

## § 9a

## Pauschbeträge für Werbungskosten

idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 (BGBl. I S. 1898; BStBl. I S. 453),  
zuletzt geändert durch das JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438)

<sup>1</sup>Für Werbungskosten sind bei der Ermittlung der Einkünfte folgende Pauschbeträge abzuziehen,

1. wenn nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden:
  - a) von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit:  
ein Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 2000 Deutsche Mark;
  - b) von den Einnahmen aus Kapitalvermögen:  
ein Pauschbetrag von 100 Deutsche Mark; bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen veranlagt werden, erhöht sich dieser Pauschbetrag auf insgesamt 200 Deutsche Mark;
  - c) von den Einnahmen im Sinne des § 22 Nr. 1 und 1 a:  
ein Pauschbetrag von insgesamt 200 Deutsche Mark;
2. wenn der Steuerpflichtige bei Gebäuden, soweit sie Wohnzwecken dienen, die Werbungskosten pauschal ermittelt:  
von den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung:  
ein Pauschbetrag von 42 Deutsche Mark pro Quadratmeter Wohnfläche. <sup>2</sup>Neben dem Pauschbetrag können die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 abziehbaren Schuldzinsen, Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen abgezogen werden. <sup>3</sup>Der Steuerpflichtige kann für den folgenden Veranlagungszeitraum die tatsächlichen Werbungskosten abziehen. <sup>4</sup>In diesem Fall ist eine erneute Anwendung des Werbungskosten-Pauschbetrags erst nach Ablauf der vier folgenden Veranlagungszeiträume zulässig. <sup>5</sup>Für Zeiträume, in denen das Gebäude nicht Wohnzwecken oder der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, ist der Pauschbetrag nicht abzuziehen. <sup>6</sup>Sind mehrere Steuerpflichtige Eigentümer des Gebäudes und sind sie an den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beteiligt, können sie das Wahlrecht nur einheitlich ausüben. <sup>7</sup>Die vorstehenden Sätze sind auf Gebäude-  
teile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie auf Eigentumswohnungen entsprechend anzuwenden.

<sup>2</sup>Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag darf nur bis zur Höhe der um den Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2) geminderten Einnahmen, die Pauschbeträge nach Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b und c dürfen nur bis zur Höhe der Einnahmen abgezogen werden.

Autor und Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich **Prinz**,  
Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Köln

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 9a

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick zu § 9a</b> .....	1	I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich .....	6
<b>B. Rechtsentwicklung des § 9a</b> ..	2	II. Anwendung bei Auslandsbeziehungen .....	7
<b>C. Bedeutung des § 9a</b>		<b>E. Verhältnis des § 9a zu anderen Vorschriften</b> .....	8
I. Gesetzssystematik und Vereinfachungszweck .....	3	<b>F. Zurechnung des Werbungskostenpauschbetrags (Abzugsberechtigung)</b> .....	10
II. Sozialpolitische und wirtschaftliche Bedeutung .....	4	<b>G. Verfahrensfragen</b> .....	12
III. Verfassungsmäßigkeit .....	5		
<b>D. Geltungsbereich des § 9a</b>			

Erläuterungen zu Satz 1:  
Werbungskostenpauschbeträge

	Anm.		Anm.
<b>A. Inhalt und Abzug der Werbungskostenpauschbeträge (Satz 1 Halbs. 1)</b>		<b>B. Die Werbungskostenpauschbeträge des Satzes 1 Nr. 1 bei §§ 19, 20, 22 Nr. 1 und 1a</b>	
I. Pauschbetrag für Werbungskosten		I. Tatbestandsvoraussetzung für Werbungskostenpauschbeträge gem. Nr. 1 (Einleitungssatz)	
1. Begriff des Werbungskostenpauschbetrags .....	15	1. Kein Nachweis von höheren Werbungskosten .....	25
2. Abzuziehen sind „folgende Pauschbeträge“ (abschließende Aufzählung) .....	17	2. Werbungskostenpauschbeträge ohne Nachweis .....	26
II. Abzug der Werbungskostenpauschbeträge		II. Arbeitnehmer-Pauschbetrag bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Satz 1 Nr. 1 Buchst. a)	
1. Abzug „für Werbungskosten“ .....	20	1. Begriff und Bedeutung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags .....	28
2. Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte .....	21	2. Verfassungsmäßigkeit des Arbeitnehmer-Pauschbetrags .....	29
3. Abzug von Amts wegen („sind ... abzuziehen“) ....	22	3. Einzelfragen .....	30
4. Höhe des Abzugs .....	23		

	Anm.		Anm.
III. Werbungskostenpauschbetrag bei Einkünften aus Kapitalvermögen (Satz 1 Nr. 1 Buchst. b)		b) Pauschalierung nur „bei Gebäuden, soweit sie Wohnzwecken dienen“	45
1. Grundsätzliches (Nr. 1 Buchst. b Halbs. 1)	34	2. Rechtsfolge: Abzug eines Pauschbetrags von 42 DM pro Quadratmeter Wohnfläche bei den Einnahmen aus VuV	47
2. Verdoppelung bei zusammenveranlagten Ehegatten (Nr. 1 Buchst. b Halbs. 2)	35	III. Neben dem wohnflächenbezogenen Pauschbetrag abziehbare Werbungskosten (Nr. 2 Satz 2)	48
IV. Werbungskostenpauschbetrag bei sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 1 und Nr. 1a (Satz 1 Nr. 1 Buchst. c)	38	IV. Zulässigkeit des Abzugs der tatsächlichen Werbungskosten im folgenden Veranlagungszeitraum (Nr. 2 Satz 3)	50
<b>C. Werbungskostenpauschbetrag des Satzes 1 Nr. 2 für Wohnungen bei Vermietungs- und Verpachtungseinkünften (§ 21)</b>		V. Zulässigkeit erneuter Pauschalierung nach Ablauf der vier folgenden Veranlagungszeiträume (Nr. 2 Satz 4)	51
I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 2		VI. Kein Pauschbetrag für „Zeiträume, in denen das Gebäude nicht Wohnzwecken oder der Erzielung von Einkünften aus VuV dient“ (Nr. 2 Satz 5)	53
1. Überblick	40	VII. Einheitliche Wahlrechtsausübung bei gemeinsamer Einkunftserzielung durch mehrere Eigentümer (Nr. 2 Satz 6)	54
2. Bedeutung	41	VIII. Entsprechende Pauschbetrags-Anwendung bei selbständigen Gebäudeteilen u. Eigentumswohnungen (Nr. 2 Satz 7)	55
3. Wahlrecht zwischen Einzelnachweis und Pauschalierung	42		
II. Grundtatbestand und Rechtsfolge der Werbungskosten-Pauschalierung bei erwerbsbezogener Wohnraumnutzung (Nr. 2 Satz 1)			
1. Tatbestandsvoraussetzungen			
a) Anwendung nur „wenn der Steuerpflichtige ... die Werbungskosten pauschal ermittelt“	44		

**Erläuterungen zu Satz 2:  
Abzugsbegrenzung für Werbungskostenpauschbeträge gem. Satz 1 Nr. 1**

	Anm.		Anm.
A. Bedeutung des Satzes 2	60	C. Begrenzung für den Abzug der Werbungskostenpauschbeträge bei Einkünften aus Kapitalvermögen und sonstigen Einkünften	62
B. Begrenzung für den Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit	61		

**Anhang zu § 9 a: Durch Verwaltungsanordnungen  
zugelassene Pauschbeträge und Pauschsätze für  
Werbungskosten**

	Anm.
<b>A. Grundsätzliches zu Verwaltungspauschalen</b>	
<b>I. Inhalt und Rechtsentwicklung der Verwaltungspauschalen</b> .....	64
<b>II. Erscheinungsformen und Zulässigkeit der Verwaltungspauschalen</b> .....	65
<b>III. Rechtsnatur der Verwaltungspauschalen</b>	
1. Selbstbindung der Finanzverwaltung	
a) Grundsätze .....	66
b) Grenzen der Selbstbindung .....	67
2. Gerichtliche Bindungswirkung	
a) Grundsätze .....	68
b) Grenzen der gerichtlichen Bindungswirkung ..	69
<b>B. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Verwaltungspauschalen</b>	
I. Bedeutung der Verwaltungspauschalen .....	70
II. Verfassungsmäßigkeit der Verwaltungspauschalen .....	71
<b>C. Geltungsbereich der Verwaltungspauschalen</b>	
I. Sachlicher Geltungsbereich ...	72
II. Persönlicher Geltungsbereich ..	73

	Anm.
<b>D. Verhältnis der Verwaltungspauschalen zu anderen Vorschriften</b>	
I. Verhältnis zu § 9 a .....	74
II. Verhältnis der Verwaltungspauschalen untereinander .....	75
<b>E. Verfahrensfragen</b> .....	76
<b>F. Zusammenstellung der geltenden Verwaltungspauschalen</b>	
<b>I. Pauschbeträge für alle Erwerbsgruppen</b> .....	78
Arbeitsmittel	
Doppelte Haushaltsführung	
Kontoführungsgebühren	
Reisekosten	
Umzugskosten privater Arbeitnehmer	
Verpflegungsmehraufwendungen	
<b>II. Pauschalen für bestimmte Erwerbsgruppen und Tätigkeitsbereiche</b>	
1. Vorbemerkung .....	79
2. Die einzelnen Pauschalen ..	80
Artisten	
Berufskraftfahrer	
Heimarbeiter	
Journalisten	
Künstler, darstellende	
Parlamentsjournalisten	
Verwaltungsangehörige im Außendienst	
<b>III. Einzelfallbezogene Pauschalierungen</b> .....	82

**ABC der Pauschbeträge und Pauschsätze**

	Anm.
Abgeordneter .....	90
Abschreibungen	
Alleinunterhalter	
Amateurfußballspieler	

