. 12.5.1995 – VI R 64/94, BStBl. II 1995, 644).

Anders ist die Rechtslage, wenn ein Gesellschafter/Geschäftsführer der GmbH verlorene Zuschüsse gewährt oder Verluste übernimmt. Regelmäßig ist auch hier davon auszugehen, dass die Zahlungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Ausnahmsweise kann jedoch eine Veranlassung durch den Dienstvertrag zu bejahen sein, wenn besondere Umstände vorliegen. Erforderlich ist eine Abwägung aller Umstände des Einzelfalls, wobei die Höhe der Beteiligung eine gewichtiges Indiz ist (vgl. BFH v. 17.7.1992 – VI R 125/88, BStBl. II 1993, 111; v. 26.11.1993 – VI R 3/92, BStBl. II 1994, 242; v. 2.3.2005 – VI R 36/01, BFH/NV 2006, 33; v. 25.11.2010 – VI R 34/08, BStBl. II 2012, 24, betr. Forderungsverlust; v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48).

**Betreuer:** Siehe „Vormund“.

**Betriebsveranstaltungen, Verbandsveranstaltungen:** Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern, Jubiläumsfeiern, Betriebssport, vgl. R 72 Abs. 2 LStR 2002) sind regelmäßig privat mitveranlasst, so dass die Aufwendungen unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 fallen (OFD Münster v. 12.4.1988, StEK EStG § 12 Nr. 149). Dies gilt auch für gesellschaftliche Veranstaltungen von Berufsverbänden (R 36 LStR 2002). Werbungskosten liegen nur vor, wenn die Teilnahme an einer Veranstaltung weit überwiegend der Fortbildung oder anderen betrieblichen Zwecken dient oder unmittelbar Gegenstand der Arbeitspflicht (zB der Organisatoren) ist. Nehmen ArbN an einer Betriebsveranstaltung teil, die an einem anderen Ort tätig sind, so erkennt die FinVerw. die Fahrten zur Betriebsveranstaltung als Reisekosten an (R 72 Abs. 5 LStR 2002).

► *Unfallschäden* anlässlich der Fahrt zu einer überwiegend im Eigeninteresse des ArbG durchgeführten Betriebsveranstaltung (Jahresjubiläumsfeier) hat der BFH als WK anerkannt, weil die Teilnahme an der betrieblichen Veranstaltung einer beruflichen Tätigkeit gleichsteht (BFH v. 28.10.1994 – VI R 54/94, BFH/NV 1995, 668; ebenso Nds. FG v. 26.1.1988 – VIII 352/86, NJW 1988, 1936, rkr.: Unfallkosten sind WK, wenn der ArbG von einem leitenden Angestellten die Teilnahme an einer Betriebsfeier verlangt; FG München v. 10.2.1984 – V 137/83 E, EFG 1984, 451, rkr.: Unfallkosten eines Soldaten auf der Fahrt zum Regimentsball sind WK). Anderes gilt nach dem FG Berlin v. 19.3.1987 – I 113/85, EFG 1987, 400, rkr., bei Fahrten zum Betriebssport. Hier führen Unfälle nicht zu WK.

► *Betriebssport:* Aufwendungen für Heilbehandlungen und der Rücktritt von einer Urlaubsreise infolge einer Verletzung beim Fußballspiel können WK sein,

wenn das Spiel fester Programmpunkt einer vom ArbG ausgerichteten Fortbildungs- und Schulungsveranstaltung war (FG Rhld.-Pf. v. 24.10.1989 – 2 K 98/87, EFG 1990, 226, rkr.). Aufwendungen eines Polizeibeamten für Tennis können WK sein, wenn die Tennisstunden als Arbeitszeit angerechnet werden (FG Saarl. v. 19.3.1991 – 1 K 55/91, EFG 1991, 377, rkr.; vgl. hierzu RÖSSLER, DStZ 1991, 568, RICHTER, DStZ 1991, 1519). Dagegen hat das FG Münster Tennisaufwendungen eines Polizisten nicht anerkannt (FG Münster v. 5.10.1993 – 11 K 2242/91 E, EFG 1994, 238, rkr.).

► **Betriebsausflüge:** Die Aufwendungen anlässlich eines Betriebsausflugs sind privat veranlasst (FG Köln v. 13.2.1985, NJW 1987, 2544, rkr.). WK liegen dagegen bei den ArbN vor, die für die Organisation des Betriebsausflugs verantwortlich sind (FG Köln v. 26.10.1988 – 1 K 259/86, EFG 1989, 171, rkr.).

**Bewachungskosten:** Siehe „Sicherheitsaufwendungen“.

**Bewährungshelfer:** Unterstützt ein Bewährungshelfer in Ausübung seines Berufs einige von ihm betreute Personen (zB durch Geldaufwendungen, kleine Gelegenheitsgeschenke einschließlich Folgekosten), so handelt es sich um WK bei § 19 (FG Ba.-Württ. v. 17.3.1983 – III 330/80, EFG 1983, 493, rkr.).

**Bewerbungskosten** sind vorab entstandene WK aus der angestrebten Tätigkeit, die zu stpfl. Einkünften führen muss (vgl. BFH v. 22.1.1999 – VI B 293/98, BFH/NV 1999, 921; v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113: keine WK, wenn Bewerbung zu Einkünften führt, die nach einem DBA stfrei sind).

**Bewirtungskosten:** Kosten für die Bewirtung von Geschäftsfreunden des ArbG unterliegen der Abzugsbeschränkung des Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116; v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11). Dabei sind die Aufzeichnungspflichten gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3 zu beachten. Der persönliche Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ist nur eröffnet, wenn der ArbN und nicht der ArbG Bewirtender ist (BFH v. 19.6.2008 – VI R 48/07, BStBl. II 2008, 870). Die Bewirtung von Arbeitskollegen (sog. ArbN-Bewirtung) unterliegt der Abzugsbeschränkung nicht (BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/08, BStBl. II 2009, 11). Siehe auch Anm. 593 und „Amtseinführung“.

**Bilder:** Nach der Rspr. des BFH sind Kunstgegenstände zur Ausschmückung des ArbeitsZIMMERS, wozu regelmäßig auch Bilder gehören, keine Arbeitsmittel (BFH v. 30.10.1990 – VIII R 42/87, BStBl. II 1991, 340; v. 14.5.1991 – VI R 119/88, BStBl. II 1991, 837; v. 12.3.1993 – VI R 92/92, BStBl. II 1993, 506).

**Bildungsaufwendungen:** Siehe Anm. 241 ff.; s. auch „Amtseinführung“.

**Bildungsreisen (Studienreisen)** führen bei beruflicher Veranlassung zu WK (s. Anm. 246; s. auch BFH v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BStBl. II 2010, 685).

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

**Brille:** Auch eine ausschließlich am Arbeitsplatz getragene und aufbewahrte „normale“ Brille ist ein medizinisches Hilfsmittel zur Kompensation körperlicher Behinderungen oder Mängel und betrifft deshalb nach der Rspr. des BFH auch die allgemeine Lebensführung iSd. § 12 Nr. 1 Satz 2, so dass Aufwendungen hierfür nicht abziehbar sind (BFH v. 23.10.1992 – VI R 31/92, BStBl. II 1993, 193, anders bei Sehschwäche als Berufskrankheit, vgl. BFH v. 17.4.1980 – IV R 207/75, BStBl. II 1980, 639). Dies gilt auch für Kontaktlinsen, die ausschließlich für die Berufstätigkeit Verwendung finden (FG München v. 6.12.2000 – 1 K 1488/99, juris, rkr.). Eine Aufteilung der Kosten kommt nicht in Betracht (Anm. 512).

**Bücher:** Siehe Anm. 559.

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

► *Nur-Arbeitnehmer:* Steht die Bürgerschaft in ausreichendem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis, zB weil sie übernommen wird, um eine Anstellung zu erhalten oder um den Konkurs des ArbG abzuwenden, liegen WK vor (BFH v. 29.2.1980 – VI R 165/78, BStBl. II 1980, 395).

► *Gesellschafter/Geschäftsführer:* Der WKAbzug kommt nur in Betracht, wenn die Bürgerschaft nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Regelmäßig ist von einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auszugehen, es sei denn, die Beteiligung wäre der Höhe nach völlig unbedeutend. Insbesondere wenn die Bürgerschaft kapitalersetzenden Charakter hat, scheiden WK aus; ggf. sind die Aufwendungen im Rahmen des § 17 zu berücksichtigen (vgl. zur Veranlassung und zum Abzug Bürgerschaften Dritter BFH v. 12.12.2000 – VIII R 22/92, BStBl. II 2001, 385; v. 12.12.2000 – VIII R 34/94, BFH/NV 2001, 757; v. 12.12.2000 – VIII R 36/97, BFH/NV 2001, 761). Ausnahmsweise kann von einer Veranlassung durch das Dienstverhältnis ausgegangen werden, wenn besondere Umstände vorliegen. Erforderlich ist stets eine Abwägung aller Umstände des Einzelfalls, wobei die Höhe der Beteiligung ein gewichtiges Indiz ist (zu den Abwägungskriterien vgl. BFH v. 17.7.1992 – VI R 125/88, BStBl. II 1993, 111; v. 10.2.2005 – IX B 169/03, BFH/NV 2005, 1057; v. 28.6.2007 – VI B 44/07, BFH/NV 2007, 1655). Die Feststellungslast für WK trägt der Geschäftsführer.

BFH v. 20.12.1988 – VI R 55/84, BFH/NV 1990, 23; v. 14.5.1991 – VI R 48/88, BStBl. II 1991, 758: Auch Gesellschaftsverhältnis der Ehefrau kann schädlich sein; v. 8.12.1992 – VIII R 99/90, BFH/NV 1993, 654; v. 11.2.1993 – VI R 4/91, BFH/NV 1993, 645. Vgl. auch „Beteiligungen“ und „Forderungsverlust“, da die maßgebliche Veranlassung nach denselben Kriterien beurteilt wird.

Entscheidend für die Beurteilung ist der Zeitpunkt, in dem die Bürgerschaftsverpflichtung eingegangen wird, und nicht der Zeitpunkt der Inanspruchnahme (BFH v. 24.4.1997 – IV R 42/96, BFH/NV 1997, 837).

**Bußgelder:** Siehe Anm. 599.

**CD (Musik):** Die für schöngeistige Literatur geltenden Grundsätze (s. Anm. 517) werden hier entsprechend anzuwenden sein, weil es sich nach dem objektiven Charakter idR um typischerweise privat genutzte Gegenstände handelt (s. FG München v. 11.5.1999 – 16 K 1376/96, EFG 1999, 891, rkr., betr. Anschaffung klassischer Musik-CDs durch Gymnasiallehrer für Musik und Englisch).

**CD-Player** im Auto wurde als Arbeitsmittel eines Redakteurs anerkannt, der damit auf den morgendlichen und abendlichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von ihm beruflich zu besprechende CDs hören und auswählen wollte und konnte, um diese später vor der Niederschrift der Besprechung mit Hilfe der hochwertigen Anlage in seinem häuslichen Arbeitszimmer anzuhören (FG Ba.-Württ. v. 15.7.1997 – 6 K 305/96, EFG 1998, 276, rkr.).

**Computer:** Ein privat angeschaffter PC (Laptop) kann ein Arbeitsmittel sein. Eine private Nutzung ist unschädlich, soweit sie einen Nutzungsanteil von ca. 10 % nicht übersteigt. Die Kosten eines gemischt genutzten PC sind aufzuteilen. Dabei ist idR von einer hälftigen Aufteilung auszugehen, es sei denn, ein anderer Aufteilungsmaßstab wird festgestellt (BFH v. 19.2.2004 – VI

R 135/01, BStBl. II 2004, 958; H 9.12 LStH). Die zu einem PC gehörenden Peripherie-Geräte (Scanner, Drucker) sind keine gWG (BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; v. 10.3.2004 – VI R 19/02, BFH/NV 2004, 1386; v. 15.7.2010 – III R 70/08, BFH/NV 2010, 2253; zur Nutzungsdauer s. Anm. 534).

**Damnum:** Siehe Anm. 385.

**Darlehensverluste:** Siehe „Forderungsverluste“.

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

**Diebstahl:** Diebstahlsverluste führen grds. zu WK, wenn das schadensstiftende Ereignis aus dem Bereich der Einkunftserzielungstätigkeit stammt oder die von der Straftat betroffenen Gegenstände/Geldbeträge zur Erzielung von Überschusseinkünften bestimmt waren (BFH v. 29.3.2000 – X R 99/95, BFH/NV 2000, 1188; vgl. auch Anm. 193, „unfreiwillige Aufwendungen“ und „Unterschlagung“; s. auch § 4 Anm. 870 ff.). Verluste von ArbN sind nur dann nicht als WK abziehbar, wenn das die AfaA auslösende Ereignis dem privaten Bereich zuzuordnen ist (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/87, BStBl. II 2004, 491; v. 10.11.2005 – VI B 47/05, BFH/NV 2006, 296; v. 20.8.2008 – VI B 17/08, BFH/NV 2009, 13; s. Anm. 513).