	Anm.
Arbeitnehmer .....	90
Arbeitnehmer-Pauschbetrag	
Arbeitsmittel	
Artisten	

Pauscheträge für Werbungskosten

§ 9 a

	Anm.		Anm.
Auslandsbedienstete . . . . .	90	Prüfungstätigkeit . . . . .	90
Berufskraftfahrer		Realsplitting	
Berufsringer		Redakteure	
Bewachungsgewerbe		Regisseure	
Binnenschiffer		Reisekosten	
Bugsierschiffer		Rentenbezüge	
Doppelte Haushaltsführung		Rettungsdienste	
Ehrenamtliche Tätigkeiten		Richter	
Erhaltungsaufwendungen		Ruhegehaltsempfänger	
Ernteberichterstatter		Sänger(innen)	
Fachhochschullehrer		Sanitäts- und Hilfsdienste	
Fahrtkosten		Schauspieler	
Film- und Fernseherschaffende		Schriftleiter	
Geistliche		Schuldzinsen	
Gesetzliche Werbungskosten-		Soldaten	
pauscheträge		Sonstige Einkünfte	
Heimarbeiter		Staatsanwalt	
Hochschullehrer		Statisten	
Journalisten		Striptease-Tänzerinnen	
Kapitalvermögen		Tänzer(innen)	
Kirchenmusiker		Technisches Hilfswerk	
Kontoführungsgebühren		Telefonkosten	
Künstler		Tontechniker	
Landtagsjournalisten		Übernachungskosten	
Lehr- und Prüfungstätigkeit		Umzugskosten	
Lektoren		Unterhaltsleistungen	
Luftschutz		Verleger, Verlagsleiter	
Max-Planck-Gesellschaft		Vermietungs- und	
Musiker		Verpachtungseinkünfte	
Nebentätigkeiten		Verpflegungsmehraufwendungen	
Negative Einnahmen		Verwaltungsangehörige	
Nichtbeanstandungsgrenze		im Außendienst	
Nichtselbständige Arbeit		Verwaltungspauschalen	
Nießbraucher		Wald-, Straßen- und	
Parlamentsjournalisten		Wasserbauarbeiter	
Personenmehrheiten		Werksfeuerwehr	
Pressevertreter		Wiederkehrende Bezüge	
Professoren			



## Allgemeine Erläuterungen zu § 9a

**Schrifttum:** ZETTEL, Verfassungswidrige Handhabung des § 9a EStG durch die Finanzverwaltung, DStR 1978 S. 518; RÖNITZ, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsmittlung, in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im ESt-Recht, Köln 1980 S. 297–313; BIRKENFELD, Teilweise steuerfreie Einnahmen und das Verbot des Ausgabenabzugs, FR 1981 S. 601; GORSKI, Zur Abzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen (§ 12 Nr. 1 EStG), DStZ 1981 S. 111; TRAXEL, Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes, Frankfurt a. M./Bern/New York 1986; BREIDECKER, Zum Verhältnis der Werbungskosten-Pauschsätze für bestimmte Berufsgruppen zum allgemeinen WK-Pauschbetrag von 564 DM, StWa. 1987 S. 182; TRAXEL, Die Freibeträge des EStG, DStZ 1987 S. 614; v. BORNHAUPT, WK-Pauschbeträge nach § 9a EStG, NWB F. 6 S. 3619 (v. 22. 8. 94); ISENSEE, Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, StuW 1994 S. 3; HEUER-MANN, ArbNPauschbetrag und Progressionsvorbehalt, DStR 1995 S. 1662.

**Verwaltungsanordnungen:** R 85 EStR; Abschn. 48 LStR 1996; zu einer Zusammenstellung der geltenden Verwaltungspauschalen s. Anm. 78–82.

### A. Überblick zu § 9a

Das EStG gewährt in § 9a für verschiedene Überschusseinkünfte (s. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7, Abs. 2 Nr. 2 iVm. §§ 19–22) Pauschbeträge zur Abgeltung von Werbungskosten. Unabhängig davon bestehen im Rahmen der Grundnorm des § 9 weitere gesetzliche Pauschalen für bestimmte Arten von Werbungskosten (zB die Kilometerpauschale bei Fahrten mit dem eigenen Kraftfahrzeug zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gem. § 9 Abs. 1 Nr. 4). Zur terminologischen Unterscheidung von Pauschbeträgen, Pauschsätzen und Pauschalen s. Anm. 15.

Von diesen gesetzlichen Werbungskostenpauschalen sind wegen der unterschiedlichen rechtlichen Qualität Pauschbeträge und Pauschsätze für Werbungskosten aufgrund von Verwaltungsanordnungen zu unterscheiden (s. Anm. 64–69).

**Satz 1** regelt abschließend zwei unterschiedliche Gruppen von WK-Pauschbeträgen; gemeinsame Voraussetzungen für deren Inhalt und Abzug nennt Satz 1, Halbs. 1. Die Details der Rechtsanwendung sind bei beiden Pauschalierungsgruppen unterschiedlich.

► *Satz 1 Nr. 1* zählt die Pauschbeträge für drei Einkunftsgebiete auf, bei denen sämtliche WK abgegolten werden (*Vollpauschalierung*):

- Nr. 1 Buchst. a: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitnehmer-Pauschbetrag);
- Nr. 1 Buchst. b: Einkünfte aus Kapitalvermögen;
- Nr. 1 Buchst. c: sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 u. Nr. 1a.

► *Satz 1 Nr. 2* enthält mit Wirkung ab 1. 1. 96 eine Sonderregelung für bestimmte WK bei den Einkünften aus VuV (*Teilpauschalierung*). Der flächenbezogene Pauschbetrag erstreckt sich nur auf Immobilien, soweit sie Wohnzwecken dienen, und läßt daneben den Abzug bestimmter Schuldzinsen und Abschreibungen zu.

**Satz 2** begrenzt den Abzug der Pauschbeträge gem. Nr. 1 Buchst. a–c der Höhe nach auf die uU um einen Freibetrag geminderten Einnahmen.

**B. Rechtsentwicklung des § 9a**

**Vorläufer:** In der Zeit von 1948 bis Ende 1954 waren die Pauschbeträge für Werbungskosten in den zum EStG ergangenen Rechtsverordnungen geregelt, zuletzt in § 14 EStDV 1953 (BStBl. I 1954 S. 53; vgl. auch o. V., BB 1948 S. 487). Davor fanden die Pauschbeträge teilweise in der EStDV (zB § 13 Erste VO zur Durchführung des EStG 1934 v. 6. 2. 35, RStBl. S. 209), teilweise im Gesetz selbst ihre Grundlage (zB § 46 Abs. 3 EStG 1934 v. 16. 10. 34, RStBl. S. 1261).

Die Pauschalierungsregelungen hatten im Zeitablauf unterschiedlichen Inhalt. Hinsichtlich des WKAbzugs pauschalierungsberechtigt waren bis einschl. VZ 1995 nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie bestimmte Renten- und Kapitalvermögenseinkünfte. Der Abzug des Pauschbetrags bei den Kapitaleinkünften setzte früher (bis VZ 1957) als Besonderheit die Einhaltung bestimmter Wertgrenzen voraus (Einnahmen aus KapVerm. bis 1500 DM, Einkommen nach Pauschbetrag unter 3000 DM). Für die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ist im Zusammenhang mit Wohnimmobilien erst seit dem VZ 1996 ein besonderer Pauschalierungstatbestand vorgesehen.

**StNG v. 16. 12. 54** (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575): Übernahme der Regelung der WKPauschbeträge ab VZ 1955 – mit geringfügigen Änderungen – in das EStG, da die Ermächtigungsgrundlage für die Bestimmungen der EStDV nicht ausreichend erschien.

Aus Vereinfachungsgründen wurde darauf verzichtet, die noch in § 14 EStDV 1953 enthaltene zeitanteilige Kürzung der Pauschbeträge bei Wegfall der persönlichen Steuerpflicht innerhalb eines VZ in das EStG zu übernehmen. Zur Vermeidung einer durch Pauschbeträge bedingten Verlustentstehung Einführung einer ausdrücklichen Begrenzung des Pauschbetragsabzugs auf die Höhe der Einnahmen.

**StÄndG v. 5. 10. 56** (BGBl. I S. 781; BStBl. I S. 433): Erhöhung des WKPauschbetrags für Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit ab 1. 1. 57 von 312 DM auf 562 DM.

**StÄndG v. 18. 7. 58** (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412): Änderungen ab 1. 1. 58 (Art. 5 Abs. 1 S. 1):

- ▷ Erhöhung des Pauschbetrags für Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit aus lohnsteuertechnischen Gründen (Teilbarkeit durch 12) von 562 DM auf 564 DM;
- ▷ Gewährung des Pauschbetrags für Kapitaleinkünfte von 150 DM (bei zusammenveranlagten Ehegatten von 300 DM) ohne Begrenzung auf die Höhe der Einnahmen und des Einkommens.

Die Beseitigung der Einnahmen- und Einkommensgrenze erfolgte zur Vereinfachung; der Zweck des Pauschbetrags, durchschnittlich tatsächlich anfallende Werbungskosten abzugelten, stand einer solchen Begrenzung entgegen. Außerdem diente die Streichung als soziale Zwecksetzung einer breiteren Sparförderung (BTDrucks. 3/260 S. 53; MÖNTER, DStZ 1958 S. 235; TRAXEL, Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes, Frankfurt u. a. 1986 S. 206).

Die Ermäßigung des Pauschbetrags von früher 200 DM auf 150 DM erfolgte, weil die WK bei Einnahmen aus Kapitalvermögen idR niedrig sind (vgl. BTDrucks. 3/260 S. 53). Die Verdoppelung des Pauschbetrags auf 300 DM bei zusammenveranlagten Ehegatten sollte Ausdruck des auch in diesem Fall fortgeltenden Grundsatzes der Individualbesteuerung sein.

**StÄndG v. 16. 11. 64** (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553): Die zur Vermeidung einer pauschbetragsbedingten Verlustentstehung eingeführte Abzugsbegrenzungsklau-

sel wurde bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zur Anpassung an den Arbeitnehmer-Freibetrag ergänzt.

**ESTRG v. 5. 8. 74** (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): In Satz 1 Nr. 2 wurde der WKPauschbetrag bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zugleich mit der Einführung des sog. Sparer-Freibetrags in § 20 Abs. 4 von 150 DM auf 100 DM, bei Zusammenveranlagung von 300 DM auf 200 DM herabgesetzt. Grund: Der WKPauschbetrag wirkt bei Kapitalvermögenseinkünften wegen der üblicherweise fehlenden entsprechend hohen Aufwendungen für die weit überwiegende Zahl der Sparer wie ein Freibetrag (vgl. BTDrucks. 7/1470 S. 274; s. auch § 20 Anm. 450).

Satz 2 (Höhenbegrenzung des Abzugs der Pauschbeträge) wurde zur Klarstellung neu formuliert und an die geänderte Fassung des § 19 angepaßt.

**StÄndG 1979 v. 30. 11. 78** (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479): Der WKPauschbetrag des Satzes 1 Nr. 3 in Höhe von 200 DM wurde zur Gleichbehandlung von wiederkehrenden Bezügen iSd. § 22 Nr. 1 mit Unterhaltsleistungen auch auf Einkünfte aus § 22 Nr. 1 a erstreckt.

**StReformG 1990 v. 25. 7. 88** (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): Der WKPauschbetrag des Satzes 1 Nr. 1 von 564 DM für Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit wurde mit Wirkung ab 1. 1. 90 aufgestockt u. umgestaltet in einen Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 2000 DM. Gleichzeitig sind der Weihnachts-Freibetrag von 600 DM (§ 19 Abs. 3 aF) sowie der ArbNFreibetrag von 480 DM (§ 19 Abs. 4 aF) entfallen. Dies bewirkt – unbeachtet der steuersystematischen Unterschiede – eine rechnerische Anhebung der WKPauschale um 356 DM.

Die Abzugsbegrenzung des Satzes 2 zur Vermeidung pauschbetragsbedingter negativer Einkünfte wurde als Folge des Wegfalls der Vorschriften über den Weihnachts- u. den ArbNFreibetrag redaktionell angepaßt.

► *Begründung der Neuregelung* (s. BTDrucks. 11/2157 S. 143, 11/2226 mit Stellungnahme des BRats; 11/2299 S. 2): Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens als *Hauptzweck* (zu Einzelheiten s. Anm. 3). Als *Nebenzweck* dient die Einführung des ArbN-Pauschbetrags bei Wegfall der werbungskostenunabhängigen Freibeträge iSd. § 19 Abs. 3, 4 aF der Finanzierung der Tarifsenkung im Rahmen der Steuerreform 1990; daneben haben nach der Begründung der BReg. die steuersystematischen Rechtfertigungsgründe für Weihnachts- u. ArbNFreibetrag durch die Änderung des StReformG erheblich an Gewicht verloren, so daß deren Wegfall vertretbar erscheint (zB Einführung der Vollverzinsung in § 233 a AO, Verbreiterung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage für Nichtarbeitnehmer durch Wegfall von Gestaltungsmöglichkeiten, zeitnähere Veranlagung von Nichtarbeitnehmern). Zur Kritik an der gesetzgeberischen Zielsetzung s. Anm. 28, 29.

► *Folgeänderungen* außerhalb des unmittelbaren sachlichen Anwendungsbereichs von § 9 a Nr. 1:

- Abschließende u. einschränkende gesetzliche Regelung der Steuerbefreiung von WK-Ersatzleistungen durch § 3 Nr. 13, 16, 30–32; Lohnsteuer-Pauschalierungsmöglichkeit für den Arbeitgeber betr. Sachbezüge u. Barzuschüsse bei Fahrten zwischen Wohnung u. Arbeitsstätte (§ 40 Abs. 2).
- Seit 1989 stufenweise Anhebung der gesetzlichen Kilometer-Pauschbeträge für bestimmte Fahrten mit dem eigenen Kraftfahrzeug (s. § 9 Anm. G 5).
- Einarbeitung der ArbN-Pauschale in die Vorschriften zum Lohnsteuer-Abzugsverfahren (zB § 38 c, § 39 a).
- Absenkung bzw. Aufhebung von verwaltungsseitigen WK-Pauschalen für bestimmte Berufsgruppen durch die LStR u. anderweitige Verwaltungsanweisungen (s. eingehender Anm. 64).
- Außersteuerliche Anpassungen: Änderung der Wohngeldberechnung nach § 12 Abs. 2 Wohngeldgesetz (vgl. MUUSS, NWB F. 2 S. 5219, 5224; zu weiteren Hinweisen v. BORNHAUPT in KIRCHHOF/SÖHN, § 9 a RdNr. A 35–37).

► *Belastungsmäßige Wirkungen der Einführung des ArbNPauschbetrags:* Die belastungsmäßigen Wirkungen der seit 1990 integrierten Erwerbspauschale für den einzelnen ArbN gegenüber dem alten Rechtszustand sind ungeachtet der Tarifsenkung unterschiedlich; die Begründung der Neuregelung durch den Gesetzgeber erscheint daher zu undifferenziert (s. eingehend auch RASENACK, BB 1988 S. 1860 f.; RICHTER/BOVELETH, Beratungs-Leitfaden zur StReform, Köln 1988 S. 37; BFH v. 19. 2. 93 VI R 74/91, BStBl. II S. 551, 553).

*Eine ökonomische Besserstellung* erfolgt für Stpfl., deren tatsächlich angefallene WK bei Berücksichtigung der erhöhten Kilometerpauschale im VZ unter 920 DM liegen (564 DM ursprünglicher WKPauschbetrag; 356 DM rechnerische Aufstockung der Pauschale). Insofern entfaltet die Gesetzesänderung eine auf Typisierung beruhende sozialpolitische Begünstigungswirkung (vgl. auch den Bericht des FinAussch., BTDrucks. 11/2536 S. 51). Eine belastungsmäßige Gleichstellung erfolgt bei tatsächlichen Werbungskosten von exakt 920 DM.

*Eine ökonomische Schlechterstellung* erfolgt für Stpfl. mit tatsächlich entstandenen WK über 920 DM, da die vom WKAbzug unabhängigen Steuervorteile des Weihnachts- sowie des ArbNFreibetrags ganz oder teilweise entfallen. Der Belastungsnachteil steigt mit wachsenden tatsächlichen WK; ab 2000 DM effektive WK beträgt der Belastungsnachteil konstant 1080 DM (600 DM Weihnachtsfreibetrag, 480 DM ArbNFreibetrag; s. auch RASENACK, BB 1988 S. 1860 FN 11).

**JStG 1996 v. 11. 10. 95** (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Vollständige Neufassung der Regelung mit Wirkung ab 1. 1. 96 (§ 52 Abs. 1):

► *Schaffung eines neuen Pauschalierungstatbestandes durch Satz 1 Nr. 2* für bestimmte Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung u. Verpachtung (§ 21). Die Neuregelung enthält ein durch den einzelnen Stpfl. ausübbares Wahlrecht zur Teilpauschalierung von WK; daneben sind gem. Nr. 2 Satz 2 Schuldzinsen u. bestimmte Abschreibungen abziehbar. Die Rechtsnorm erstreckt sich ausschließlich auf zu Wohnzwecken vermietete oder im Rahmen der sog. großen Übergangsregelung bis einschl. VZ 1998 (§ 52 Abs. 21 Satz 2) eigengenutzte bzw. unentgeltlich überlassene Immobilien des Privatvermögens; der Pauschbetrag beträgt 42 DM pro Quadratmeter Wohnfläche. Die Sätze 2–7 konkretisieren die Anwendung des neuen Pauschalierungstatbestands. Entsprechend der Gesetzesbegründung dient die Vorschrift der Steuervereinfachung u. soll den Interessen der FinVerw. sowie der Stpfl. Rechnung tragen (so BTDrucks. 13/901 v. 27. 3. 95 S. 126; zu Einzelheiten s. Anm. 41). Eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen ist nach der Gesetzesbegründung nicht möglich (vgl. auch KRUHL, BB 1995 S. 2032, 2036). Die Regelung ist nicht zeitlich befristet.

► *Die bisherigen Pauschalierungstatbestände für Werbungskosten bei § 19, § 20 sowie § 22 Nr. 1 u. 1a* sind inhaltlich unverändert geblieben; sie wurden redaktionell in Satz 1 Nr. 1 unter den Buchst. a–c zusammengefaßt. Die Höhenbegrenzung des Satzes 2 wurde an die geänderte Numerierung angepaßt.

## C. Bedeutung des § 9a

3

### I. Gesetzssystematik und Vereinfachungszweck

Die Pauschbeträge des § 9a Nr. 1 stellen für bestimmte Einkunftsbereiche geltende Mindestansätze für vom Gesetzgeber auf Grund von Erfahrungswerten unwiderleglich vermutete Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 dar, wenn nicht höhere WK vom Stpfl. nachgewiesen werden (ähnlich FG Saarl. v. 9. 11. 83, EFG 1984 S. 174, rkr.; LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 1). Die Sonderregelung des § 9a Nr. 2 bei bestimmten Einkünften aus VuV eröffnet dem Stpfl. ein

Wahlrecht zur WK Pauschalierung. § 9a insgesamt ist Ergänzungstatbestand zur Grundnorm des § 9.

**Gesetzessystematik:** Nach der Systematik des EStG gehört § 9a zu den Einkünfteermittlungsvorschriften im Bereich der Überschußeinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7 iVm. §§ 19–22; § 2 Abs. 2 Nr. 2 verweist auch auf § 9a). Eine Parallelregelung für Betriebsausgaben existiert nicht (zu Einzelheiten s. § 18 Anm. 40, 41); insbes. § 9a Nr. 2 gilt nicht für Wohnimmobilien des Betriebsvermögens (s. Anm. 45).

Die Ermittlung der Überschußeinkünfte erfolgt als Ausfluß des Nettoprinzip durch Gegenüberstellung von Einnahmen und WK für den jeweiligen Veranlagungszeitraum ohne Einbeziehung der Vermögenssphäre. Die von den stpfl. Einnahmen (§ 8) entsprechend dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Abzug zu bringenden erwerbsbezogenen Aufwendungen (WK gem. § 9) sind vom Stpfl. dabei grundsätzlich sowohl nach ihrem Entstehungsgrund als auch nach ihrer Höhe darzulegen und nachzuweisen, zumindest glaubhaft zu machen (zur Nachweisfrage s. Anm. 25 und § 9 Anm. 54, 55; vgl. auch BFH v. 15. 12. 67 VI R 268/67, BStBl. III 1968 S. 126; FG Saarl. v. 9. 11. 83, EFG 1984 S. 174, rkr.; ähnlich auch Nds. FG v. 26. 7. 95, BB 1996 S. 249 betr. § 33 c Abs. 4). Von diesen Grundsätzen haben Gesetzgeber und FinVerw. zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens Ausnahmen zugelassen, indem Pauschalen (ohne Einzelnachweis) zur Abgeltung der erwerbsbezogenen Aufwendungen in Ansatz gebracht werden können (zu den Verwaltungspauschalen s. Anm. 64–82). Eine zwingend geltende generelle Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen ist derzeit steuergesetzlich nicht vorgesehen (zu einem derartigen Vorschlag von KIRCHHOF auf dem 57. Deutschen Juristentag s. Erläuterungen in § 9 Anm. 5).

**Vereinfachungszweck:** § 9a ist vom Gesetzgeber als Vereinfachungszwecknorm konzipiert (vgl. zur Unterscheidung der steuergesetzlichen Normgruppen TIPKE/LANG, StRecht, 14. Aufl. 1994 S. 63–66). Die Pauschbeträge sollen der arbeitsökonomischen Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens durch *typisierende Abgeltung* kleinerer WK dienen; mittelbar soll der Rechtsfrieden ohne unverhältnismäßige Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips gefördert werden. Dieser generelle Normzweck ist in Rechtsprechung u. Schrifttum allgemein anerkannt, stößt allerdings im Hinblick auf die ArbNPauschale der Nr. 1 Buchst. a sowie den Pauschbetrag für erwerbsbezogene Wohnraumnutzung gem. Nr. 2 auf Kritik (dazu s. Anm. 28, 41). Zu den Nebenzwecken des ArbNPauschbetrags s. Anm. 2.