Wird ein ArbN während einer Auswärtstätigkeit bestohlen, so liegen WK vor, wenn er die Gegenstände mitgenommen hat, weil sie für die Auswärtstätigkeit notwendig waren und der Schaden sich als Konkretisierung einer reisetypischen Gefährdung darstellt, dh. nicht nur gelegentlich der Reise eingetreten ist. Der Diebstahl ist vom ArbN, zB durch das Protokoll der Anzeige bei der Polizei, nachzuweisen. Der Höhe nach kann nicht der Zeitwert der gestohlenen Gegenstände angesetzt werden, sondern nur der „Restbuchwert“, dh. die noch nicht abgeschrieben Beträge (BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44; v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256; v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744; FG München v. 7.7.1999 – 1 K 3088/98, EFG 1999, 1216, rkr.: Diebstahl von wertvollem Schmuck führt nicht zu WK). Der Buchwert ist ggf. nach den Grundsätzen zu ermitteln, die gelten, wenn ein WG des PV erstmals zur Einkunftserzielung verwendet wird (s. hierzu „Absetzung für Abnutzung“). Eine Gewinnminderung soll ausscheiden, wenn der Diebstahl sich auf privat veranlasster Umwegstrecke ereignet (BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762).

**Dienstjubiläum:** Für Bewirtungsaufwendungen und Geschenke gelten über die Verweisung des Abs. 5 die Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 (s. Anm. 690, 691; s. auch „Bewirtungskosten“).

**Dienstreise:** Siehe „Reisekosten“.

**Diktiergerät** ist ein typisches Hilfsmittel bei der Erwerbsausübung in den verschiedensten Berufszweigen und daher in aller Regel als Arbeitsmittel anzuerkennen (etwa bei einem Richter, angestellten Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt oder Arzt). Eine gelegentliche Verwendung für private Korrespondenz steht dem WKAbzug nicht entgegen; für die Wiedergabe privater Musikaufnahmen ist ein Diktiergerät nicht geeignet (vgl. auch BFH v. 29.1.1971 – VI R 31/68, BStBl. II 1971, 327).

**Dingliche Belastungen:** Zahlungen zur Ablösung dinglicher Lasten führen nicht zu WK, sondern zu AHK, da der Grundeigentümer erstmals das uneinge-

schränkte Eigentumsrecht erwirbt; zu Leibrentenzahlungen s. „Abstandszahlungen“.

BFH v. 8.3.1984 – IX R 45/80, BStBl. II 1984, 702: Ablöse der Verpflichtung zur Errichtung von Pkw-Stellplätzen; v. 21.7.1992 – IX R 14/89, BStBl. II 1993, 484: Ablösung eines Wohnungsrechts; v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486: Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs; v. 15.12.1992 – IX R 323/87, BStBl. II 1993, 488: Ablösung eines dinglichen Wohnrechts; v. 6.7.1993 – IX R 112/88, BStBl. II 1998, 429: Ablösung eines Nießbrauchs.

**Dokortitel:** Die Kosten eines Promotionsstudiums bzw. die Aufwendungen für eine Promotion sind WK, wenn der Titel für die berufliche Laufbahn förderlich ist (BFH v. 4.11.2003 – VI R 96/01, BStBl. II 2004, 891). § 12 Nr. 5 steht dem nicht entgegen (BMF v. 4.11.2005, BStBl. I 2005, 26). Siehe auch Anm. 246.

**Doppelte Haushaltsführung:** Die notwendigen Mehraufwendungen sind WK nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (s. Anm. 489 ff.).

**Drittaufwendungen:** Siehe Anm. 43.

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

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

**Ehrenamt:** Tätigkeiten, die selbst keinen Einkunftserzielungsstatbestand erfüllen (vgl. BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944, zur Frage, ob Sanitätshelfer des Roten Kreuzes wegen Aufwandsentschädigungen ArbN sind), können zu WK bei der hauptberuflichen nichtselbständigen Arbeit führen.

► *Ehrenamtliche Gewerkschaftstätigkeiten* sind idR überwiegend beruflich veranlasst, so dass die Aufwendungen WK sind (zu Beiträgen s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3; Anm. 435). Das Ehrenamt muss für einen Berufsverband ausgeübt werden, der „für den Stpfl. zuständig“ ist, also berufsspezifische Interessen verfolgt. Handelt es sich um einen allgemein-politisch tätigen Verband, der auch die Interessen von Gruppen vertritt, denen der Stpfl. nicht angehört, liegt eine Tätigkeit im Bereich der privaten Lebensführung vor (BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368: WK bejaht bei Teilnahme an Sitzungen der ÖTV und des DGB; v. 2.10.1992 – VI R 11/90, BStBl. II 1993, 53; v. 1.7.1994 – VI R 50/93, BFH/NV 1995, 22: kein WKAbzug bei Tätigkeit für die „Wirtschaftsjunioren Deutschland“; s. auch „Berufsverband“).

Das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 kann auch bei Tätigkeiten für eine Gewerkschaft eingreifen (s. „Betriebsveranstaltungen“). Dies gilt insbes. bei Reisen ins Ausland (BFH v. 25.3.1993 – VI R 14/90, BStBl. II 1993, 559; Hess. FG v. 26.1.1994 – 11 K 180/91, EFG 1994, 919, rkr.).

► *Sonstige ehrenamtliche Tätigkeiten* sind idR dem Bereich der privaten Lebensführung zuzurechnen. Ausnahmsweise kann die berufliche Veranlassung überwiegen (FG Ba.-Württ. v. 3.2.1993 – 2 K 140/88, EFG 1993, 712, rkr.: Trainertätigkeit für einen Verband, bei dem der ArbG Mitglied ist; s. auch „Chorgruppe“).

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

**Einbürgerungskosten** sind Kosten der allgemeinen Lebensführung (BFH v. 18.5.1984 – VI R 130/80, BStBl. II 1984, 588).

**Einrichtungsgegenstände** eines häuslichen Arbeitszimmers: Siehe Anm. 597 und § 4 Anm. 1525 f.

**Einsatzwechseltätigkeit:** Siehe „Reisekosten“.

**Emeritierter Hochschullehrer:** Aufwendungen für die Forschung führen nicht zu WK. Übt der Hochschullehrer freiwillig eine Lehrtätigkeit aus, sollen die Aufwendungen zwar keine WK sein, aber ggf. im Billigkeitsweg nach § 163 AO berücksichtigt werden (BFH v. 5.11.1993 – VI R 24/93, BStBl. II 1994, 238; vgl. RÖSSLER, DStZ 1995, 86).

**Entfernungspauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4):** Siehe Anm. 440 ff.

**Erbauseinandersetzung und Erbfolge:** Erbfall und Erbauseinandersetzung sind zwei selbständige Vorgänge mit der Folge, dass Abfindungszahlungen eines Erben und Aufwendungen für den Erwerb des Erbteils eines Miterben zu AK führen (vgl. BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62, sowie zu vorweggenommenen Erbfolgeregelungen BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80). Einzelheiten zu AK s. ferner § 7 Anm. 144 und „Abstandszahlungen“. Zum Abzug von Zinsen s. das ABC in Anm. 385; s. ferner „Pflichtteilsanspruch“.

**Erbbaurecht:** Siehe § 21 Anm. 300 „Erbbaurecht“.

**Erhaltungsaufwand:** Siehe § 6 Anm. 470 ff.

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

**Ernährung:** Die Aufwendungen gehören grds. zu den nicht abzehbaren Kosten der privaten Lebensführung (BFH v. 19.9.1990 – X R 110/88, BStBl. II 1991, 208; v. 18.9.1991 – XI R 34/90, BStBl. II 1992, 90; s. § 12 Anm. 33). Zu Verpflegungsmehraufwendungen als WK s. Anm. 563 ff.

**Erschließungsbeiträge** oder Anliegerbeiträge können AK des Grund und Bodens, AK eines selbständig abnutzbaren WG (AfA) oder sofort abzehbare WK sein. Einzelheiten s. § 6 Anm. 640 ff. und § 21 Anm. 300 „Erschließung“; Beispiele aus der Rspr.:

► *Werbungskosten bejaht:* BFH v. 19.12.1995 – IX R 5/95, BStBl. II 1996, 134: Straßenbeitrag, der die Nutzbarkeit des Grundstücks nicht erhöht; v. 16.7.1996 – IX R 55/94, BFH/NV 1997, 178: endgültiger Ausbau einer provisorischen Straße; v. 23.2.1999 – IX R 61/96, BFH/NV 1999, 1079: Ersatz einer funktionsfähigen Sickergrube durch den Anschluss an die öffentliche Abwasser Versorgung.

► *Anschaffungskosten bejaht:* BFH v. 3.7.1997 – III R 114/95, BStBl. II 1997, 811: Aufwendungen für die Ersterschließung eines Grundstücks als AK des Grund und Bodens; v. 19.10.1999 – IX R 34/96, BStBl. II 2000, 257: Aufwendungen für Privatstraße als AK eines selbständigen und abnutzbaren WG; v. 14.9.1999 – IX R 31/96, BFH/NV 2000, 558, und v. 20.3.2002 – X R 34/00, BFH/NV 2002, 914: Erschließungskosten eines Grundstücks, die vom Erwerber eines Erbpachtrechts übernommen werden, als AK des Erbpachtrechts.

**Essgerät:** Aufwendungen für Essgeräte (zB Kaffeemaschinen, Service) sind wie die Aufwendungen des Essens selbst zu beurteilen, dh. regelmäßig liegen auch bei beruflicher Mitveranlassung Kosten der privaten Lebensführung vor (vgl. „Ernährung“; FG Düss. v. 26.11.1987 – VIII 61/83 E, EFG 1988, 116, rkr.: Kaffeemaschine eines Finanzbeamten führt nicht zu WK).

**Fachliteratur** (Fachbücher, Fachzeitschriften): Bücher s. Anm. 517.

**Fahrrad:** Das Fahrrad des angestellten Wachmanns einer Wach- und Schließgesellschaft kann – trotz lediglich mittelbarer Funktion im Erwerbsprozess – ein Arbeitsmittel sein (BFH v. 15.9.1961 – VI 228/60 U, BStBl. III 1961, 552; best. durch BFH v. 9.4.1963 – VI 6/61 U, BStBl. III 1963, 299). Dies gilt etwa auch für das Fahrrad eines angestellten Zeitungsaussträgers (vgl. VON BORNSHAUPT in KSM, § 9 Rn. H 100 [4/2013]). Der WKAbzug erfolgt über die AfA oder als gWG. Für Fahrräder dagegen, die lediglich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt werden, kommt ein Abzug der Kosten wegen des Vorangs von Nr. 4 nicht in Betracht (s. BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805).

**Fahrtätigkeit:** Siehe „Reisekosten“.

**Fahrtkosten** als Reisekosten: s. Anm. 297, als Mehraufwendungen wegen dHf. s. Anm. 493 und bei Fahrten Wohnung/ersten Tätigkeitsstätte s. Anm. 440 ff.

**Fehlgelder:** Muss ein ArbN, der im Kassendienst eingesetzt wird, seinem ArbG Kassenfehlbeträge ersetzen, so sind die Aufwendungen WK, soweit sie stfrei gewährte Fehlgeldentschädigungen übersteigen. Pauschale Fehlgeldentschädigungen sind nach R 19.3 LStR bis zu 16 € im Monat stfrei.

**Ferienwohnung:** Siehe § 21 Anm. 72.

**Fernsehgerät:** Wegen des Aufteilungs- und Abzugsverbots gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 waren Aufwendungen für ein Fernsehgerät auch bei einem auf dem Gebiet des Films und des Fernsehens tätigen Stpfl. regelmäßig nach der früheren Auffassung der Rspr. nicht als WK abziehbar; da dessen Nutzung im privaten Lebensbereich üblich ist, wird ein nicht unwesentlicher privater Veranlassungszusammenhang typisierend unterstellt (so BFH v. 19.10.1970 – GrS 3/70, BStBl. II 1971, 21, bei einem Fernsehgerät in einem stl. anerkannten Arbeitszimmer); s. auch BFH v. 27.9.1991 – VI R 1/90, BStBl. II 1992, 195; v. 27.5.1993 – VI R 54/90, BFH/NV 1994, 18). An dieser Rspr. kann nach der Aufhebung des sog. Aufteilungs- und Abzugsverbots nicht mehr festgehalten werden (s. Anm. 546). Bei gemischter Nutzung ist eine Aufteilung im Schätzungsweg möglich.

**Fernsprechkosten:** Siehe „Telekommunikationskosten“.

**Finanzierungskosten** sind bei Veranlassung durch eine Einkunftsart mit Überschussermittlung WK nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 355 ff. und § 4 Anm. 900 ff.; s. auch § 21 Anm. 121.

**Fischereiaufwendungen:** Siehe Anm. 595.

**Flugkosten** sind bei einer Veranlassung durch eine Überschusseinkunftsart grds. WK in voller Höhe. Zur Angemessenheitsprüfung der Höhe der Aufwendungen s. Anm. 598 und § 4 Anm. 1660 „Flugzeug“ und „Hubschrauber“. Bei Flügen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kommt die Entfernungspauschale nicht zur Anwendung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3, s. Anm. 458). Zur Behandlung von Flugkosten bei gemischt veranlassten Reisen s. BFH v. 24.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; s. auch Anm. 244, 246.

**Fluglizenzkosten:** Aufwendungen für den Privatflugzeugführerschein gehören regelmäßig zur privaten Lebensführung und sind damit als WK nicht abziehbar (BFH v. 27.5.2003 – VI R 85/02, BStBl. II 2005, 202). Aufwendungen für eine Berufsausbildung als Verkehrsflugzeugführer können dagegen WK sein. § 12 Nr. 5 steht dem nicht entgegen (BFH v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; s. auch BFH v. 30.9.2008 – VI R 4/07, BStBl. II 2009, 111).

**Flügel:** Siehe Anm. 518.

**Förster:** Siehe Anm. 595.

**Forderungsverlust:** Entscheidend für den WKAbzug ist die Abgrenzung zu Verlusten im privaten Vermögensbereich.

► *Nur-Arbeitnehmer:* Gewährt ein ArbN seinem ArbG ein Darlehen, so führt der Verlust des Darlehens zu WK, wenn der ArbN das Verlustrisiko bewusst aus beruflichen Gründen eingegangen ist, zB zur Sicherung des konkursbedrohten Arbeitsplatzes. Eine solche berufliche Veranlassung kann regelmäßig angenommen werden, wenn ein fremder Dritter – insbes. eine Bank – einen vergleichbaren Kredit nicht mehr gewährt hätte („Fremdvergleich“; vgl. BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48). Da Darlehensverluste und Bürgschaftsverluste auf vergleichbaren wirtschaftlichen Sachverhalten beruhen, sind sie beim WKAbzug gleich zu behandeln. Entscheidend für die Zuordnung zur Privatsphäre oder zu den WK ist jeweils die Abwägung aller Umstände des Einzelfalls. Zweifel gehen zulasten des Stpfl. (BFH v. 7.2.1997 – VI R 33/96, BFH/NV 1997, 400). Der Verlust des Darlehens muss durch ein unvermeidliches und unfreiwilliges Ereignis (zB Konkurs des ArbG) eintreten. Eine freiwillige Vereinbarung des Verzichts auf die Darlehensrückzahlung genügt nicht (BFH v. 2.9.1994 – VI R 35/94, BFH/NV 1995, 208). Unerheblich ist, ob das Darlehen unverzinst, niedrig verzinst oder marktüblich verzinst wird. Der Abzug der WK muss in dem VZ erfolgen, in dem der ArbN die Wertlosigkeit seiner Forderung erkennt (BFH v. 13.1.1989 – VI R 51/85, BStBl. II 1989, 382, aE).

► *Gesellschafter/Geschäftsführer:* Andere Grundsätze gelten, wenn der ArbN oder ein Angehöriger Gesellschafter des ArbG ist. Im Regelfall wird dann eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung der Darlehenshingabe vorliegen (BFH v. 25.11.2010 – VI R 34/08, BFH/NV 2011, 680).

**Fortbildungskosten:** Siehe „Bildungskosten“ und Anm. 241 ff.

**Friseur:** In der Regel liegen selbst dann private Lebenshaltungskosten vor, wenn berufsbedingter Mehraufwand anfällt (s. FG Hamb. v. 16.12.1988 – VII 99/88, EFG 1990, 226, rkr.: Haarschnitt eines Soldaten; s. ferner „Kosmetika“).

**Führerschein:** Aufwendungen für einen Pkw.-Führerschein sind idR Kosten der privaten Lebensführung (BFH v. 15.2.2005 – VI B 188/04, BFH/NV 2005, 890). Die Kosten für einen Lkw- bzw. Busführerschein sind dagegen grds. WK (FG Münster v. 25.2.1998 – 7 K 5197/96 E, EFG 1998, 941, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 29.8.2006 – 14 K 46/06, EFG 2007, 179, rkr.).

**Geld** in seiner Eigenschaft als Zahlungsmittel fällt nicht unter Abs. 1 Satz 3 Nr. 6, da ein Erwerbsbezug wesensmäßig nicht konkretisierbar ist (BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771).

**Geldbeschaffungskosten:** Siehe Anm. 385.

**Geldbuße und Geldstrafe:** Siehe Anm. 599.

**Gemälde:** Siehe „Bilder“.

**Geringwertige Wirtschaftsgüter** können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als WK abgezogen werden. § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 gelten über die Verweisung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 entsprechend. Geringwertig sind WG, deren Preis ohne USt 410 € nicht übersteigt. Zu geringwertigen Arbeitsmitteln s. Anm. 513.

**Geschenke:** Siehe Anm. 592.

**Getränke** als WK abziehbar sind berufsbedingte Mehraufwendungen.

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

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

- ▶ *Beteiligungsverluste, verlorene Zuschüsse, Verlustübernahmen:* Siehe „Beteiligungen“.
- ▶ *Bürgschaftsinanspruchnahme:* Siehe „Bürgschaftsverluste“.
- ▶ *Darlehensverlust:* Siehe „Forderungsverlust“.
- ▶ *Haftungsinanspruchnahme:* Siehe „Haftung“.

**Habilitation:** Die Kosten für eine Habilitation sind wie Promotionskosten regelmäßig WK (so schon BFH v. 7.8.1967 – VI R 25/67, BStBl. III 1967, 778).

Zum WKAbzug der Kosten für eine Habilitation s. Anm. 273. Dagegen hat das FG Bremen v. 25.8.1994 (193004 K 6, EFG 1995, 11, rkr.) Ausbildungskosten bejaht, wenn ein Arzt neben seiner beruflichen Tätigkeit an seiner Habilitation arbeitet.

**Haftung:** Werden GmbH-Geschäftsführer nach § 69 AO in Anspruch genommen, so kann dies zu WK bei § 19 führen. Dies gilt grds. auch, wenn der Geschäftsführer gleichzeitig Gesellschafter ist (OFD Düss. v. 29.10.1992, StEK EStG § 9 Nr. 601 = DStR 1992, 1724; RICHTER, FR 1988, 350; vgl. auch FG Münster v. 20.10.1981 – X-II 2190/79 E, EFG 1982, 291, rkr.: Zahlungen an Lieferanten der GmbH als WK). Zur Abgrenzung von Handlungen, die durch die Gesellschafterstellung veranlasst sind, können ggf. die Grundsätze zum Abzug von Bürgschaftszahlungen entsprechend herangezogen werden. Haftet ein Geschäftsführer für KSt, die auf vGA beruht und deshalb seine eigenen Kapitaleinkünfte betrifft, verbietet § 12 Nr. 3 den WKAbzug (FG Münster v. 21.1.1999 – 11 K 3207/99, EFG 2000, 481, rkr.). Nach diesem Grundsatz sollten uE WK auch dann abgelehnt werden, wenn der Geschäftsführer für LSt auf sein eigenes Gehalt haftet (ebenso KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 19 Rn. 60 „Haftung“; aA FG Köln v. 20.10.1992 – 8 K 4449/88, EFG 1993, 509, rkr.; Nds. FG v. 18.3.1993 – XI 264/88, EFG 1993, 713, rkr.). Zahlungen aufgrund einer Haftung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung Dritter können bei einem GmbH-Geschäftsführer zu Erwerbsaufwendungen führen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641).

**HAPIMAG AG (Schweiz):** Überlässt die AG eine Ferienwohnung, so fließen dem Aktionär Kapitaleinkünfte zu. Die Nutzung der Wohnung gehört dagegen zum Bereich der privaten Einkommensverwendung. WK sind lediglich die von der AG erhobenen Verwaltungskostenbeiträge (BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399; BFH v. 26.8.1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318).

**Hausgehilfin, Haushälterin:** Die Aufwendungen gehören zum Bereich der privaten Lebensführung (BFH v. 9.11.1982 – VIII R 198/81, BStBl. II 1983, 297; v. 26.6.1996 – XI R 15/85, BStBl. II 1997, 33; v. 31.7.1997 – III R 31/90, BFH/NV 1998, 439), sind aber unter den Voraussetzungen des § 35a Abs. 1 und § 9c abziehbar. Wird die Haushälterin auch für berufliche Zwecke tätig, kommt ggf. eine Aufteilung der Kosten in Betracht (s. FG München v. 19.2.1998 – 10 K 156/93, EFG 1998, 937, rkr.: Lohn für Pfarrhaushälterin, die auch im kirchlichen Bereich arbeitet, als WK).

**Hausrat:** Die Anschaffung von Hausrat dient idR privaten Zwecken und führt nicht zu WK (s. § 12 Anm. 34). Zu Mehraufwendungen wegen dHf. s. Anm. 491.

**Heimarbeiter:** Siehe R 9.13 LStR.

**Herstellungskosten** führen – außer im Anwendungsbereich der §§ 17 und 23 – nur über die AfA zu WK (vgl. „Vermögensverwaltung“). Zum HK-Begriff s. § 21 Anm. 300 „Herstellungskosten“.

**Hinterziehungszinsen:** Siehe Anm. 600 und § 4 Anm. 1760.

**Hörgerät:** Aufwendungen sind grds. Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1), es sei denn, die Hörschwäche wäre eine Berufskrankheit (s. BFH v. 23.10.1992 – VI R 31/92, BStBl. II 1993, 193, für Brillen; s. ferner „Krankheitskosten“; s. auch BFH v. 22.4.2003 – VI B 275/00, BFH/NV 2003, 1052; v. 20.7.2005 – VI R 50/03, BFH/NV 2005, 2185). Auch die Batteriekosten, die für Zeiten einer beruflichen Tätigkeit anfallen, sind keine WK (FG Ba-Württ. v. 11.9.1996 – 5 K 111/96, EFG 1997, 156, rkr.; aA BFH v. 8.4.1954 – IV 345/53 U, BStBl. III 1954, 174).

**Hunde:** Aufwendungen eines Polizei-Hundeführers sind WK (BFH v. 30.6.2010 – VI R 45/09, BStBl. II 2011, 45). Entsprechendes gilt für den Jagdhund eines Försters (BFH v. 29.1.1960 – VI 9/54 U, BStBl. III 1960, 163). Dagegen nicht anerkannt für einen Wachhund eines Hausmeisters (BFH v. 10.9.1990 – VI R 101/86, BFH/NV 1991, 234) und für einen Blindenhund.

**Immobilienfonds, geschlossene:** Siehe § 21 Anm. 110 ff.

**Insolvenzgeld** oder Konkursausfallgeld: Die Aufwendungen eines ArbN für Fahrten zur Arbeitsstätte können auch dann als WK abgezogen werden, wenn er stfreies Insolvenzgeld erhält. § 3c steht dem WKAbzug nicht entgegen (BFH v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199). Entsprechendes gilt für die sonstigen WK, die während des Bezugs von Insolvenzgeld anfallen.

**Instandhaltungskosten:** Siehe „Erhaltungsaufwendungen“.

**Instandhaltungsrücklage:** Die nach dem WEG an den Verwalter gezahlten Beiträge sind nicht bereits mit der Abführung an diesen, sondern erst bei der Ausgabe der Gelder für Erhaltungsmaßnahmen als WK abziehbar (BFH v. 9.12.2008 – IX B 124708, BFH/NV 2009, 571; § 21 Anm. 300 „Instandhaltungsrücklage“). Wird die Rücklage für HK verwendet, ist nur die Abschreibung nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 möglich (BFH v. 26.1.1988 – IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577; HORLEMANN, DStZ 1990, 112). Entsprechendes gilt für die Zinsen, die dem Wohnungseigentümer aus der Anlage der Instandhaltungsrücklage gutgeschrieben werden (R 161 Abs. 2 EStR). Auch der Übergang der Rücklage auf einen Erwerber des Wohnungseigentums führt nicht zu WK, da regelmäßig ein Teil des Kaufpreises für den Erwerb der Rücklage gezahlt wird (vgl. OFD Frankfurt v. 30.3.2000, FR 2000, 685; BFH v. 9.10.1991 – II R 20/89, BFH/NV 1992, 335, zur Grunderwerbsteuer).

**Jagdkosten:** Siehe Anm. 595.

**Kappung von Werbungskosten:** Neben den ausdrücklichen gesetzlichen Regelungen (zB Anm. 593; 598) sind WK vor allem bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu kürzen, die teilweise unentgeltlichen Charakter haben (s. Anm. 112). In diesen Fällen ist das Rechtsgeschäft in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Der WKAbzug ist der Höhe nach nur gemäß dem entgeltlichen Anteil möglich (zur AfA bei unentgeltlichem Erwerb s. § 7 Anm. 143). Bei verbilligten Mietverträgen macht § 21 Abs. 2 hiervon inso-

weit eine Ausnahme, als nicht jede teilentgeltliche Vermietung zur WK-Kürzung führt (s. § 21 Anm. 200 ff.). Bei Mieten bis zur Hälfte der ortsüblichen Miete bleiben die WK unberührt. Die Bevorzugung von Mietverträgen ist nicht verfassungswidrig (s. § 21 Anm. 202).