*Rechtsprechung:* BFH v. 3. 4. 59 VI 329/57 U, BStBl. III S. 220; v. 23. 4. 82 VI R 30/80, BStBl. II S. 500; v. 25. 10. 85 VI R 15/81, BStBl. II 1986 S. 200 und v. 10. 8. 90 VI R 23–24/85, BStBl. II S. 1065 betr. verwaltungsmäßige Pauschalen; FG Saarl. v. 9. 11. 83, EFG 1984 S. 174, rkr.; Nds. FG v. 23. 10. 86, EFG 1987 S. 339, rkr.; Thüringer FG v. 26. 7. 95, EFG S. 1012, rkr.

*Schrifttum:* LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 1; TIPKE/LANG, StRecht, 14. Aufl. 1994 S. 238 f., 288–290; SCHMIDT/DRESENCK XIV. § 9a Anm. 1; unscharf TRAXEL, Die Freibeträge des EStG, Frankfurt ua. 1986 S. 207 u. DStZ 1987 S. 617, der von einem „Vereinfachungsfreibetrag“ spricht. Generell zur gesetzlichen Typisierung s. TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I 1993 S. 370–374; ISENSEE, StuW 1994 S. 3, 9; KIRCHHOF, StJb. 1994/95 S. 5, 20 f.

Die besondere WK Pauschale gem. § 9 Abs. 1 Nr. 4 für Fahrten zwischen Wohnung u. Arbeitsstätte dient neben der Vereinfachung zugleich der Einschränkung des Abzugs bestimmter Kfz-Kosten und hat insoweit – trotz mehrfacher Erhöhungen seit 1989 – auch eine verkehrspolitische Zielsetzung (so zutreffend TIPKE/LANG aaO S. 280, 289).

► § 9a als Vereinfachungsvorschrift: Die Pauschbeträge des § 9a sollen eine Arbeits erleichterung für den Stpfl. bewirken, da er von einem belegmäßigen Einzelnach-

weis bzw. einer Glaubhaftmachung erwerbsbezogener Aufwendungen entoben wird; für die FinVerw. soll sich bei Bewältigung des Massenverfahrens insbes. bei LStpfl. eine Entlastung ergeben, weil insoweit eine Nachprüfungspflicht im Rahmen der Amtsermittlung (§ 88 AO) entfällt.

Bei automatischer Bearbeitung der Veranlagungsfälle werden die Pauschalen gem. Nr. 1 auf Grund der EDV-Anwendungsprogramme bei Fehlen individuell höherer Werbungskosten automatisch berücksichtigt; zur Ausübung des Wahlrechts gem. § 9a Nr. 2 s. Anm. 42, 44.

► § 9a als *Typisierungsvorschrift*: Nr. 1 ist ein Anwendungsfall gesetzlich festgeschriebener Typisierung mit der Möglichkeit zur Geltendmachung höherer WK (glA HEIGL, Die Typisierung im StRecht, München 1958 S. 15–18; aA BLÜMICH/THÜRMER, § 9a Anm. 8) und wurzelt insoweit in § 162 AO: Jedem Stpfl. erwachsen erfahrungsgemäß bei den abschließend aufgezählten Überschusseinkunftsarten eine Vielzahl kleinerer erwerbsbezogener Aufwendungen, die durch die Pauschbeträge abgegolten werden. Die Erwerbspauschalen sollen somit im großen und ganzen den tatsächlich anfallenden Aufwendungen entsprechen (ähnlich für pauschalen Auslagenersatz BFH v. 21. 8. 95 VI R 30/95, BStBl. II S. 906). Tatsächlich angefallene WK können nicht zusätzlich zu den Pauschbeträgen der Nr. 1 abgezogen werden, sondern nur an deren Stelle bezogen auf den gesamten Veranlagungszeitraum (zu den Ausnahmen bei den verwaltungsmäßigen WK Pauschalen s. Anm. 74). Entsprechendes gilt für die Sonderregelung der Nr. 2 mit folgenden Abweichungen: Es besteht ein Wahlrecht für den Stpfl., so daß die tatsächlichen WK über oder unter dem wohnflächenbezogenen Pauschbetrag liegen können; zudem dürfen bestimmte tatsächlich angefallene Erwerbssaufwendungen (Schuldzinsen und Abschreibungen, Nr. 2 Satz 2) neben dem Pauschbetrag abgezogen werden.

4

## II. Sozialpolitische und wirtschaftliche Bedeutung

Der Gesetzgeber verfolgt mit sämtlichen WK Pauschalen des § 9a vorrangig Vereinfachungszwecke (s. Anm. 3), nicht dagegen die Gewährung einer sozialpolitisch motivierten Steuervergünstigung (vgl. etwa BFH v. 3. 4. 59 VI 329/57 U, BStBl. III S. 220; s. auch Anm. 15 mit der Abgrenzung Pauschalen/Freibeträge). Da der Stpfl. einen gesetzlich normierten *Rechtsanspruch* auf die Gewährung der WK Pauschbeträge hat, auch wenn feststeht, daß von ihm getragene WK nur in einer unter den Pauschbeträgen liegenden Höhe angefallen sind, bewirkt § 9a uU den Abzug fiktiver WK (negative Einkünfte dürfen dadurch allerdings bei den Pauschbeträgen der Nr. 1 Buchst. a–c nicht entstehen, § 9a Satz 2; anders beim Pauschbetrag gem. § 9a Nr. 2, s. Anm. 47). Im Interesse der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens entfaltet § 9a somit zwangsläufig im Einzelfall eine sozialpolitische Wirkung, die uE wegen des Praktikabilitätsgewinns in Kauf genommen werden kann und das Fundamentalprinzip der Leistungsfähigkeitsbesteuerung (dazu grundlegend TIPKE/LANG, StRecht, 14. Aufl. 1994 S. 77–91) nur unwesentlich beeinträchtigt. Auf Grund der möglichen Wirkungsweise als Freibetrag ist vor allem der ArbNPauschbetrag der Nr. 1 unter verfassungsrechtlichen Aspekten streitig (s. Anm. 29).

Die WK Pauschbeträge gem. § 9a gelangen von Amts wegen zur Anwendung (s. Anm. 22), wenn nicht höhere erwerbsbezogene Aufwendungen nachgewiesen werden oder der Stpfl. eine entsprechende Wahl trifft. Die Pauschalen haben daher für die Besteuerungspraxis, insbesondere im Rahmen kleinerer Veranla-

gungsfälle sowie im Lohnsteuerabzugsverfahren (s. Anm. 12), eine erhebliche wirtschaftliche Bedeutung.

### III. Verfassungsmäßigkeit

5

Die Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit des § 9a hat sich im Zeitablauf aufgrund gewandelter steuerlicher Rahmenbedingungen geändert.

**Vor dem StReformG 1990:** Bis zur Einführung der integrierten Erwerbspauschale für ArbN durch das StReformG 1990 (s. Anm. 2) wurden allgemeine verfassungsrechtliche Bedenken zu Nr. 1 Buchst. a–c weder in der Rechtsprechung noch im Schrifttum geltend gemacht. Die mit Vereinfachungsmotiven begründete Typisierungsnorm wurde im Grundsatz als verfassungsrechtlich unbedenklich eingestuft (s. etwa LANG in STOLTERFOHT, Grundfragen des LStRechts, Köln 1986 S. 82 f.).

Zu einem speziellen verfassungsrechtlichen Aspekt der Nr. 1 Buchst. b betr. Einkünfte aus KapVerm. s. ZETTEL, DStR 1978 S. 518; eingehender Anm. 35.

**Seit dem StReformG 1990** wird die Verfassungsmäßigkeit des ArbNPauschetrags iSd. Nr. 1 bei Wegfall der speziellen ArbNFreibeträge kontrovers diskutiert. Während der Gesetzgeber von der Verfassungsfestigkeit der Nr. 1 Buchst. a ausgeht, werden in Rspr. u. Schrifttum verfassungsmäßige Bedenken wegen gravierender Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das Willkürverbot geäußert; zu den Einzelheiten der Diskussion s. Anm. 29. Die FinVerw. hat im Interesse der betroffenen Stpfl. u. eines reibungslosen Verfahrensablaufs im Hinblick auf die behauptete Verfassungswidrigkeit der Nr. 1 Buchst. a eine vorläufige Steuerfestsetzung iSd. § 165 AO sowie ein Ruhen des Verfahrens verfügt; Aussetzung der Vollziehung wird nicht gewährt. Zum fehlenden Rechtsschutzbedürfnis einer Klage, mit welcher die Verfassungswidrigkeit der Nr. 1 Buchst. a bei einem für vorläufig erklärten EStBescheid geltend gemacht wird, s. BFH v. 18. 2. 94 VI B 123/93, BFH/NV 1994 S. 548; vgl. weiterhin FG Bremen v. 13. 5. 92, EFG S. 548, rkr. betr. Verfahrensaussetzung gegen den Widerspruch der FinVerw. bei Anhängigkeit der streitentscheidenden Frage beim BFH.

Darüber hinaus wird allgemein davon ausgegangen, daß der Gesetzgeber durch die Schaffung von WKPauschalen für Bezieher von lohnsteuerpflichtigen Einkünften, Kapitaleinkünften, bestimmten Einkünften aus VuV (seit VZ 1996), wiederkehrenden Bezügen und Unterhaltsleistungen bei Ausschluß der anderen Überschubeinkunftsgebiete seine Gestaltungsfreiheit sachgerecht ausgeübt hat (uE zutreffend; s. dazu Anm. 17, 41).

### D. Geltungsbereich des § 9a

#### I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich

6

##### **Persönlicher Geltungsbereich:**

► *Geltung im Einkommensteuerrecht:* § 9a gilt für *unbeschränkt EStpfl.* mit bestimmten Überschubeinkünften; die Pauschbeträge sind nicht zeitanteilig zu ermäßigen, wenn die unbeschränkte StPfl. lediglich während eines Teils des Veranlagungszeitraums bestanden hat (R 85 Abs. 2 EStR; Abschn. 48 Abs. 1 Satz 3 LStR 1996). *Beschränkt Stpfl.*, die zur ESt. gem. § 49 veranlagt werden, können dagegen die

WKPauschbeträge nicht in Anspruch nehmen (§ 50 Abs. 1 Satz 5; Abschn. 48 Abs. 3 LStR 1996); Ausnahme bei beschränkt stpfl. ArbN gem. § 50 Abs. 1 Satz 6 u. 7 (s. Anm. 7).

Wegen der persönlichen Zurechnung der Pauschbeträge beim einzelnen Stpfl., bei zusammenveranlagten Ehegatten und bei sonstigen Personenmehrheiten s. Anm. 10.

► *Geltung im Körperschaftsteuerrecht:* § 9a findet wegen der Verweisung der §§ 7, 8 Abs. 1 KStG auf die einkommensteuerlichen Vorschriften zur Definition und Ermittlung des Einkommens uU auch im KStRecht Anwendung (Abschn. 27 Abs. 1 Nr. 1 KStR 1995 erwähnt daher zutreffend auch § 9a). Die praktische Bedeutung der Pauschbeträge für das KStRecht ist aber aus folgenden Gründen eingeschränkt:

- ▷ § 9a ist nur auf unbeschr. KStpfl. anwendbar, die nicht zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches verpflichtet sind, da ansonsten gem. § 8 Abs. 2 KStG alle Einkünfte als gewerbliche behandelt werden; dies schließt die Anwendbarkeit der WKVorschriften naturgemäß aus (vgl. Abschn. 27 Abs. 2 KStR 1995). Es darf sich darüber hinaus auch nicht um ausschließlich steuerabzugspflichtige Einkünfte handeln (§ 8 Abs. 7 KStG: WKAbzug ist generell unzulässig; s. auch v. BORNHAUPT in KIRCHHOF/SÖHN, § 9a RdNr. A 31). Für unbeschr. stpfl. KapGes., Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie VVaG ist § 9a daher nicht anwendbar; so sind etwa WK bei Wohnraumvermietung durch eine inl. KapGes. nicht pauschalierungsfähig gem. Nr. 2 (s. Anm. 45). Gleiches gilt für sämtliche beschr. KStpfl. gem. § 2 KStG, da § 49 die Anwendung des § 9a ausschließt.
- ▷ Der WKPauschbetrag für nichtselbst. Arbeit (Satz 1 Nr. 1a) ist im Bereich des KStG gegenstandslos, da KStpfl. naturgemäß keine solchen Einkünfte haben können; Abschn. 27 Abs. 1 Nr. 1 KStR 1995 nimmt eine entsprechende Ausklammerung vor (kritischer Hinweis auf den Sonderfall ererbte stpfl. Einkünfte bei STRECK, KStG, 4. Aufl. 1995, § 8 Anm. 5). Gleiches gilt uE auch für den WKPauschbetrag gem. Satz 1 Nr. 1 Buchst. c iVm. Unterhaltsleistungen; in Abschn. 27 Abs. 1 Nr. 1 KStR fehlt folgerichtig ein Anwendungsverweis auf § 22 Nr. 1a.

**Sachlicher Geltungsbereich:** § 9a ist eine Einkunftsermittlungsvorschrift (§ 2 Abs. 2 Nr. 2), die nur für Stpfl. mit Einnahmen aus bestimmten Überschuß-Einkunftsarten gilt (nichtselbst. Arbeit, Kapitalvermögen, VuV-Einkünfte bei erwerbsbezogener Wohnraumnutzung, wiederkehrende Bezüge iSd. § 22 Nr. 1 und Unterhaltsleistungen gem. § 22 Nr. 1a). Eine Parallelregelung im Bereich der Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 iVm. §§ 13–18) besteht nicht.

## 7

## II. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

**Beschränkte Steuerpflicht:** Die Pauschbeträge des § 9a sind bei der Ermittlung beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. § 49 nicht in Abzug zu bringen (§ 50 Abs. 1 Satz 5; hinsichtlich § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. c läuft dieser Ausschluß zur Zeit ins Leere, da § 49 Abs. 1 Nr. 7 wegen fehlenden Steuerabzugs gegenstandslos ist). Eine Ausnahme gilt gem. § 50 Abs. 1 Satz 6 für beschr. stpfl. Arbeitnehmer, „die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen“; eine Möglichkeit, individuell höhere WK nachzuweisen, besteht (s. auch § 39 d Abs. 2 Nr. 1).

Der ArbNPauschbetrag gem. Satz 1 Nr. 1 Buchst. a ist zeitaufteilig zu kürzen, wenn die beschr. stpfl. ArbNEinkünfte nicht während eines vollen Kalenderjahrs oder Kalendermonats zugeflossen sind (s. § 50 Abs. 1 Satz 7); ein Ausgleich durch eine EStVeranlagung erfolgt nicht, weil bei beschränkter Stpfl. gem. § 50 Abs. 5 Satz 1 die ESt. durch den Steuerabzug vom Arbeitslohn als abgegolten gilt. Evtl. ist allerdings eine Nachforderung beim ArbG möglich (§ 39 d Abs. 2 Satz 4 iVm. § 39 a Abs. 5). Verfahrensrechtliche Besonderheiten beim LStAbzug beschr. stpfl. Arbeitnehmer regelt § 39 d. Beschränkt Stpfl., die ihr Einkommen ganz oder fast ausschließlich in Deutschland erzielen, können gem. § 1 Abs. 3 auf Antrag wie unbeschränkt Stpfl. behandelt werden mit den entsprechenden Folgen bei der Anwendung des § 9 a. Zu Besonderheiten bei beschränkter stpfl. Künstlern mit Einkünften gem. § 19 s. BMF v. 15. 1. 96, BStBl. I S. 55 Tz. 3.

**Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter StPflcht eines ArbN:** Str. ist, ob bei einem ArbN, der innerhalb eines VZ zwischen beschr. und unbeschr. StPflcht wechselt, die ArbNPauschale gem. Satz 1 Nr. 1 insgesamt nur einmal oder – hinsichtlich der beschr. StPflcht zeitaufteilig – mehrfach zu gewähren ist (für einmaligen Abzug: SCHMIDT/DRENSECK XIV. § 9 a Anm. 2; LADEMANN/LENSKI/BROCKHOFF, EStG, § 9 a Anm. 9; v. BORNSHAUPT in KIRCHHOF/SÖHN, § 9 a RdNr. B 48; aA BLÜMICH/THÜRMER, § 9 a Anm. 11).

**Beispiel:** Ein beschr. stpfl. ArbN mit Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 begründet zum 1. 7. seinen Wohnsitz im Inland und wird dadurch unbeschr. stpfl. gem. § 1 Abs. 1. Fraglich ist, ob neben dem vollen Pauschbetrag für die unbeschr. StPflcht auch der hälftige Pauschbetrag für die Zeit der beschr. StPflcht anzusetzen ist.

**Stellungnahme:** Da die Einkunftsermittlung während der beschr. StPflcht besonderen Regeln unterliegt (§ 50 Abs. 1 Sätze 6, 7 und Abs. 5, § 39 d), eine Zusammenfassung der im Kj. insgesamt erzielten Arbeitseinkünfte auch im Veranlagungsverfahren nicht zulässig ist (vgl. R 227 EStR) und schließlich ein ausdrückliches gesetzliches Verbot der Mehrfachanspruchnahme nicht besteht, kommt uE die Pauschbetragsgewährung zweimal in Betracht: volle WKPauschale für die Zeit der unbeschr. StPflcht, zeitaufteilige WKPauschale für die Zeit der beschr. StPflcht. Bei einem *mehrfachen Wechsel der Steuerpflicht* innerhalb eines Kalenderjahres wird allerdings der Pauschbetrag für die unbeschr. StPflcht nur einmal gewährt.

**Empfänger von Auslandsdienstbezügen:** Der das sog. fiktive Inlandsgehalt übersteigende Teil der Bezüge von Auslandsbediensteten iSd. § 3 Nr. 64 ist vom inländischen ArbG steuerfrei auszahlbar (vgl. auch Abschn. 26 LStR 1996). Die teilweise Steuerfreistellung von Bezügen läßt wegen der im Regelfall weitergeltenden unbeschr. StPflcht die Gewährung des ArbNPauschbetrags gem. § 9 a unberührt. Zu Einzelheiten s. Kommentierung des § 1 Abs. 2.

## E. Verhältnis des § 9 a zu anderen Vorschriften

8

Es können verschiedene Konkurrenzsituationen auftreten.

**Verhältnis zu den Steuerbefreiungsvorschriften der §§ 3–3 c:** Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang von Aufwendungen mit steuerfreien Einnahmen führt wegen der Vermeidung mehrfacher stlicher Begünstigungen zu einem Abzugsverbot (§ 3 c; s. dazu eingehend § 3 c Anm. 5–31). Folgerichtig dürfen die WKPauschbeträge des § 9 a von stfreien Einnahmen (zB § 3 Nr. 26) nicht abgesetzt werden (vgl. auch BFH v. 22. 3. 57 VI 206/56 U, BStBl. III S. 228; v. 20. 12. 57 VI 107/55 U, BStBl. III 1958 S. 73; v. 13. 11. 87 VI R 154/84,

BFH/NV 1988 S. 150). Dies ergibt sich auch aus der Abzugsbegrenzung des Satzes 2 (s. eingehend Anm. 60; kritisch dazu BIRKENFELD, FR 1981 S. 606 f.). Zur Reihenfolge des Abzugs bei teilweise stfreien Einnahmen im Hinblick auf Freibeträge, WKPauschbeträge und tatsächlich angefallene WK vgl. BIRKENFELD, FR 1981 S. 605–607 mit verschiedenen Fallgestaltungen.

► *Steuerfreier Werbungskostenersatz*: Zur verfassungsrechtlichen Problematik des stfreien WK-Ersatzes (etwa gem. § 3 Nr. 13 u. 16) im Verhältnis zum ArbN-Pauschbetrag s. § 3 Allg. Anm. 22.

► *Übungsleiterfreibetrag gem. § 3 Nr. 26*: Einkünfte des Stpfl. aus einer nebenberuflichen Tätigkeit iSd. § 3 Nr. 26 können nicht durch den ArbN-Pauschbetrag gemindert werden; nach der Rspr. ist der pauschale Ansatz von WK in Höhe von 2 400 DM stlich abgegolten (so BFH v. 13. 11. 87 IV R 154/84, BFH/NV 1988 S. 150; Abschn. 17 Abs. 8 LStR 1996). Aus Vereinfachungsgründen erfolgt allerdings keine Anrechnung des Pauschbetrags auf den stfreien Betrag nach § 3 Nr. 26, sofern Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit im Haupt- und Nebenberuf erzielt werden; eingehender dazu auch § 3 Nr. 26 Anm. 6. Wegen der Ähnlichkeit des § 9a mit der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 26 s. kritisch TIPKE in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des deutschen ESt-Rechts?, Köln 1985 S. 151 f.