**Kassenfehlbeträge:** Siehe „Fehlgelder“.

**Kaution:** Grundsätzlich erfolgen Kautionszahlungen im steuerneutralen Vermögensbereich, da sie lediglich Sicherungsfunktion haben und bei planmäßiger Abwicklung zurückgezahlt werden. Ausnahmsweise können WK aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen, wenn ein ArbN seinem vorgesehenen ArbG zur Erlangung des Arbeitsplatzes eine Kaution zahlt und nicht zurückerhält (BFH v. 13.1.1989 – VI R 51/85, BStBl. II 1989, 382). Will ein Vermieter nach dem Auszug des Mieters die Wohnung selbst beziehen, kann er grds. die Renovierungsaufwendungen nach dem Auszug nicht als WK abziehen. Hat er aber die Kaution des Mieters wegen Schäden an der Mietwohnung einbehalten, so kann die Mieteinnahme in Höhe der Kaution durch WK (Renovierungsaufwendungen) in entsprechender Höhe neutralisiert werden (BFH v. 11.7.2000 – IX R 48/96, BStBl. II 2001, 784).

**Kinderbetreuungskosten:** Nach stRspr. des BFH sind Kinderbetreuungskosten keine WK. Dies gilt auch, wenn ohne sie eine Berufsausübung nicht möglich wäre (vgl. BFH v. 31.7.1997 – III R 31/90, BFH/NV 1998, 439; v. 5.12.1997 – VI R 94/96, BStBl. II 1998, 211; v. 2.12.1998 – X R 9/96, BFH/NV 1999, 1213). Daran hat sich durch die Beschlüsse des BVerfG v. 10.11.1998 (2 BvR 1057/91 ua., BStBl. II 1999, 174 [182, 193, 194]) zum Familienleistungsausgleich nichts geändert (BFH v. 23.4.2009 – VI R 60/06, BStBl. II 2010, 267, mwN).

Unter den Voraussetzungen des § 9c Abs. 1 sind Kinderbetreuungskosten „wie“ WK abziehbar.

**Kindergarten:** Siehe „Kinderbetreuungskosten“.

**Klassenfahrt:** Für einen Lehrer, der als Lehr- oder Aufsichtsperson teilnimmt, liegt eine Auswärtstätigkeit vor, die zum WKAbzug führt (BFH v. 11.5.1990 – VI R 140/86, BStBl. II 1990, 777; v. 6.12.1991 – VI R 28/91, BFH/NV 1992, 585; s. auch BFH v. 9.12.2010 – VI R 42/09, BStBl. II 2011, 522, zur Teilnahme eines Pfarrers an einer Pilgerwallfahrt). Auch eine Reise zur Vorbereitung einer Klassenfahrt kann eine Auswärtstätigkeit sein (aA BFH v. 27.7.2004 – VI R 81/00, BFH/NV 2005, 42). Nehmen Schüler im Rahmen eines Ausbildungsverhältnisses an der Klassenfahrt teil, kommt auch bei ihnen der WKAbzug in Betracht (BFH v. 7.2.1992 – VI R 93/90, BStBl. II 1992, 531; v. 7.2.1992 – VI R 9/90, BFH/NV 1992, 514).

**Klavier** als Arbeitsmittel: Siehe Anm. 518.

**Kontoführungsgebühren** sind WK aus nichtselbständiger Tätigkeit, wenn sie durch die Gutschriften der Gehaltsüberweisungen oder durch beruflich veranlasste Überweisungen (zB Bezahlung von Arbeitsmitteln) veranlasst sind. Wird abgehobenes oder überwiesenes Geld für private Zwecke verwendet, führen die Gebühren nicht zu WK. Pauschale Kontoführungsgebühren sind ggf. nach dem Verhältnis beruflich und privat veranlasster Kontenbewegungen aufzuteilen (BFH v. 9.5.1984 – VI R 63/80, BStBl. II 1984, 560: Eine ausschließlich berufliche Veranlassung liegt auch dann nicht vor, wenn das Konto nur auf Verlangen des ArbG eingerichtet wird; v. 19.1.1996 – VI R 77/94, BFH/NV 1996, 541: Da die Bezüge von Diplomaten vom ArbG nur auf Inlandskonten überwiesen werden, sind die Gebühren für die Überweisung zum ausländ. Beschäftigungsort WK).

- ▶ *Die Steuerverwaltung* akzeptiert den pauschalen WKAbzug von 16 € (OFD Hannover v. 30.4.2002, FR 2002, 801).
- ▶ *Die Kindergeldverwaltung* verlangt bei der Berechnung des kindergeldschädlichen Einkommens nach § 32 Abs. 4 Satz 2 den Nachweis der tatsächlichen Kosten (Runderlass der BfA v. 2.10.2001).

Ein Anspruch auf die gesetzlich nicht vorgesehene Pauschale besteht uE nicht. Die unterschiedliche Behandlung ist vertretbar, da bei der StBerechnung die Auswirkungen kleiner WKBeträge regelmäßig geringfügig sind, während bei Einkommensberechnungen nach § 32 Abs. 4 Satz 2 letztlich 1 € den Ausschlag für die Zahlung des gesamten Kindergelds geben kann. Für andere Einkunftsarten (vgl. „Bankspesen“) gelten die Grundsätze entsprechend.

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

**Konzert- und Theaterbesuche** können insbes. bei Fachlehrern ganz oder teilweise beruflich veranlasst sein (zB als Begleitperson von Schülern).

**Kosmetika:** Selbst bei außergewöhnlich hohen Aufwendungen ist der WKAbzug nicht möglich, da es sich um typische Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1) handelt. Ist nach objektiven Maßstäben der den Beruf fördernde Teil abgrenzbar, können ausnahmsweise WK vorliegen (zB spezielle Schminke für Foto-/Fernsehtermine; BFH v. 6.7.1989 – IV R 91–92/87, BStBl. II 1990, 49; v. 28.11.1990 – X R 119/88, BFH/NV 1991, 306).

**Kraftfahrzeug** Soweit ein Fahrzeug im Rahmen einer Auswärtstätigkeit beruflich genutzt wird, ist es Arbeitsmittel (BFH v. 27.11.2003 – VI B 23/00, BFH/NV 2004, 338, mwN; s. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a: zum Umfang des WKAbzugs s. Anm. 475 ff.). Soweit es dagegen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte eingesetzt wird, sind die Kosten durch Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 abgegolten (BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805, betr. Leasingsonderzahlung). Wegen Schuldzinsen bei kreditfinanzierter Anschaffung s. Anm. 385.

**Krankheitskosten** sind üblicherweise Aufwendungen der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1), die ggf. als agB abgezogen werden können (s. § 33 Anm. 90). Werbungskosten liegen nach stRspr. ausnahmsweise vor, wenn die Krankheit durch die berufliche Tätigkeit verursacht wurde (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101, betr. Beitrag zu einer Krankentagegeldversicherung). Hiervon ist regelmäßig bei Berufsunfällen und typischen Berufskrankheiten (zB Vergiftung eines Chemikers; Staublunge eines Bergmanns; TBC eines Arztes in einer TBC-Heilstätte; Sportunfall eines Berufsfußballers) auszugehen.

▶ *Berufskrankheit bejaht:* BFH v. 6.6.1957 – IV 158/56 U, BStBl. III 1957, 286; Hepatitis eines Arztes; v. 2.3.1962 – VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192; Pkw-Unfall bei beruflich veranlasster Fahrt.

▶ *Berufskrankheit verneint:* BFH v. 9.2.1962 – VI 10/61 U, BStBl. III 1962, 235; Diabeteserkrankung; v. 4.10.1968 – IV R 59/68, BStBl. III 1969, 179; Herzinfarkt eines Arztes; v. 17.4.1980 – IV R 207/75, BStBl. II 1980, 639; Strahlenschäden bei Kindern eines Röntgenarztes; FG Berlin v. 1.8.1989 – V 303/87, EFG 1990, 63, rkr.: Vorbeugungsmaßnahmen einer Lehrerin gegen Infektionskrankheiten; FG München v. 26.9.1997 – 8 K 642/95, EFG 1998, 183, rkr.: Volkshochschulkurs „Kunst des Sehens“ eines Bildschirmarbeiters.

- ▶ *Kurkosten*: Siehe „Kuraufwendungen“.
- ▶ *Abgrenzung Berufsunfälle/private (Sport-)Unfälle*: Siehe „Betriebsveranstaltungen“.
- ▶ *Gesundheitsbedingte Arbeitsmittel*: Siehe „Hörgeräte“ und für Brillen Anm. 512.

**Kreditkarte**: Die Kosten für eine Kreditkarte, die auch für berufliche Aufwendungen (zB bei Reisetätigkeit) verwendet wird, können entsprechend dem Volumenanteil der beruflich veranlassten Zahlungen zum Gesamtumsatz der Kreditkarte als WK abziehbar sein.

**Kreditrückzahlung**: Wird ein für Erwerbszwecke verwendeter Kredit getilgt, so liegt eine bloße Vermögensumschichtung vor, die nicht zu WK führt. WK können nur die mit dem Kredit getätigten Ausgaben sein (BFH v. 10.12.1971 – VI R 209/69, BStBl. II 1972, 250; s. auch Anm. 187 und „Kursverluste“).

**Kuraufwendungen** gehören typischerweise zu den privaten Lebensführungskosten (§ 12 Nr. 1), die ggf. als agB abgezogen werden können (§ 33). WK liegen nur vor, wenn die Kur der Heilung oder Vorbeugung gegen eine typische Berufskrankheit dient (BFH v. 17.7.1992 – VI R 96/88, BFH/NV 1993, 19; Kneippkur eines Bundeswehrpiloten führt nicht zu WK; FG Berlin v. 10.6.1991 – VIII 506/88, EFG 1992, 322, rkr.: Gelenkarthrose eines Sportlehrers ist keine Berufskrankheit); vgl. auch „Krankheitskosten“.

**Kursverluste** gehören – außerhalb des Anwendungsbereichs der §§ 17 und 23 – zu privaten Vermögensverlusten. Zu den Grundsätzen s. Anm. 185 ff. und „Vermögensverwaltung“. Auch wenn ein Gebäude mit Fremdwährungsdarlehen finanziert wird, liegen keine WK bei Vermietungseinkünften vor, wenn aufgrund von Währungsänderungen zur Darlehenstilgung ein größerer Eurobetrag gezahlt werden muss, als er bei Darlehensauszahlung eingenommen wurde (BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289). Ebenso wenig sind WK bei Kapitaleinkünften gegeben, wenn Wertpapiere mit Fremdwährungsdarlehen finanziert werden (FG Saar. v. 13.12.1994 – 1 K 171/94, EFG 1995, 474, rkr.).

**Leasing**: Kann der ArbN die tatsächlichen Kfz-Kosten geltend machen (bei Auswärtstätigkeit), gehört auch eine Leasing-Sonderzahlung in Höhe des auf die Auswärtstätigkeit entfallenden Nutzungsanteils grds. zu den sofort abziehbaren WK (BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643). Macht der Stpfl. jedoch die Kosten nach pauschalen Kilometersätzen als WK geltend, ist damit die Leasing-Sonderzahlung abgegolten. Hinsichtlich des auf die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Nutzungsanteils wird die Leasing-Sonderzahlung durch die Entfernungspauschale abgegolten (BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805).

**Liebhabelei**: Erzielt ein Stpfl. aus einer Tätigkeit langjährig nur Verluste und sind Überschüsse nicht zu erwarten, so fehlt die erforderliche Einkunftserzielungsabsicht (BFH v. 28.8.2008 – VI R 50/06, BStBl. II 2009, 243). Solche Verluste können aber dann bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden, wenn ihre Inkaufnahme durch den Beruf veranlasst ist (BFH v. 22.7.1993 – VI R 122/92, BStBl. II 1994, 510).

**Lohnsteuerpauschalierung** gem. §§ 40–40b durch den ArbG schließt den WKAbzug beim ArbN aus; s. Anm. 16.

**Lösegeld**: Trotz eventueller erwerbsbezogener Mitveranlassung können keine WK bejaht werden, denn zu den Kosten der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1) zählen insbes. Aufwendungen zur Erhaltung des Lebens, der Gesundheit und der Freiheit, da es sich um höchstpersönliche Rechtsgüter handelt (vgl. BFH v. 30.10.1980 – IV R 27/77, BStBl. II 1981, 303; v. 30.10.1980 – IV R

223/79, BStBl. II 1981, 307; v. 22.2.2001 – I B 132/00, BFH/NV 2001, 1048; aufgrund der Deckungsgleichheit von WK und BA gelten die Grundsätze dieser Entscheidungen auch für Überschusseinkünfte; s. ferner „Sicherheitsaufwendungen“). Wird das Lösegeld ohne private Beziehung für Dritte (ArbN oder Kunden) gezahlt, liegen idR WK vor. Zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn der ArbG Lösegeld zahlt, s. § 19 Anm. 600.

**Markise:** Auch bei nachträglichem Anbau liegen HK des Gebäudes vor (BFH v. 29.8.1989 – IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430).

**Master of Laws:** Aufwendungen für eine Auslandsstudium zur Erlangung des „Master of Laws“ können vorab entstandene WK darstellen (BFH v. 22.7.2003 – VI R 4/02, BFH/NV 2004, 32).

**Meisterprüfung:** Kosten sind regelmäßig beruflich veranlasst und daher WK (s. „Bildungskosten“ und Anm. 241 ff.).

**Motorrad** als Arbeitsmittel: Den WKAbzug bejaht hat das Nds. FG v. 8.6.1989 – VI 267/88, juris, rkr.: Sonderfall eines Motorradsachverständigen.

**Motorschaden:** Mit der Entfernungspauschale sind alle Aufwendungen für Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte abgegolten (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 539). Dies gilt auch für Motorschäden.

**Musikinstrumente** als Arbeitsmittel: Siehe Anm. 518.

**Nachholung** von WK in Abweichung zum Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2 ist unzulässig; s. Anm. 57. Zur Nachholung von AfA s. Anm. 537 und § 7 Anm. 93 ff.

**Nachträgliche Werbungskosten:** Siehe Anm. 170.

**Nebentätigkeiten:** Zum WKAbzug bei den Einkünften aus der Nebentätigkeit s. § 3 Nr. 26 Anm. 6 und 40. Fehlt bei der Nebentätigkeit die Gewinnerzielungsabsicht und liegt damit kein eigenständiger Einkunftserzielungstatbestand vor, so kommen in Sonderfällen WK bei der Haupttätigkeit in Betracht (BFH v. 22.7.1993 – VI R 122/92, BStBl. II 1994, 510: Konzerttätigkeit eines Universitätsangestellten für das Fach Instrumentallehre Klavier; FG Düss. v. 30.11.2000 – 3 K 3341/97 E, EFG 2001, 423, rkr.: Filmproduktion eines Kunstprofessors mit dem Lehrgebiet Film).

**Negative Einnahmen** nimmt die Rspr. an, wenn Einnahmen zurückgezahlt werden; zu Einzelheiten s. Anm. 80 ff. Sie setzen voraus, dass beim ArbN Güter abfließen oder Aufwendungen entstehen (BFH v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299; v. 12.11.2009 – VI R 20/07, BFHE 227, 435; v. 10.8.2010 – VI R 1/08, BStBl. II 2010, 1074; v. 13.1.2011 – VI R 61/09, BStBl. II 2011, 479).

**Negative Werbungskosten:** Zurückgezahlte WK führen zu Einnahmen; vgl. Anm. 85 sowie BFH v. 28.3.1995 – IX R 41/93, BStBl. II 1995, 704, mwN; v. 13.7.2000 – VI B 184/99, BFH/NV 2000, 1470.

**Nettoprinzip:** Siehe Anm. 6 und § 2 Anm. 13.

**Nichteheliche Lebensgemeinschaft:** Zu den Voraussetzungen einer dHf. s. Anm. 497.

**Nießbrauch/Nutzungsrechte:** Da der WKAbzug voraussetzt, dass der Stpfl. einen Einkunftserzielungstatbestand erfüllt, ist es entscheidend, ob die Einkünfte dem Eigentümer oder dem Nießbrauchsberechtigten zugerechnet werden (zB BFH v. 26.5.1992 – IX R 13/86, BFH/NV 1992, 738: Kein WKAbzug des Eigentümers für die Wohnung des Nießbrauchers, weil dieser die Mieteinkünfte erzielt). Zur Frage der Einkünftezurechnung s. § 21 Anm. 25.

**Notarkosten:** Entscheidend für die estl. Behandlung ist der Grund der notariellen Beurkundung. Bei Anschaffungsvorgängen handelt es sich um Anschaffungsnebenkosten, die zu AK führen, bei Veräußerungen um Veräußerungskosten (zB BFH v. 17.4.1997 – VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102, unter 3.). Werden Grundschulden zur Sicherung von Darlehen verbrieft, gehören die Notarkosten zu den sonstigen Kreditkosten (Finanzierungskosten) und können ggf. als WK abgezogen werden (vgl. BFH v. 29.7.1997 – IX R 89/84, BFH/NV 1998, 260; v. 1.10.2002 – IX R 72/99, BStBl. II 2003, 399).

**Optionsgebühren:** Siehe „Aktien“.

**Pachtvorauszahlungen,** die neben dem laufenden Pachtzins gezahlt werden, sind sofort abziehbare WK (BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267). Zur Anerkennung von Vorauszahlungen allgemein s. Anm. 222 und „Vorauszahlungen von Werbungskosten“.

**Personengesellschaften und -gemeinschaften:** Siehe Anm. 20, 50 sowie „Bauherrenmodell“ und „Immobilienfonds“.

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

**Pflichtteilsanspruch:** Belastungen eines Nachlasses mit Vermächtnis-, Pflichtteils- und Erbersatzansprüchen führen nicht zu AK des Erben für die WG des Nachlasses. Auch Zinsen zur Finanzierung von Zahlungen können nicht als WK abgezogen werden (BFH v. 14.4.1992 – VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275).

**Planungskosten:** Siehe § 6 Anm. 647 ff.

**Promotion:** Siehe „Dokortitel“.

**Prozesskosten,** Beratungskosten und sonstige Rechtsverfolgungskosten: Ist die vorrangige Berücksichtigung als BA (s. § 4 Anm. 860 ff.) oder WK nicht möglich, können Steuerberatungskosten als SA abgezogen werden (s. § 10 Anm. 260 ff.). Sonstige privat veranlasste Aufwendungen können ggf. als agB anzuerkennen sein (zu Einzelheiten s. § 33 Anm. 110 ff.; zum Abzug von Zivilprozesskosten als agB s. BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BFH/NV 2011, 1426). Für den Abzug als WK ist, da keine besondere gesetzliche Regelung besteht, der allgemeine WK-Begriff des Abs. 1 Satz 1 (s. „Veranlassungsprinzip“) ausschlaggebend.

► *Grundsatz:* Rechtsverfolgungskosten teilen als Folgekosten die estl. Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand der Rechtsverfolgung waren. Wird also um WK gestritten, sind auch Prozesskosten (und außergerichtliche Kosten) sofort abziehbare WK. Geht es dagegen um AHK, sind sie ebenfalls als AHK zu behandeln, die sich allenfalls über die AfA auswirken. Ist Gegenstand des Rechtsstreits eine Frage privater Natur, scheidet der WK-Abzug gänzlich aus. Denkbar ist ein Abzug als agB. Im Ergebnis ist damit das stl. Schicksal der Hauptsache in vollem Umfang für den Abzug von Rechtsverfolgungskosten entscheidend. Auf den Erfolg eines Rechtsstreits kommt es insoweit nicht an, als auch vergebliche Aufwendungen WK sein können. Allerdings kann der Ausgang eines Prozesses die estl. Qualifizierung von Aufwendungen beeinflussen.

► *Gemischt veranlasste Aufwendungen:* Sind Rechtsverfolgungskosten sowohl privat als auch beruflich veranlasst, kommt nach den allgemeinen Grundsätzen eine Aufteilung der Kosten in WK und privat veranlasste (ggf. agB) in Betracht.

► *Nachträgliche Erstattung von Prozesskosten* durch eine Rechtsschutzversicherung oder nach Prozessgewinn durch den Gegner ändert am WK-Charakter nichts. Im VZ der Zahlung sind die Aufwendungen als WK zu berücksichtigen, im VZ

der Erstattung sind Einnahmen zu erfassen (s. BFH v. 4.9.1990 – IX B 10/90, BFH/NV 1991, 164, und „negative WK“).

► *Beispiele aus der Praxis:* Zu beachten ist, dass Rechtsprechungsänderungen des BFH bei der Beurteilung, ob WK vorliegen, zwangsläufig eine geänderte Beurteilung der entsprechenden Rechtsverfolgungskosten nach sich ziehen.

▷ *Berufsbedingte Kosten:* Bei berufsbedingten Zivilprozessen (zB in einem LStStreit), bei Steuerprozessen, soweit der Streit die Höhe des Arbeitslohns oder der WK betrifft, oder bei Dienststrafverfahren sind die Prozesskosten WK.

▷ *Erbschaftsstreitigkeiten:* Da der Erbfall als privater Vorgang angesehen wird (s. „Erbauseinandersetzung“) sind auch alle damit zusammenhängenden Streitigkeiten privater Natur. Sie führen auch dann nicht zu WK, wenn der Stpfl. einen Prozess führt, um Vermögen zu erhalten, das der Einkunftserzielung dient (BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600, mwN: Testamentsanfechtung). Kommt es bei der Erbauseinandersetzung aber zu Abfindungszahlungen, die zu AK führen, so können ggf. damit zusammenhängende Rechtsverfolgungskosten ebenfalls AK sein (vgl. umfassend: GRUBE, DStZ 1999, 313).

▷ *Bau- und Grundstücksstreitigkeiten:* Der BFH hat in einer Reihe von Fällen AHK bejaht (zB BFH v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486: Aufwendungen, um die Wiedereintragung eines Nießbrauchs zu verhindern; v. 30.8.1994 – IX R 2/90, BFH/NV 1995, 382: Rücktritt vom Kaufvertrag eines Fertighauses, um ein anderes Gebäude zu bauen; v. 30.1.1996 – IX R 83/90, BFH/NV 1996, 542: Streit über den an den Bauunternehmer zu zahlenden Werklohn). Sind dagegen wegen des Konkurses des Bauunternehmers verlorene Vorauszahlungen als WK zu berücksichtigen, sind auch die Prozesskosten WK (BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 805). Waren private Vermögensverluste Anlass eines Prozesses (s. „Vermögensverwaltung“) oder war die Rechtsverfolgung aufgrund einer Veräußerung notwendig (s. „Veräußerungskosten“) liegen idR private Aufwendungen vor (s. auch „Nachträgliche Werbungskosten“).

▷ *Rentenstreitigkeiten, betriebliche Altersversorgung:* Beratungskosten sind in voller Höhe als (vorab entstandene) WK abziehbar, wenn die Beratung im Zusammenhang mit (zukünftig) stpfl. Renten steht (BMF v. 20.11.1997, FR 1997, 964).

▷ *Strafverteidigungskosten:* Werbungskosten kommen in Betracht, wenn die Straftat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen wurde (BFH v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467; v. 13.12.1994 – VIII R 34/93, BStBl. II 1995, 457, mwN; s. auch BFH v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223, dazu BERGKEMPER, FR 2008, 235). Die Straftat und der durch sie entstandene Schaden darf aber nicht nur „bei Gelegenheit“ der Berufsausübung verursacht worden sein (vgl. „Schaden, Schadensersatz“).

**Psychologische Weiterbildung:** Ist die psychologische Behandlung, Betreuung oder Unterrichtung von anderen Menschen Gegenstand eines Berufs, können Fortbildungsmaßnahmen idR ohne Weiteres als WK anerkannt werden. Bei anderen Berufen, für deren Ausübung psychologische Kenntnisse von Vorteil sind, liegen WK vor, wenn im Wesentlichen ein auf den konkreten Beruf zugeschnittenes psychologisches Wissen vermittelt wird und der Teilnehmerkreis entsprechend homogen zusammengesetzt ist. In solchen Fällen ist es ausnahmsweise unbeachtlich, dass psychologische oder psychotherapeutische Fortbildung

gen zwangsläufig auch die persönliche Selbsterkenntnis (§ 12 Nr. 1) verbessert (BFH v. 24.8.2001 – VI R 40/94, BFH/NV 2002, 182, mwN; v. 28.8.2008 – VI R 35/08, BFH/NV 2008, 2108). Vgl. ferner „Selbstanalyse“ sowie Anm. 241 ff.

**Rechtsberatungskosten:** Siehe „Prozesskosten“.

**Rechtsschutzversicherungsbeiträge:** Die Prämien sind WK, wenn ausschließlich oder weit überwiegend berufliche Risiken versichert sind. Werden berufliche und private Risiken abgesichert, liegen dagegen grds. „gemischte“ Aufwendungen vor, die in voller Höhe unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 fallen. Die Aufteilung der Versicherungsprämien in einen beruflichen und einen privaten Teil ist nach allgemeinen Grundsätzen zulässig (s. Anm. 178; BFH v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346, zur alten Rechtslage).

**Reinigungskosten,** die beim Stpfl. aus beruflichem oder sonstigem erwerbsbezogenen Anlass anfallen, sind WK; zur Reinigung von (Berufs-)Kleidung s. Anm. 556.

**Reisekosten:** Siehe Anm. 285 ff.

**Reisen** als Bildungsaufwendungen: Siehe Anm. 241 ff.

**Reitpferd** Aufwendungen eines angestellten Reitlehrers für ein eigenes Reitpferd, das für berufliche Zwecke eingesetzt wird, stellen WK dar; das Reitpferd ist in einem solchen Fall ein Arbeitsmittel. Die Umstände des Einzelfalls sind entscheidend (BFH v. 27.2.2008 – VI B 40/07, BFH/NV 2008, 955; FG Düss. v. 22.6.1982 – XV 691/78 E, EFG 1983, 65, rkr.; Hess. FG v. 2.12.1982 – IX 357/79, EFG 1983, 226, rkr.). Als WK kommen neben der Afa insbes. die laufenden Unterhaltskosten in Betracht.

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

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

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

**Repräsentationsaufwendungen** sind typische Kosten der privaten Lebensführung (s. § 12 Anm. 55 ff.).

**Risikolebensversicherungsbeiträge** werden nach stRspr. nicht als WK anerkannt, da der BFH den Zweck von Risikolebensversicherungen in der privaten Daseinsvorsorge des Stpfl. oder seiner Hinterbliebenen sieht (BFH v. 15.6.2005 – VI B 64/04, BFH/NV 2005, 1796). Unerheblich ist auch, ob die Versicherungssumme bei ihrer Auszahlung für Zwecke der Einkunftserzielung verwendet werden soll. Da die Anschaffung eines privaten WG (zB eines Mietgrundstücks) oder die Tilgung einer privaten Verbindlichkeit nicht zu WK führen kann, sind auch die damit zusammenhängenden Aufwendungen keine WK.