**Verhältnis zu § 9 (Werbungskosten)**: Beide Pauschalierungsgruppen des § 9a bilden konstitutive Sonderregelungen im Verhältnis zu § 9. Während § 9a Nr. 1 Buchst. a–c für bestimmte Einkunftsgebiete eine unwiderlegbare gesetzliche WK-Vermutung in Form von Mindestbeträgen aufstellt (vgl. FG Saarl. v. 9. 11. 83, EFG 1984 S. 174, rkr.), beinhaltet Nr. 2 ein besonders ausgestaltetes Pauschalierungswahlrecht für erwerbsbezogene Wohnraumnutzung (Teilpauschalierung, die daneben den Abzug bestimmter weiterer Erwerbsaufwendungen zuläßt). Die nachweisgebundene Geltendmachung tatsächlich angefallener höherer WK iSd. § 9 – auch im Rahmen besonderer gesetzlicher oder verwaltungsmäßiger WK-Pauschalen – schließt im Grundsatz die Anwendung des § 9a aus; zu den rechtsmethodisch umstrittenen Ausnahmen im Bereich der durch Verwaltungsanordnung zugelassenen berufsgruppenbezogenen WK-Pauschalen s. Anm. 74.

► § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 u. Nr. 5 Satz 5 (sog. *Kilometerpauschale* für Fahrten zwischen Wohnung u. Arbeitsstätte sowie bei doppelter Haushaltsführung) enthalten gesetzliche Pauschbeträge für bestimmte Werbungskosten, die allerdings hinsichtlich ihres Entstehungsgrundes nachgewiesen werden müssen (s. dazu im einzelnen § 9 Anm. 463, 523 sowie Grüne Blätter). Abweichend zu § 9a bildet der Pauschbetrag für Fahrtkosten zugleich den *Höchstbetrag* der abziehbaren WK, ohne die Möglichkeit eines Überschreitens durch Einzelnachweis zu eröffnen.

► § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 5 (*Verpflegungsmehraufwendungen*): Durch das Jahressteuergesetz 1996 wurden mit Wirkung ab 1. 1. 96 gesetzliche Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen bei gleichzeitigem Wegfall der früheren Wahlrechte eingeführt; s. weiterführend Anm. 78.

**Verhältnis zu § 10 c (Sonderausgaben-Pauschbetrag ua.)**: Die den Sonderausgabenbereich betreffenden Pauschalen des § 10 c werden neben § 9a gewährt (s. auch § 10 Abs. 1 Halbs. 1); § 10 c Abs. 1 und Abs. 2 enthalten eine dem § 9a entsprechende Möglichkeit zum individuellen Nachweis höherer Sonderausgaben.

**Verhältnis zu § 24 a (Altersentlastungsbetrag)**: Während § 9a Nr. 1 Buchst. a bei der Bemessung des Altersentlastungsbetrags nicht abzuziehen ist, sind Nr. 1 Buchst. b und c grundsätzlich anwendbar (s. eingehend § 24 a Anm. 8).

**Verhältnis zu § 32 b (Progressionsvorbehalt):** Gem. § 32 b Abs. 2 Nr. 1 ist für die Ermittlung des besonderen Steuersatzes bei Bezug bestimmter steuerfreier Leistungen der bei den stpfl. Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch nicht ausgeschöpfte Teil des ArbNPauschbetrags abzuziehen. Zu den Einzelheiten s. § 32 b Anm. 123, 124; wegen einer Sonderfrage bei Zusammenfallen steuerfreier Sozialleistungen mit vorab entstandenen WK im Hinblick auf einen Verbrauch des ArbNPauschbetrags s. HEUERMANN, DStR 1995 S. 1662; Thüringer FG v. 26. 7. 95, EFG S. 1012, rkr.

**Verhältnis zu § 33 b (Pauschbetrag für Körperbehinderte und Hinterbliebene):** Gegenstand der Pauschalierung nach § 33 b sind die spezifischen außergergewöhnlichen Belastungen, die Körperbehinderten unmittelbar infolge ihrer Körperbehinderung erwachsen; es handelt sich um zwangsläufig anfallende private Aufwendungen, die von den individuell oder pauschal geltend zu machenden erwerbsbezogenen Aufwendungen im Rahmen der Überschusseinkünfte (= Werbungskosten) abzugrenzen sind.

**Verhältnis zu § 34 Abs. 3 (Entlohnung für mehrjährige Tätigkeit):** Da § 9a Nr. 1 auf der Ebene der Einkunftsermittlung eingreift und § 34 Abs. 3 lediglich eine Regelung zur Abmilderung von Progressionswirkungen darstellt, ist eine mehrmalige Berücksichtigung des WKPauschbetrags rechtssystematisch uE ausgeschlossen (glA BFH v. 28. 2. 58 VI 155/56 U, BStBl. III S. 169; R 200 Abs. 4 EStR mit ergänzenden Hinweisen zur Aufteilung des Pauschbetrags bei außerordentlichen u. lfd. Einkünften; zur Geltung der Aufteilungsregelung auch bei § 34 Abs. 1 u. 2 s. OFD Karlsruhe v. 4. 8. 95, FR S. 674).

**Verhältnis zu Verwaltungspauschalen:** s. eingehend Anm. 74.

Einstweilen frei.

9

## F. Zurechnung des Werbungskostenpauschbetrags (Abzugsberechtigung)

10

Die WKPauschbeträge des § 9a stehen dem einzelnen Steuerpflichtigen zu, der nach den allgemeinen stlichen Zurechnungsregeln den Tatbestand der entsprechenden Einkunftsart verwirklicht (eingehend zur Zurechnungsproblematik s. § 2 Anm. 100–340; TIPKE/LANG, StRecht, 14. Aufl. 1994 S. 239–246). Dies gilt auch für den Pauschalierungstatbestand der Nr. 2 bei den Einkünften aus VuV, u. zwar unabhängig vom Eigentum an der Wohnimmobilie (eingehender Anm. 54; glA URBAN, FR 1996 S. 2).

### Abzugsberechtigung bei PersGes.:

► Bei einer PersGes. mit Einkünften aus Kapitalvermögen ist zwar die PersGes. Subjekt der Einkunftsermittlung (vgl. BFH v. 25. 6. 84 GrS 4/82, BStBl. II S. 751; v. 15. 4. 86 IX R 69/81, BStBl. II S. 792), gleichwohl kommt Nr. 1 Buchst. b nicht auf der Ebene der PersGes., sondern erst in der Veranlagung des Gesellschafters „bei der Ermittlung der Einkünfte“ (das ist die Summe seiner sämtlichen Einkünfte aus Kapitalvermögen) zur Anwendung. Richtigerweise müßten auch die zur Ermittlung der Einkunftsanteile der einzelnen Gesellschafter abgezogenen Werbungskosten einheitlich festgestellt werden, damit im Zuge der Veranlagung des einzelnen Stpfl. ermittelt werden kann, ob die Voraussetzung für den Abzug des WKPauschbetrags nach Nr. 1 Buchst. b vorliegt. Abgesehen von der Einkunftsart Kapitalvermögen dürften die anderen Pauschbeträge der Nr. 1 in der Besteuerungspraxis für PersGes. nicht zur Anwendung kommen.

► Bei einer PersGes. mit Einkünften aus VuV durch Wohnraumvermietung kann das Pauschalierungswahlrecht gem. Nr. 2 Satz 6 nur einheitlich ausgeübt werden; entsprechend der vertraglichen Ergebnisverteilung erfolgt im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung eine Zurechnung der um den WKPauschbetrag sowie evtl. daneben abziehbaren Erwerbsaufwendungen verminderten Einnahmen an die einzelnen Stpfl. Zu Sonderfragen eines Wechsels im Mitgliederbestand der PersGes. s. URBAN, FR 1996 S. 8; weiterhin auch Anm. 54.

**Abzugsberechtigung bei Ehegatten:** Der Grundsatz der Einzelzurechnung gilt auch bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26 b hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und der sonstigen Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 und Nr. 1 a; für jeden der Ehegatten sind diese Einkünfte getrennt zu ermitteln und dabei die Pauschbeträge oder die höheren WK abzuziehen (vgl. BFH v. 3. 11. 55 IV 325/54 U, BStBl. III S. 390; v. 14. 2. 58 VI 162/55 U, BStBl. III S. 207; R 85 Abs. 1 Satz 2 EStR). Eine Übertragung nicht ausgeschöpfter Pauschbeträge von einem Ehegatten auf den anderen ist insoweit nicht möglich. Bei den Einkünften aus KapVerm. erfolgt demgegenüber wegen der gesetzlichen Sonderregelung in Nr. 1 Buchst. b bei Zusammenveranlagung eine Pauschbetrags-Verdoppelung; zu Einzelheiten s. Anm. 35 (kritisch zur unterschiedlichen Behandlung der Pauschbetragszurechnung bei Ehegatten aus steuersystematischer Sicht: TIPKE, StuW 1980 S. 10). Für die Pauschalierungsmöglichkeit der Nr. 2 spielt die Frage der Zusammenveranlagung von Ehegatten keine Rolle; die Pauschbetragsermittlung erfolgt wohnflächenbezogen.

Bei steuerlich anerkannten Verträgen zwischen Ehegatten, insbesondere Arbeitsverträgen, Mietverträgen und Darlehnsverträgen (zu den Kriterien im einzelnen s. H 174 iVm. R 19 EStR), gelangen die WKPauschbeträge bei Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen – wie unter fremden Dritten – zur Anwendung. Die Ausnutzung von Pauschbeträgen durch Ehegattenverträge stellt für sich genommen keinen Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO dar (s. auch Anm. 30). Gleiches gilt für Verträge zwischen nahestehenden Personen generell.

11 Einstweilen frei.

## 12 G. Verfahrensfragen

**Veranlagungsverfahren:** Für die WKPauschbeträge gem. § 9 a Nr. 1 Buchst. a–c hat der Stpfl. einen unverzichtbaren Rechtsanspruch auf einen Mindestbetrag an Werbungskosten, der allerdings nicht zur Entstehung oder Erhöhung von Verlusten führen darf (Satz 2; dazu Anm. 60–62). Die Gewährung der gesetzlichen WKPauschbeträge bei der Ermittlung der entsprechenden Überschubeinkünfte erfolgt von Amts wegen, falls nicht höhere, tatsächlich angefallene erwerbsbezogene Aufwendungen vom Stpfl. nachgewiesen werden; die Sonderpauschalierungsmöglichkeit bei den Einkünften aus VuV gem. Nr. 2 ist allerdings ausdrücklich als Wahlrecht ausgestaltet. Für beide Pauschalierungsgruppen kann der Stpfl. seine Gestaltungsmöglichkeiten (ausdrückliche Wahl oder Führung eines Einzelnachweises anstatt der Berücksichtigung von Pauschbeträgen) bis zum Abschluß des finanzgerichtlichen Klageverfahrens ausüben, dagegen nicht mehr im Revisionsverfahren beim BFH (so zutr. v. BORNHAUPT in KIRCHHOFF/SÖHN, § 9 a RdNr. A 76; BLÜMICH/THÜRMER, § 9 a Anm. 17). Die durch Verwaltungsanordnung zugelassenen Pauschalen müssen demgegenüber „geltend“ gemacht werden (s. auch Anm. 76).