BFH v. 29.10.1985 – IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143; v. 29.10.1985 – IX R 61/82, BStBl. II 1986, 260; v. 10.8.1988 – IX R 220/84, BStBl. II 1989, 137: Risikoversicherungen zur Absicherung von Bauspardarlehen; v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657: Absicherung eines Bankkredits; v. 7.8.1990 – IX R 139/86, BFH/NV 1991, 94: Absicherungen des Kaufpreises von Mietgrundstücken; v. 6.2.1992 – IV R 30/91, BStBl. II 1992, 653: Private Aufwendungen auch dann, wenn eine Gesellschaft ihre Gesellschafter versichert.

**Rücktrittskosten:** Schadensersatzzahlungen im Zusammenhang mit Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen führen grds. nicht zu WK (s. „Nachträgliche Werbungskosten“ und „Schaden, Schadensersatz und Schadensbeseiti-

gung“). Auch beim Rücktritt von einem Grundstückskaufvertrag hat der BFH WK verneint (zB BFH v. 1.8.1989 – IX R 17/86, BFH/NV 1990, 94; aA Anm. 163 mwN; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 232; BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610; v. 5.11.2001 – IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144).

**Rückzahlung** von WK: Siehe § 21 Anm. 90.

**Rundfunkgerät:** Eine Qualifikation als Arbeitsmittel und damit der Abzug von Kosten als WK ist nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen denkbar, da es sich um einen typischen Gegenstand der allgemeinen Lebensführung handelt (BFH v. 24.10.1972 – IV R 128/88, BStBl. II 1990, 19; s. auch „Fernsehgerät“; v. 24.10.1972 – VIII R 201/71, BStBl. II 1973, 78).

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

**Schaden, Schadensersatz und Schadensbeseitigung:** Schadensersatzleistungen als Folge der Tätigkeit als ArbN sind grds. WK (BFH v. 15.1.2009 – VI R 37706, BStBl. II 2010, 111). Auf den Grad des Verschuldens kommt es nicht an. Entscheidend ist aber die Feststellung, ob die den Schadensersatz verursachende Handlung noch im Rahmen der beruflichen Aufgabenerfüllung lag oder aber auf privaten, den beruflichen Zusammenhang aufhebenden Vorgängen beruhte (BFH v. 6.2.1981 – VI R 30/77, BStBl. II 1981, 362; v. 18.9.1987 – VI R 121/84, BFH/NV 1988, 353; v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2005, 182).

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

BFH v. 3.5.1985 – VI R 103/82, BFH/NV 1986, 392; v. 3.5.1985 – VI R 110/82, BFH/NV 1986, 270; v. 19.3.1987 – IV R 140/84, BFH/NV 1987, 577.

**Schmiergeld:** Siehe Anm. 601.

**Schreibtisch** (s. auch „Arbeitszimmer“). Der Schreibtisch kann bei entsprechender beruflicher Nutzung im Zeitpunkt der Anschaffung Arbeitsmittel iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 sein. Das gilt unabhängig davon, ob das Möbelstück in einem als häusliches Arbeitszimmer anerkannten Raum steht oder nicht (BFH v. 25.9.1992 – VI R 109/87, BStBl. II 1993, 106). Entsprechendes gilt für sämtliche zum Schreibtisch gehörende Gegenstände wie Schreibtischlampe, Schreibtischsessel, Schreibtischgarnitur, Papierkorb (BFH v. 8.11.1996 – VI R 22/96, BFH/NV 1997, 341) und Bücherregale (s. zur früheren Rspr. BFH v. 7.9.1990 – VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445; v. 30.10.1990 – VIII R 42/87, BStBl. II 1991, 340). Gegebenenfalls ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 zu beachten (BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355, betr. Afa für über 100 Jahre alte Möbelstücke).

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

**Schulkosten:** Schulgeld und andere Aufwendungen für die Schulausbildung von Kindern gehören grds. zu den privaten Lebenshaltungskosten (BFH v. 23.11.2000 – VI R 38/97, BStBl. II 2001, 132). Dies entspricht der Behandlung von „Kinderbetreuungskosten“ (BFH v. 29.10.1997 – X R 129/94, BStBl. II 1998, 149; v. 23.11.2000 – VI R 38/97, BFH/NV 2001, 381; zum Sonderausgabenabzug von Schulgeld s. § 10 Anm. 270 ff.; zu krankheitsbedingten Schulkosten als agB s. BFH v. 12.5.2011 – VI R 37/10, DStR 2011, 1504).

**Selbstanalyse:** Aufwendungen für Psychoanalyse, Selbsterfahrungsgruppen und ähnliche Veranstaltungen für die eigene Persönlichkeitsentfaltung sind grds. Lebensführungskosten (s. „Psychologische Weiterbildung“).

**Selbstgenutztes Wohnungseigentum:** Nach dem Wegfall der Nutzungwertbesteuerung (ab VZ 1987 bzw. spätestens ab VZ 1999) mit dem Auslaufen der großen Übergangsregelung ist der WKAbzug von Aufwendungen für das private Wohnen ausgeschlossen; zu Einzelheiten s. § 21a.

**Sicherheitsaufwendungen** sind regelmäßig keine WK, soweit es um den Schutz eigener höchstpersönlicher Rechtsgüter (Leben; Gesundheit; Freiheit) geht (vgl. hierzu „Lösegeld“ sowie BFH v. 29.3.1979 – IV R 103/75, BStBl. II 1979, 512; v. 9.8.1999 – VIII B 38/99, BFH/NV 2000, 76, mwN).

**Skikurs:** Die Aufwendungen eines Lehrers für einen Skikurs können WK sein (vgl. BFH v. 22.6.2006 – VI R 61/02, BStBl. II 2006, 782; s. „Bildungsaufwendungen“ Anm. 241 ff.).

**Soldaten:** Da der Wehrsold nach § 3 Nr. 5 stfrei ist, kamen zu Zeiten der Wehrpflicht WK nur bei Berufssoldaten und Soldaten auf Zeit in Betracht. Es gelten die allgemeinen Grundsätze bezüglich dHf. bzw. Reisekosten und § 3c. Zum Abzug fiktiver WK s. R 9.1 Abs. 4 LStR und BFH v. 3.2.2011 – VI R 9/10, BFH/NV 2011, 976.

**Spenden:** Aufgrund der Verweisung des Abs. 5 auf § 4 Abs. 6 können Parteispenden kraft gesetzlicher Definition keine WK sein (s. Anm. 603).

**Spesen:** Unscharfer Sammelbegriff für Reisekosten (s. Anm. 285 ff.), Bewirtungskosten (s. Anm. 593), Repräsentationsaufwendungen und ähnliche Ausgaben.

**Sportsachen (Sportbekleidung, Sportgeräte)** als Arbeitsmittel bzw. Berufskleidung; Siehe Anm. 514.

**Sprachkurs** als Bildungsmaßnahme; Siehe Anm. 246 mwN und BFH v. 24.2.2011 – VI R 12/10, BFH/NV 2011, 1217.

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

**Stereoanlage** als Arbeitsmittel; Siehe Anm. 580.

**Steuerberatungskosten** sind WK, soweit die Beratung durch die Einkunftszielungstätigkeit veranlasst ist (zur Aufteilung s. BMF v. 21.12.2007, BStBl. I 2008, 256). Im Übrigen kommt seit 2006 ein Abzug als SA nicht mehr in Betracht (s. § 10 Anm. 220).

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

**Stille Beteiligung:** Zu den WK eines stillen Gesellschafters und zum Abzug von Verlustanteilen s. § 20 Anm. 142.

**Strafverteidigungskosten** sind WK, wenn die dem Stpfl. vorgeworfene Straftat im Zusammenhang mit seiner Erwerbstätigkeit steht (BFH v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223, mwN; BERGEMPER, FR 2008, 235; s. auch „Prozesskosten“).

**Streikaufwendungen:** Da die von den Gewerkschaften gezahlten Streikunterstützungen stfrei sind, können auch die durch die Teilnahme am Streik entstandenen Aufwendungen nicht als WK abgezogen werden (BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337, unter 5.).

**Stückzinsen:** Siehe Anm. 385.

**Studienkosten:** Siehe „Bildungsaufwendungen“, Anm. 241 ff. und BFH v. 28.7.2011 – VI R 7/10, DB 2011, 1836.

**Studienreisen:** Siehe Anm. 246.

**Taxikosten** können als Reisekosten in der angefallenen Höhe abgezogen werden (s. Anm. 297a).

**Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte:** Siehe „Kappung von Werbungskosten“ und Anm. 112.

**Telekommunikationsaufwendungen (Telefon, Mobiltelefon, Internet):** Mangels einer speziellen gesetzlichen Regelung (Telefonkosten als Reisekosten s. Anm. 300) kommt Abs. 1 Satz 1 zur Anwendung, dh., WK liegen vor, wenn die Aufwendungen durch die Einkunftserzielungstätigkeit veranlasst sind. In der Praxis liegt der Schwerpunkt der Probleme in der Frage, in welcher Höhe ArbN wegen einer beruflichen Nutzung privater Telefone WK geltend machen können. Die hierzu von der Rspr. entwickelten Grundsätze gelten für die Internetnutzung entsprechend. Sie sind zudem nicht nur bei Einkünften aus § 19, sondern auch bei den anderen Überschusseinkunftsarten anzuwenden.

► *Grundsatz:* Wird ein Telefon ausschließlich beruflich genutzt, können alle Aufwendungen als WK abgezogen werden. Bei beruflicher und privater Nutzung galt das inzwischen aufgehobene sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot nicht. Gemischte Aufwendungen liegen nicht vor, denn ein Telefongespräch ist entweder als beruflich oder als privat anzusehen, so dass die jeweiligen Gesprächsgebühren in voller Höhe zu den WK oder in voller Höhe zu den privaten Aufwendungen zählen. Entsprechend sind die von der Nutzungszeit abhängigen Internetgebühren je nach der jeweiligen Nutzung entweder beruflich oder privat veranlasst. Die von der Nutzung unabhängigen festen Kosten (zB Grundpreis für Anschlüsse; Nutzungsentgelt für die Telefonanlage) sind in einen beruflichen und einen privaten Teil zu zerlegen. Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der privaten und der beruflichen Verbindungsentgelte für Telefon- und Internetnutzung (R 9.1 Abs. 5 Satz 3 LStR 2002; vgl. BFH v. 21.11.1980 – VI R 202/79, BStBl. II 1981, 131).

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

BFH v. 9.11.1978 – VI R 195/77, BStBl. II 1979, 149: Schätzung nach Befragung des Stpfl. und Zeugeneinvernahme der das Telefon mitnutzenden Angehörigen bzw. der beruflichen Gesprächspartner; v. 25.10.1985 – VI R 15/81, BStBl. II 1986, 200 (206); v. 21.8.1990 – IX R 83/85, BFH/NV 1991, 95; v. 22.12.2000 – IV B 4/00, BFH/NV 2001, 774: Beweisvorsorgepflicht des Stpfl. durch geeignete Aufzeichnungen.

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

► *Pauschalierende Schätzung gem. Verwaltungserlassen:* Fallen erfahrungsgemäß beruflich veranlasste Telekommunikationsaufwendungen an, werden nunmehr 20 % der monatlichen Kosten, höchstens aber 20 € pauschal anerkannt. Ein 20 % übersteigender beruflicher Kostenanteil muss (nur) für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten im Einzelnen nachgewiesen werden. Dies erfordert idR die Vorlage von Einzelgesprächsabrechnungen und die Angabe, welche Telefonnummern beruflich angewählt wurden. Die berufliche Internetnutzung ist durch Beschreibung der Art der Internetnutzung, des beruflichen Zusammenhangs und ggf. mit Computerausdrucken über die angewählten Internetadressen zu belegen. Zur weiteren Vereinfachung kann der monatliche Durchschnitts-

betrag, der für den repräsentativen Dreimonatszeitraum belegt wurde, für den gesamten VZ zugrunde gelegt werden (R 9.1 Abs. 5 LStR).

► *Pauschaler Auslagensatz* des ArbG, der nach § 3 Nr. 50 stfrei ist, muss von den WK abgezogen werden (§ 3c; R 9.1 Abs. 5 Satz 6 LStR).

**Teppich** im häuslichen Arbeitszimmer ist zwar kein Arbeitsmittel, führt aber als Einrichtungsgegenstand zum WKAbzug, wenn seine Zugehörigkeit zur Ausstattung eines beruflich genutzten Raums nicht untypisch ist und nicht vorwiegend zur Ausschmückung des Raums dient (s. BFH v. 7.9.1990 – VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445; v. 8.11.1996 – VI R 22/96, BFH/NV 1997, 341).

**Testamentvollstreckung** (s. auch Vermögensverwaltung und Vormund): Die Gebühren des Testamentvollstreckers sind WK bei den Einkünften aus dem Erbschaftsvermögen, wenn sie für eine Verwaltungs- oder Dauervollstreckung bezahlt werden, die Tätigkeit also mit der eines Vermögensverwalters vergleichbar ist. Dagegen liegen Lebensführungskosten vor, wenn der Testamentvollstreckter als Folge des privaten Erbfalls (s. „Erbaueinandersetzung“) nur die Auseinandersetzung oder Abwicklung der Erbmasse bis zur endgültigen Abwicklung vornimmt (BFH v. 22.1.1980 – VIII R 47/77, BStBl. II 1980, 351; FG Köln v. 3.12.1997 – 6 K 4501/96, EFG 1998, 752, rkr.).

**Tiere:** Zur Behandlung als Arbeitsmittel s. Anm. 580 „Hunde“ und „Reitpferd“; wegen eines Sonderfalls FG Berlin v. 22.3.1983 – VII 389/81, EFG 1984, 65, rkr.: Aufwendungen für den Unterhalt des Tieres eines Strafgefangenen durch Strafvollzugsbeamten sind WK.

**Tilgung:** Siehe „Kreditrückzahlung“.

**Tonbandgerät:** kann im Einzelfall Arbeitsmittel sein (BFH v. 24.8.1962 – VI 57/62, HFR 1963, 57, gebilligt durch v. 19.10.1979 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 [21]; v. 29.1.1971 – VI R 6/68, BStBl. II 1971, 459).

**Übernachungskosten** gehören grds. zu den privaten Lebensführungskosten. Werbungskosten liegen typischerweise vor, wenn es sich um Reisekosten (s. Anm. 285; s. auch Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a), Aufwendungen für dHf. (s. Anm. 498 ff.) oder Umzugskosten (s. Anm. 310 ff.) handelt. Zudem können Kosten für gelegentliche Hotelübernachtungen am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte WK gem. Abs. 1 Satz 1 sein, wenn sie beruflich veranlasst sind (BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074).

**Umsatzsteuer:** Zu beachten ist, dass die allgemeinen Grundsätze des WKAbzugs durch § 9b modifiziert werden. Sind Aufwendungen durch eine Überschusseinkunftsart veranlasst, so führen auch die mit ihnen zusammenhängenden Vorsteuern, die an die leistenden Unternehmer gezahlt wurden, zu WK. Auch an das FA abgeführte USt sind WK. Das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 kommt zur Anwendung (vgl. § 9b Anm. 6). Bei AHK gilt der Grundsatz, dass sich auch die Vorsteuern nur über die AfA auswirken. Hiervon macht § 9b Abs. 1 eine Ausnahme. Kann die Vorsteuer nach § 15 UStG abgezogen werden, führt dies – ggf. auch nachträglich mit Rückwirkung auf den früheren VZ der Zahlung – zur Umqualifizierung der AHK in sofort abziehbare WK. Weiterhin lässt § 9b Abs. 2 den WKAbzug auch dann zu, wenn die allgemeinen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen. Wird der Vorsteuerabzug nach § 15a UStG berichtigt, sind Zahlungen an das FA daher auch dann WK, wenn die Veräußerung eines Grundstücks Anlass der Berichtigung war.

Zu sonstigen Einzelheiten s. § 9b Anm. 1 ff. und § 21 Anm. 300 „Umsatzsteuer“.

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

**Umzugskosten:** Siehe Anm. 310 ff.

**Unfallkosten** sind WK, wenn sich der Unfall auf einer beruflich veranlassten Fahrt ereignet hat (BFH v. 26.8.1988 – VI R 92/85, BStBl. II 1989, 144, mwN). Auch ein grob fahrlässiger oder vorsätzlicher Verstoß gegen Verkehrsvorschriften ist für die Abziehbarkeit der dadurch entstandenen Aufwendungen als WK unschädlich. Etwas anderes gilt allerdings, wenn das auslösende Moment für den Verkehrsunfall die alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit ist (BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766, mwN, auch zur Frage eines fiktiven WKAbzugs bei Verzicht des ArbG auf Schadensersatz).

Unfallkosten sind insbes. bei einer Auswärtstätigkeit als Reisekosten absetzbar (s. Anm. 297b mwN). Auch wenn Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beruflich veranlasst sind, steht einem Abzug von Unfallkosten anlässlich solcher Fahrten die Abgeltungswirkung des Abs. 2 Satz 1 entgegen (s. Anm. 641 mwN). Entsprechendes gilt für Familienheimfahrten bei dHf. Die FinVerw. berücksichtigt dagegen Unfallkosten neben der Entfernungspauschale nach Abs. 1 Satz 1 (H 9.10 „Unfallschäden“ LStH).

Als WK abziehbar sind alle für die Beseitigung des Schadens aufgewendeten Beträge – und zwar in vollem Umfang – am eigenen und fremden Fahrzeug. Abziehbar sind auch sämtliche Unfallfolgekosten (Prozesskosten, Mietwagenkosten, Krankheitskosten) einschließlich Zinsaufwand. Der merkantile Minderwert eines reparierten und weiterhin genutzten Fahrzeugs kann nicht als WK berücksichtigt werden (BFH v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401; v. 27.8.1993 – VI R 7/92, BStBl. II 1994, 235). Wird ein Fahrzeug nach dem Unfall nicht repariert, bemisst sich die AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 nach den AK abzüglich einer AfA, die während der Nutzungszeit bei einkunftsrelevanter Nutzung anzusetzen gewesen wäre (BFH v. 24.11.1994 – IV R 25/94, BStBl. II 1995, 318; v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443).

**Unfallversicherungsbeiträge** sind WK, wenn die Versicherung ausschließlich mit der beruflichen Tätigkeit in unmittelbarem Zusammenhang steht. Schließt die Versicherung sowohl berufliche als auch private Risiken ein, so kommt ein WKAbzug nur in Höhe des Betrags in Betracht, der das berufliche Risiko abdeckt (BMF v. 28.10.2009, DB 2009, 2404).

**Unfreiwillige Aufwendungen**, willensunabhängige Aufwendungen, Abwehraufwendungen: Das objektive Nettoprinzip gebietet sachgerechte Berücksichtigung auch der willensunabhängigen Folgen von Einkunftserzielungstätigkeiten. Gehören Aufwendungen zur Risikosphäre der Erwerbstätigkeit, können sie daher grds. auch dann als WK berücksichtigt werden, wenn sie dem Stpfl. aufgezungen werden (zB Prozesskosten) oder gänzlich ungewollt sind (vgl. Anm. 139). Im Einzelfall bereitet die Abgrenzung zu privat veranlassten Aufwendungen Schwierigkeiten.

**Unterarbeitsverhältnisse:** Die Lohnaufwendungen können grds. WK sein (s. „Arbeitslöhne“ und FG München v. 19.2.1998 – 10 K 156/93, EFG 1998, 937,

rkr.: Lohn für Pfarrhaushälterin, die auch im kirchlichen Bereich arbeitet). Bei Unterarbeitsverhältnissen mit Angehörigen kann der WKAbzug daran scheitern, dass die Unterbeschäftigung auf familienrechtl. Grundlage erfolgt (BFH v. 9.12.1993 – IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298: Hilfeleistungen von Kindern, die üblicherweise auf familienrechtl. Grundlage erbracht werden; v. 6.3.1995 – VI R 86/94, BStBl. II 1995, 394: Unterrichtsvorbereitung durch Tochter einer Lehrerin; v. 22.11.1996 – VI R 20/94, BStBl. II 1997, 187: Tätigkeit der Ehefrau, die üblicherweise von Dritten ehrenamtlich erbracht wird, und geringfügige Hilfeleistungen im häuslichen Bereich).

**Unterschlagung:** Unterschlagungs- und Veruntreuungsverluste führen grds. zu WK, wenn das schadensstiftende Ereignis aus dem Bereich der Einkunftserzielungstätigkeit stammt oder die von der Straftat betroffenen Gegenstände/Geldbeträge zur Erzielung von Überschusseinkünften bestimmt waren (BFH v. 29.3.2000 – X R 99/95, BFH/NV 2000, 1188; vgl. auch Anm. 193, „Unfreiwillige Aufwendungen“, „Verlorene Anzahlungen“ und „Diebstahl“). Veruntreut ein Verwalter Mieteinnahmen, so liegen danach WK vor (FG Bremen v. 13.11.1997 – 495141K 5, EFG 1998, 1052, rkr.). Anders dagegen, wenn ein Miteigentümer Geld von einem Bankkonto unterschlägt (BFH v. 20.12.1994 – IX R 122/92, BStBl. II 1995, 534, mit der zweifelhaften Begründung, der Miteigentümer sei kein außenstehender Dritter und die Straftat stehe nicht im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit). Die Unterschlagung einer ausschließlich als Arbeitsmittel genutzten Geige durch den Ehemann führt zu WK in Höhe des Restbuchwerts (BFH v. 9.12.2003 – VI R 187/97, BStBl. II 2007, 491).

**Urlaubskosten** sind idR private Lebensführungskosten (zB BFH v. 21.11.1997 – VI R 24/97, BFH/NV 1998, 449: Urlaub einer Sozialpädagogin, die ein betreutes Kind aus medizinischen Gründen mit in den Urlaub nimmt). Ausnahmsweise können WK vorliegen, wenn ein Urlaub aus beruflichen Gründen unterbrochen werden muss und deshalb zusätzliche An- und Rückfahrten nötig werden (BFH v. 12.1.1990 – VI R 29/86, BStBl. II 1990, 423; zur Angemessenheit der Kosten s. Anm. 700). Unfallkosten (und sonstige Fahrtkosten) sind dagegen keine WK, wenn die Urlaubsunterbrechung von Anfang an geplant war (Nds. FG v. 27.4.1995 – II 39/94, EFG 1995, 1026, rkr.) oder die Rückfahrt beruflich bedingt vorzeitig angetreten wurde (FG Ba.-Württ. v. 26.10.1976 – IV 49/75, EFG 1977, 206, rkr.). Nimmt ein ArbN an einer Fortbildungsveranstaltung teil, so führt der Verzicht auf Urlaub auch dann nicht zu WK, wenn der ArbG alternativ eine Kostenbeteiligung angeboten hat (Sächs. FG v. 11.4.2001 – 2 K 1991/99, EFG 2001, 886, rkr.).

**Veranlassungsprinzip:** Siehe Anm. 115 ff.

**Veräußerungskosten:** Die Veräußerung eines WG, das im Rahmen einer Überschusseinkunftsart für Zwecke der Einkünfteerzielung verwendet wird, ist ein privater Vorgang, der nicht zu WK führt (Ausnahme § 23). Dies gilt für alle Überschusseinkunftsarten (vgl. BFH v. 30.10.2001 – VIII R 29/00, BFH/NV 2002, 268).

► *Kapitaleinkünfte:* Auch Aufwendungen für eine fehlgeschlagene Veräußerung sind keine WK (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102). Siehe auch „Vermögensverwaltung“.

► *Vermietungseinkünfte:* Siehe § 21 Anm. 97.

► *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:* Kauft oder verkauft ein ArbN eine Immobilie anlässlich eines beruflich bedingten Ortswechsels, so sind die mit dem Kauf/Verkauf zusammenhängenden Aufwendungen keine als Umzugskosten

abzuziehenden WK (BFH v. 24.5.2000 – VI R 147/99, BStBl. II 2000, 476; v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474). Gleiches gilt für Maklerkosten (BFH v. 24.8.1995 – IV R 27/94, BStBl. II 1995, 895). Dagegen hat der BFH WK bejaht, wenn der geplante Immobilienkauf oder Verkauf wegen einer Änderung der beruflichen Pläne scheitert (BFH v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584; v. 23.3.2001 – VI R 139/00, BFH/NV 2001, 1379; s. auch „Abstandszahlung“).

**Vereinsstrafe:** Zahlt ein Berufsfußballspieler (Einkünfte aus § 19) zur Wiedererteilung der entzogenen Lizenz einen bestimmten Geldbetrag an eine gemeinnützige Einrichtung, so handelt es sich um WK (FG Münster v. 2.7.1981 – I 6182/80 E, EFG 1982, 181, rkr.). Derartige Vereinsstrafen sind nicht mit den durch ordentliche Gerichte verhängten Geldstrafen und Geldbußen vergleichbar.

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

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

**Verluste:** Siehe Anm. 190 ff.

**Vermittlungsprovisionen** im Immobilienbereich: Siehe § 21 Anm. 123.

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

► *Grundsatz:* Wertänderungen von WG bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte außer Betracht (Ausnahme § 23); s. Anm. 185 ff. Anschaffungskosten wirken sich nur über die Höhe der AfA – bei nicht abnutzbaren WG (zB Kapitalanlagen) also überhaupt nicht – aus. Zu den AK gehören nach stRspr. bei allen Überschusseinkunftsarten auch die Anschaffungsnebenkosten (zB Makler- und Vermittlungsgebühren; Bankspesen). Alle Aufwendungen anlässlich der Anschaffung eines WG des PV erhöhen somit die AK und können nicht als WK abgezogen werden. Ebenso sind alle Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung von privaten WG stehen, keine WK (BFH v. 27.6.1989 – VIII R 30/88, BStBl. II 1989, 934; v. 17.4.1997 – VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102; s. auch „Veräußerungskosten“).

Aufwendungen zur laufenden Verwaltung von WG sind dagegen grds. WK. Zu Einzelheiten s. Anm. 185 ff.

**Verpflegungskosten** gehören grds. zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672). Zu Verpflegungsmehraufwendungen als WK s. Anm. 563 ff.