**Lohnsteuerabzugsverfahren:** Der Pauschbetrag gem. Nr. 1 Buchst. a für ArbN in Höhe von jährlich 2000 DM ist in die LStTabellen für die Steuerklassen I bis V gesetzlich eingearbeitet (§ 38 c). Bezieht der Stpfl. Arbeitslohn aus mehreren Dienstverhältnissen, so erhält er bei Anwendung der LStTabelle den Pauschbetrag systemgerecht nur bei dem ersten Dienstverhältnis, nicht jedoch bei dem nach Steuerklasse VI erfaßten Arbeitslohn aus dem zweiten und weiteren Dienstverhältnis (§ 38 b Nr. 6). Hat der ArbN nur während eines Teils des Kj. stpfl. Arbeitslohn bezogen, so kann der Anspruch auf den vollen Pauschbetrag nur bei der EStVeranlagung erlangt werden, da beim laufenden Lohnsteuereinbehalt nur eine anteilige monatliche Gewährung erfolgt.

Wegen der Berücksichtigung des Pauschbetrags in den LStTabellen kommt die Eintragung eines *Freibetrags auf der LStKarte* nur hinsichtlich der nachgewiesenen höheren WK in Betracht (§ 39 a Abs. 1 Nr. 1), wobei die aufwendungsbezogene Eintragungsgrenze von 1200 DM gem. § 39 a Abs. 2 Satz 4 zu beachten ist (s. dazu Abschn. 111 Abs. 3–5 LStR 1996). Vgl. auch § 39 d Abs. 2 zur Durchführung des LStAbzugs für beschr. estpfl. ArbN.

**Pauschalierung der Lohnsteuer gem. §§ 40–40 b:** Da es sich um ein nur für bestimmte Sachverhaltsgruppen gesetzlich vorgesehenes Besteuerungsverfahren eigener Art handelt, in das der ArbN nicht weiter eingeschaltet ist und den ArbG die originäre Steuerschuldnerschaft trifft (§ 40 Abs. 3), kommt der WKPauschbetrag nicht zur Anwendung (vgl. auch LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9 a Anm. 11; SCHMIDT/DRENSECK XIV. § 9 a Anm. 3). Eine Anrechnung pauschaliert durch den Arbeitgeber versteuerter Fahrtkosten iSd. § 40 Abs. 2 Sätze 2–3 auf den ArbNPauschbetrag gem. § 9 a Nr. 1 Buchst. a erfolgt nicht. Wegen Verfassungsmäßigkeit des ArbNPauschbetrags im Hinblick auf die LStPauschalierungsvorschriften s. Anm. 29.

Einstweilen frei.

13–14

## Erläuterungen zu Satz 1: Werbungskostenpauschbeträge

### A. Inhalt und Abzug der Werbungskostenpauschbeträge (Satz 1 Halbs. 1)

#### I. Pauschbetrag für Werbungskosten

##### 1. Begriff des Werbungskostenpauschbetrags

15

Die Rechtsnorm ist überschrieben mit „Pauschbeträge für Werbungskosten“. Sie ordnet an, daß bei der Ermittlung der Einkünfte für Werbungskosten verschiedene Pauschalierungen vorgenommen werden können; dies meint die Typisierung rechnerischer Grundlagen für Erwerbsaufwendungen bei bestimmten Überschusseinkünften (zum Pauschalierungsbegriff s. TIPKE, Die Steuerrechtsordnung Bd. III 1993 S. 373; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 14. Aufl. 1994 S. 93; abweichend dazu SEER, StuW 1995 S. 191).

##### **Begriffsklärung:**

▷ „Pauschbeträge“ sind feste, auf DM lautende Beträge, die ohne Einzelnachweis steuerlich abziehbar sind.

- ▷ „Pauschsätze“ sind in vH der Einnahmen ausgedrückte, also variable, oft aber der absoluten Höhe nach begrenzte Beträge, die gesetzlich bislang nicht vorgesehen sind.
- ▷ „Werbungskosten-Pauschale“ wird zweckmäßig als Oberbegriff verwendet. Werbungskosten-Pauschalen sind unterschiedlich ausgestaltet (zur Ausgestaltung der beiden Normgruppen des § 9 a s. Anm. 3; zu § 9 Abs. 1 Nr. 4 u. 5 sowie zu § 9 Abs. 5 s. Anm. 8).
- ▷ „Arbeitnehmer-Pauschbetrag“ in § 9 a Nr. 1 Buchst. a bezeichnet die besondere Ausprägungsform der Erwerbspauschale bei § 19 (eingehender Anm. 28).

In Rechtsprechung, Verwaltungsanordnungen und Schrifttum werden diese sprachlichen Unterscheidungen oftmals nicht klar eingehalten; vor allem der Ausdruck „Pauschsätze“ wird häufig mißverständlich zugleich für „Pauschbeträge“ verwendet.

**Abgrenzung zu Freibeträgen:** Da die Pauschalierung von WK zur Arbeitsvereinfachung typisierend unterstellt, daß bestimmte erwerbsbezogene Aufwendungen im Zusammenhang mit einer steuerrelevanten Tätigkeit anfallen, haben Pauschalen regelmäßig nicht den Charakter von Steuervergünstigungen (s. Anm. 4) und sind daher von *Freibeträgen* (zB § 19 Abs. 2, § 20 Abs. 4) zu unterscheiden; letztere stellen meist aus sozialpolitischen Gesichtspunkten bestimmte Einkunftsteile von der Besteuerung frei und beabsichtigen eine Begünstigung (vgl. kritisch zu den einkommensteuerlichen Befreiungsvorschriften aus steuersystematischer Sicht: TIPKE, *StuW* 1980 S. 3 f.; TIPKE/LANG, *StRecht*, 14. Aufl. 1994 S. 236–239). Soweit Pauschalen auch für den Fall gewährt werden, daß keinerlei oder unter den Mindestbeträgen liegende tatsächliche WK anfallen, wirken sie wirtschaftlich wie Freibeträge; dies wird bei den WKPauschbeträgen des § 9 a als notwendige Begleiterscheinung der gewollten Typisierung aus Vereinfachungsgründen durch den Gesetzgeber hingenommen (TRAXEL, *Die Freibeträge des EStG*, Frankfurt ua. 1986 S. 208; s. kritisch dazu Anm. 3–5).

**Ausgestaltung der Pauschalen:** § 9 a gehört zur Gruppe der gesetzlich festgelegten WKPauschalen (zu den Verwaltungspauschalen s. Anm. 64–82). Zur Ausgestaltung der besonderen WKPauschalen im Rahmen des § 9 s. Anm. 8.

► *In Nr. 1* werden allgemeine Pauschbeträge zur Abgeltung der gesamten WK im Veranlagungszeitraum bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), aus Kapitalvermögen (§ 20), aus wiederkehrenden Bezügen sowie Unterhaltsleistungen iSd. § 22 Nr. 1 und Nr. 1 a gewährt. Es handelt sich um vom Gesetzgeber bereits dem Entstehungsgrunde nach nicht widerlegbar vermutete *Mindestbeträge* für den gesamten Veranlagungszeitraum, die bei Einzelnachweis durch den Stpfl. überschritten werden können (vgl. zur Charakteristik FG Saarl. v. 9. 11. 83, EFG 1984 S. 174, rkr.; zum gesetzgeberischen Zweck im einzelnen s. Anm. 3).

► *In Nr. 2* wird eine besondere WKPauschale für bestimmte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21) festgelegt. Die Regelung beinhaltet ein für den Stpfl. ausübbares Wahlrecht und läßt daneben den Abzug bestimmter weiterer Erwerbsaufwendungen zu (Schuldzinsen und Abschreibungen; s. Anm. 48).

16 Einstweilen frei.

## 17 2. Abziehen sind „folgende Pauschbeträge“ (abschließende Aufzählung)

§ 9 a enthält in Nr. 1 Buchst. a–c und Nr. 2 eine abschließende Aufzählung der WKPauschbeträge; sie gelten nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, für

Einkünfte aus Kapitalvermögen, für bestimmte VuV-Einkünfte und für sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 und Nr. 1 a.

**Einkünfte ohne Pauschalierungsmöglichkeit:** Bei den übrigen Überschusseinkunftsarten (den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung außerhalb wohnraummäßiger Nutzung und den sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 2 bis 4) können demgegenüber keine allgemeinen gesetzlichen WKPauschbeträge berücksichtigt werden (gleiches gilt generell für Betriebsausgaben bei den Gewinneinkünften, § 2 Abs. 2 Nr. 1). Eine ausdrückliche Begründung dafür findet sich in den Gesetzesmaterialien nicht. Die aus Vereinfachungsgründen geschaffene typisierte Abgeltung kleinerer erwerbsbezogener Aufwendungen wird wohl nicht für erforderlich gehalten:

- ▷ *Bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung* betr. nicht Wohnzwecken dienende Gebäude s. Anm. 45.
- ▷ *Bei den sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 2 und 3* bestehen verschiedene Freigrenzen, die eine WKPauschalierung entbehrlich machen (s. dazu § 22 Anm. 257, § 23 Anm. 210).
- ▷ *Die Abgeordnetenbezüge gem. § 22 Nr. 4* sind wegen ihres spezifischen Charakters zum einen für eine Pauschalierung nicht geeignet, zum anderen ist eine solche zur Bewältigung des Besteuerungsverfahrens wegen des Fehlens von Massenebearbeitungsfällen wohl auch nicht erforderlich (s. zur Besteuerung der Abgeordnetenbezüge eingehend § 22 Anm. 280 ff.; wegen Verwaltungspauschalen s. auch Anm. 90 „Abgeordneter“).

Einstweilen frei.