**Verschulden** des Stpfl. steht dem WKAbzug grds. nicht entgegen (vgl. Anm. 143).

**Versicherungsbeiträge** führen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 zu WK, soweit sich die Ausgaben auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Stpfl. zur Einnahmeerzielung dienen (zu Einzelheiten s. Anm. 420 ff.). Die ausdrückliche gesetzliche Regelung ist – als Anwendungsfall des allgemeinen WKBegriffs für einen besonders wichtigen Teilbereich – rein deklaratorischer Natur und nicht abschließend. Auch nicht vom Wortlaut der Spezialregelung erfasste Versicherungsbeiträge können daher WK sein, wenn die allgemeinen Voraussetzungen

des Abs. 1 Satz 1 (s. „Veranlassungsprinzip“) erfüllt sind. Die Problematik liegt in der Abgrenzung zu Versicherungsbeiträgen für private Risiken. Werden sowohl berufliche als auch private Risiken versichert, kommt eine Aufteilung der Prämien in Betracht (s. Anm. 240).

Sind Versicherungsbeiträge nicht als WK anzuerkennen, kommt der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 in Betracht (s. § 10 Anm. 94 und das ABC in Anm. 130).

Wichtige Beispielfälle:

- ▶ *Arbeitslosenversicherung SA*; s. § 10 Anm. 73.
- ▶ *Bauwesenversicherungsbeiträge* sind WK; s. § 10 Anm. 300 „Bauwesenversicherung“.
- ▶ *Haftpflichtversicherungen*: Beiträge sind WK, soweit berufliche Risiken versichert werden (zB Berufshaftpflichtversicherungen von Anwälten, Ärzten, Steuerberatern). Ansonsten liegen SA vor (vgl. § 10 Anm. 176).
- ▶ *Hausratversicherungen* für den privaten Haushalt sind typische Kosten der privaten Lebensführung (s. § 10 Anm. 180).
- ▶ *Krankenversicherung, Krankentagegeldversicherung*: In der Regel keine WK, da die Gefahr der Erkrankung zu den privaten Risiken der Lebensführung zählt (stRspr.; zB BFH v. 16.4.1999 – VI R 66/97, BStBl. II 2000, 408, unter II.2.c; s. ferner § 10 Anm. 155 ff.). Bei einer Versicherung nur gegen Berufskrankheiten können ausnahmsweise WK vorliegen (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101).
- ▶ *Loss of Licence-Versicherung*: Versichert eine Fluggesellschaft ihre Piloten gegen den Verlust des Pilotenscheins, so liegen keine WK des Piloten in Höhe des zugeflossenen Arbeitslohns vor, wenn auch das rein private Krankheitsrisiko, vergleichbar mit einer allgemeinen Invaliditäts- oder Berufsunfähigkeitsversicherung, mitversichert wird (BFH v. 13.4.1976 – VI R 87/73, BStBl. II 1976, 599; s. Anm. 174). Allein der Umstand, dass der ArbG eine Gruppenversicherung abschließt, führt nicht zu WK.
- ▶ *Pflegeversicherung*: Keine WK, da es sich um typische Lebensführungskosten handelt (s. § 10 Anm. 155 ff.).
- ▶ *Rechtsschutzversicherungen*: Siehe „Rechtsschutzversicherungsbeiträge“.
- ▶ *Reisegepäckversicherung*: Ist der Versicherungsschutz auf Dienstreisen beschränkt, liegen Reisenebenkosten vor (s. Anm. 300). Sind auch Privatreisen mitversichert, kann die Prämie in einen beruflichen und privaten Teil zerlegt werden, wenn der Versicherer seine entsprechende Kalkulation bescheinigt (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519).
- ▶ *Rentenversicherung*: Siehe „Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung“. Auch Zahlungen an die BfA zur Begründung eines Rentenversicherungsanspruchs der geschiedenen Ehefrau sind keine WK (BFH v. 19.6.2000 – VI B 30/00, BFH/NV 2000, 1467).
- ▶ *Risikolebensversicherungen*: Siehe „Risikolebensversicherungsbeiträge“.
- ▶ *Sachversicherungen* führen gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 zu WK, soweit sie sich auf Gebäude und Gegenstände beziehen, die dem Stpfl. zur Einnahmeerzielung dienen (zB Feuer-, Wasser-, Sturm-, Glas- und sonstige Gebäudeversicherungen; Haftpflichtversicherungen für Arbeitsmittel gegen Diebstahl ua.). Zu Einzelheiten s. Anm. 420 ff.
- ▶ *Unfallversicherungen*: Siehe § 10 Anm. 175. Werden ausschließlich berufliche Unfallrisiken (Berufsunfälle, einschließlich des Risikos der Fahrten von der

Wohnung zur Arbeitsstätte) versichert, liegen WK vor (vgl. BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101, mwN; v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406). Die Versicherung gegen außerberufliche Unfälle führt zu SA. Die Aufteilung der Kosten in WK und SA nach Angaben des Versicherungsunternehmens ist zulässig. Darüber hinaus lässt die Verwaltung auch die Aufteilung durch Schätzung zu. Eine Schätzung von 50 % der jeweiligen Kostenanteile soll von den FÄ nicht beanstandet werden (s. auch BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385).

**Versorgungsausgleich:** Ausgleichszahlungen, die ein zum Versorgungsausgleich verpflichteter Ehegatte aufgrund einer Vereinbarung gem. § 1587o BGB an den anderen Ehegatten leistet, um die Kürzung seiner Versorgungsbezüge (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) zu vermeiden, sind ebenso wie Auffüllungszahlungen nach § 58 BeamtVG als sofort abziehbare WK zu beurteilen. Nichts anderes gilt für Ausgleichszahlungen, die auf Grundlage einer Vereinbarung nach § 1408 Abs. 2 BGB als Gegenleistung für einen Verzicht auf den Versorgungsausgleich an den früheren Ehegatten gezahlt werden (BFH v. 8.3.2006 – IX R 78/01, BStBl. II 2006, 448; v. 8.3.2006 – IX R 107/00, BStBl. II 2006, 446; v. 17.6.2010 – VI R 33/08, BFH/NV 2010, 2051; HEUERMANN, DB 2006, 688).

Leistungen aufgrund eines schuldrechtl. Versorgungsausgleichs (§§ 20–26 VersorgungsausgleichsG ab 1.9.2009) sind SA (s. § 10 Anm. 115).

**Vertragsstrafe:** Zahl der Stpfl. eine Vertragsstrafe aus erwerbsbezogenem Anlass, so liegen WK bei der entsprechenden Überschusseinkunftsart vor. Unterliegt ein ArbN einem vertraglichen Wettbewerbsverbot, so sind sowohl Zahlungen zur Aufhebung des Verbots als auch Aufwendungen zur Abwehr von Schadensersatzansprüchen wegen einer Vertragsverletzung WK (Hess. FG v. 1.11.1995 – 2 K 639/95, EFG 1996, 363, rkr.). Hält ein Arzt seine vertragliche Pflicht, nach dem Studium mehrere Jahre für ein Land oder eine Kommune zu arbeiten, nicht ein, so gehört eine Vertragsstrafe zu den WK (BFH v. 22.6.2006 – VI R 5/03, BStBl. II 2007, 4; s. auch BFH v. 28.2.1992 – VI R 97/89, BStBl. II 1992, 834, zT überholt).

**Veruntreuung:** Siehe „Unterschlagung“.

**Videorecorder** kann Arbeitsmittel sein (BFH v. 27.9.1991 – VI R 1/90, BStBl. II 1992, 195).

**Vorab entstandene Werbungskosten:** Siehe Anm. 162.

**Vorauszahlungen von Werbungskosten** werden gem. dem Abflussprinzip (§ 11 Abs. 2) als WK berücksichtigt, sofern kein Missbrauch vorliegt (zB BFH v. 11.8.1987 – IX R 163/83, BStBl. II 1989, 702; zu Einzelheiten s. Anm. 220).

**Vorbereitende Werbungskosten:** Siehe Anm. 162.

**Vorfälligkeitsentschädigungen:** Siehe Anm. 97.

**Vormund:** Wurde die Vermögenssorge einem Vormund übertragen, sind dessen Gebühren WK bei den mit dem verwalteten Vermögen erzielten Einkünften, sofern die Tätigkeit weder der kurzfristigen Abwicklung des Vermögens noch der Verwaltung ertraglosen Vermögens dient (BFH v. 14.9.1999 – III R 39/97, BStBl. II 2000, 69; s. auch „Testamentsvollstrecker“ und „Vermögensverwaltung“).

**Vorsteuer:** Siehe „Umsatzsteuer“.

**Vorweggenommene Werbungskosten:** Siehe Anm. 162.

**Waffen:** Das Jagdgewehr eines Forstbeamten im Revierdienst kann Arbeitsmittel sein (BFH v. 18.4.1958 – VI 24/58 U, BStBl. II 1958, 300; v. 10.7.1964 – VI 280/63, juris).

**Wahlbeamter:** Siehe „Wahlkampfkosten“.

**Wahlkampfkosten** zur Erlangung eines Mandats im Bundestag, im Europaparlament oder im Parlament eines Landes dürfen – auch bei erfolgloser Bewerbung – nicht als WK abgezogen werden (§ 22 Nr. 4 Satz 3; Einzelheiten s. § 22 Anm. 475). Bei kommunalen Ämtern gelten dagegen die allgemeinen Grundsätze. Bei ehrenamtlicher Tätigkeit greift das Abzugsverbot des § 3c. Führt das Mandat zu stpfl. Einkünften, sind die Kosten für den persönlichen Wahlkampf WK oder BA, nicht aber die Aufwendungen für den allgemeinen Wahlkampf (BFH v. 23.1.1991 – X R 6/84, BStBl. II 1991, 396; v. 25.1.1996 – IV R 15/95, BStBl. II 1996, 431; s. auch OFD Frankfurt v. 21.6.1996, StEK EStG § 3 Nr. 654).

**Waschmaschine** gehört üblicherweise zu den überwiegend privat genutzten Haushaltsgegenständen. Für das Reinigen typischer Berufskleidung im eigenen Haushalt gilt jedoch, dass die unmittelbaren Kosten des Waschvorgangs einschließlich der Aufwendungen in Form der Abnutzung der eingesetzten Waschmaschine (BFH v. 13.3.1964 – IV R 158/61, BStBl. III 1965, 455) und für deren Instandsetzung und Wartung als WK nach Abs. 1 Satz 1 abziehbar sind (BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837).

**Wehrdienst:** Zahlungen zur Verkürzung des türkischen Wehrdienstes sind auch dann keine WK, wenn der Stpfl. ansonsten den Arbeitsplatz verlieren würde (BFH v. 20.12.1985 – VI R 45/84, BStBl. II 1986, 459, uE fraglich; FG Nürnberg v. 15.12.1981 – VI 252/81, EFG 1982, 292, rkr.; FG Hamburg v. 22.1.1982 – V 425/81, EFG 1982, 293, rkr.).

**Werbungskostenersatz:** Die Zahlung von WK und der Zufluss von Ersatzleistungen sind strechtl. zwei getrennte Vorgänge. Die WK sind im VZ des Abflusses abzuziehen, während die Ersatzleistungen grds. im VZ des Zuflusses als Einkünfte zu berücksichtigen sind; vgl. „Zuschüsse“. Ist die Ersatzleistung stfrei, kommt § 3c zur Anwendung (s. „Aufwandsentschädigung“). Ausführlich zum WK-Ersatz bei nichtselbständiger Arbeit s. § 19 Anm. 161; § 3 Allg. Anm. 10; § 3 Nr. 13 Anm. 2; § 3 Nr. 16 Anm. 2.

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

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

**Winterbeschäftigungs-Umlage:** Der ArbN-Anteil gehört zu den WK (OFD Münster v. 15.6.2007, DB 2007, 1613).

**Wohnung:** Aufwendungen für die privat genutzte Wohnung sind grds. Lebensführungskosten (§ 12 Nr. 1). Der WK-Abzug kommt daher nur in Betracht, soweit eine Wohnung beruflich genutzt wird (Ausnahmen s. Anm. 491 zur dHF. und Anm. 316 zu Umzugskosten). Zum Arbeitszimmer s. Anm. 597.

**Zeitungen/Zeitschriften** als Arbeitsmittel: Siehe BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09 (BStBl. II 2011, 723). Die Aufwendungen für allgemeine Tageszeitungen, Illustrierte oder sonstige Wochenzeitschriften bilden auch bei einer gewissen Erwerbsnähe üblicherweise nicht abziehbare Lebensführungskosten gem. § 12 Nr. 1 (BFH v. 7.9.1989 – IV R 128/88, BStBl. II 1990, 19; v. 7.4.2005 – VI B 164/04, BFH/NV 2005, 1300). Bei Fachzeitschriften ist dagegen die WKEigen-

schaft zu bejahen, wenn sich im Einzelfall die überwiegend erwerbsbezogene Verwendung belegen lässt.

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

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

**Zurechnung von Werbungskosten:** Siehe Anm. 40 ff.

**Zuschüsse:** Siehe Anm. 83.

**Zwangsaufwendungen:** Siehe „Unfreiwillige Aufwendungen“.

**Zweikontenmodell:** Siehe „Kontokorrent“.