18–19

## II. Abzug der Werbungskostenpauschbeträge

### 1. Abzug „für Werbungskosten“

20

§ 9a beinhaltet eine aus Vereinfachungsgründen eingeführte konstitutive Ausnahmeregelung gegenüber dem nachweisgebundenen allgemeinen Werbungskostenabzug gem. § 9 (ähnlich FG Saarl. v. 9. 11. 83, EFG 1984 S. 174, rkr.). Das Entstehen kleinerer WK wird für bestimmte Einkunftsbereiche vom Gesetzgeber unwiderlegbar vermutet (Nr. 1 Buchst. a–c) oder als Wahlrecht zugestanden (Nr. 2). Dies erfolgt unabhängig davon, ob beim Stpfl. überhaupt oder in der festgelegten Höhe Erwerbsaufwendungen angefallen sind; allerdings darf das Entstehen von WK nach dem konkreten Sachverhalt letztlich nicht ausgeschlossen sein (s. auch Anm. 40 mit Hinweis auf den Sonderfall unentgeltlichen Bruttonießbrauchs bei § 9a Nr. 2). Unter dieser Einschränkung kann § 9a zu *fiktiven WK* führen (glA LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 1; kritisch dazu betr. den ArbNPauschbetrag Anm. 28, 29). Die in § 9a enthaltene gesetzliche Werbungskostenvermutung wird auch in der Formulierung: „Für Werbungskosten sind . . . abzuziehen . . .“ deutlich.

Wegen der gesetzlichen Werbungskostenfiktion spielt die Frage der konkreten Ausgestaltung des steuerrelevanten Zusammenhangs zwischen Einnahmen und Aufwendungen, insbesondere auch das Veranlassungsprinzip (dazu eingehend PRINZ, FR 1986 S. 397 u. § 9 Anm. 130–195), bei § 9a keine wesentliche Rolle. Zeitliche Zuordnungsprobleme, wie sie insbesondere im Rahmen des § 11 auftreten, bestehen für die WKPauschbeträge ebenfalls nicht.

**Umfang der Abgeltungswirkung:** Bezogen auf die in Nr. 1 Buchst. a–c aufgeführten Einkunftsgebiete deckt der Pauschbetrag sämtliche damit im Zusammenhang stehenden erwerbsbezogenen Aufwendungen eines Veranlagungszeitraums ab; tatsächliche WK, auch wenn diese wiederum selbst pauschaliert sind (zB § 9 Abs. 1 Nr. 4), können daher nicht zusätzlich zu § 9a Nr. 1, sondern nur an deren Stelle abgezogen werden. Die durch Verwaltungsanordnung zugelassenen Pauschalen sehen zum Teil – steuersystematisch fragwürdig – davon abweichende Regelungen vor (s. Anm. 74). Eine Pauschalierung von Fahrtkosten durch den ArbG im Rahmen des § 40 Abs. 2 Sätze 2–3 läßt den ArbNPauschbetrag unberührt (kritisch dazu unter verfassungsrechtlichen Aspekten Anm. 29). Das Pauschalierungswahlrecht gemäß Nr. 2 für bestimmte VuV-Einkünfte ist dagegen lediglich mit einer Teilabgeltungswirkung versehen; so können insbes. Schuldzinsen und Abschreibungen neben dem wohnflächenbezogenen Pauschbetrag abgezogen werden (Nr. 2 Satz 2; zu Einzelheiten s. Anm. 48).

**Negative Einnahmen:** Da die in § 9a festgelegten Pauschbeträge „für Werbungskosten“ abzuziehen sind, läßt die Rückzahlung von durch den Stpfl. in einem früheren Veranlagungszeitraum zuviel vereinnahmten und versteuerten Beträgen, die die herrschende Meinung als sog. negative Einnahmen qualifiziert, die Pauschbeträge unberührt (grundlegend zur Problematik negativer Einnahmen: BFH v. 13. 12. 63 VI 22/61 S, BStBl. III 1964 S. 184 betr. Einkünfte aus KapVerm.; KOTTKE, BB 1981 S. 965; STUHLREIER, BB 1981 S. 1947; zur Kritik s. § 9 Anm. 80); negative Einnahmen sind keine WK. Die zurückgezahlten Beträge (zB Arbeitslohn, Zinsen oder Stückzinsen, s. H 154 EStR) mindern vielmehr im Kj. der Zahlung die positiven Einnahmen der entsprechenden Einkunftsart; von dem danach verbleibenden Überschuß ist der volle WKPauschbetrag in Abzug zu bringen, ggf. höhenmäßig durch Satz 2 begrenzt. Gleiches gilt uE im Ergebnis für den Rückempfang früherer WK: Der WKPauschbetrag bleibt unberührt (*Beispiel:* Empfang von Zuschüssen in 02 für in 01 angefallene Fortbildungskosten); für die steuerrechtliche Qualifikation derartiger Erstattungsbeiträge als sog. negative WK besteht weder ein Bedürfnis noch ein Erfordernis (s. kritisch auch § 9 Anm. 85). Zur Eintragung negativer Einnahmen als Freibetrag auf der LStKarte s. SCHMIDT/DRENECK XIV. § 39a Anm. 3.

## 21 2. Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte

Die WKPauschbeträge sind bei der Ermittlung der in Nr. 1 Buchst. a–c und Nr. 2 abschließend aufgezählten Einkunftsarten (§§ 19, 20) bzw. Teilbereiche einer Einkunftsart (§ 21 bei erwerbsbezogener Wohnraumnutzung, § 22 Nr. 1 und Nr. 1 a) abzuziehen; gesetzessystematisch gehört § 9a daher zu den Einkunftsermittlungsvorschriften iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 (s. auch Anm. 3).

Die in Satz 1 ausgesprochene *Rechtsfolge* des gesetzlich vermuteten Entstehens von WK, nämlich deren Abzug von den entsprechenden steuerpflichtigen Einnahmen, wird in Satz 2 für die Pauschbeträge der Nr. 1 der Höhe nach begrenzt (s. eingehend Anm. 60–62); diese Abzugsbegrenzung gilt nicht für die Teilpauschale der Nr. 2.

**Die für den Abzug maßgebende Einkunftsart:** Da WK durch eine auf Einkunftserzielung gerichtete Tätigkeit (Leistung) veranlaßt sein müssen (s. § 9 Anm. 116, 117), erfolgt der Abzug bei der Einkunftsart, zu der die (durch den Pauschbetrag abgelteten) WK veranlassungsmäßig gehören.

Der Pauschbetrag kann vom Stpfl. *bei jeder Einkunftsart* (Nr. 1 Buchst. a–c) bzw. jedem erwerbsbezogen genutzten Wohnobjekt (Nr. 2; s. Anm. 45) *nur einmal* abgezogen werden, auch wenn im Rahmen einer Einkunftsart mehrere steuer-relevante Leistungsverhältnisse (zB mehrere Dienstverhältnisse, s. auch Anm. 30) bestehen. Der Stpfl. kann also nebeneinander für bis zu vier Einkunftsarten WKPauschbeträge nach § 9a beanspruchen; über Ehegatten s. Anm. 10.

Die WKPauschbeträge dürfen nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhange mit steuerfreien Einnahmen abgezogen werden (§ 3c); dies entspricht der allgemeinen Systematik des Werbungskostenabzugs (s. Anm. 8 und § 9 Anm. 107, 216 u. 217). Wegen des Abzugs von WKPauschbeträgen bei der Sonderregelung zur Abmilderung von Progressionswirkungen gem. § 34 Abs. 3 s. Anm. 8 (Hauptanwendungsfall: Einkünfte nach § 19).

**Zweifel über die zugehörige Einkunftsart:** Stehen erwerbsbezogene Aufwendungen im Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten, so ist eine sachgerechte Zuordnung unter wirtschaftlichen Veranlassungsgesichtspunkten im Schätzungswege (§ 162 AO) vorzunehmen, falls nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz kein überwiegender Beziehungszusammenhang zu einer der Einkunftsarten erkennbar ist; die Zuordnung setzt das Vorhandensein eines praktikablen Aufteilungsmaßstabes voraus (vgl. BFH v. 6. 12. 84 IV R 135/83, BStBl. II 1985 S. 288 betr. Bewirtungskosten eines angestellten Chefarztes, die allein den Betriebsausgaben zugeordnet werden; v. 8. 11. 84 IV R 186/82, BStBl. II 1985 S. 286; zur Aufteilung bei gemischtgenutzten Gebäuden im Hinblick auf Nr. 2 s. Anm. 45). Dagegen ist es nach der Rspr. nicht zulässig, daß einerseits der volle WKPauschbetrag, andererseits sämtliche Erwerbsaufwendungen bei der nichtpauschalierungsberechtigten Einkunftsart abgezogen werden; die insgesamt nachgewiesenen erwerbsbezogenen Aufwendungen sind vielmehr entsprechend dem veranlassungsbezogenen Schätzungsverhältnis zu verteilen, so daß eine Doppelberücksichtigung entfällt (glA LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 7; SCHMIDT/DRENSECK XIV. § 9a Anm. 3; ergänzend OFD Kiel v. 27. 6. 89, DStR S. 611). Der BFH (v. 16. 3. 67 IV R 210/66, BStBl. III S. 418) lehnt die Gewährung von verwaltungsseitigen WKPauschalen darüber hinaus gänzlich ab, wenn nicht unerhebliche, von den Werbungskosten nur mit Schwierigkeiten trennbare Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

**Beispiel:** Ein selbständiger Arzt, der gleichzeitig im Angestelltenverhältnis bei einer Klinik tätig ist, bezieht sowohl Einkünfte aus selbständiger als auch aus nichtselbständiger Arbeit. Die für beide Tätigkeitsbereiche anfallenden Aufwendungen werden nicht immer klar voneinander abgrenzbar sein und müssen bei einer annähernden wirtschaftlichen Gleichgewichtigkeit der Einkunftsgebiete – mittels einer Schätzung – zugeordnet werden. Der Stpfl. kann nicht einerseits den vollen ArbN-Pauschbetrag und andererseits sämtliche nachgewiesenen Erwerbsaufwendungen als Betriebsausgaben im Rahmen der selbständigen Tätigkeit geltend machen; dem Betriebsausgabenbereich ist vielmehr nur – unabhängig von dem WKPauschbetrag – der sachgerecht geschätzte Anteil zuzuordnen (vgl. dazu auch BFH v. 4. 11. 65 IV 32/64 U, BStBl. III 1966 S. 89; v. 16. 3. 67 IV R 210/66, BStBl. III S. 418 betr. Verwaltungspauschalen).

### 3. Abzug von Amts wegen („sind . . . abzuziehen“)

22

Die WKPauschbeträge des § 9a „sind bei der Ermittlung der Einkünfte . . . abzuziehen“, allerdings

▷ *bei Nr. 1* nur, wenn nicht höhere WK nachgewiesen werden; den Stpfl. trifft insoweit eine Nachweis- bzw. Glaubhaftmachungspflicht (s. Anm. 25).

▷ bei Nr. 2 nur, wenn der Stpfl. von seinem Wahlrecht entsprechend Gebrauch macht.

Der Gesetzeswortlaut verdeutlicht, daß die Gewährung der Pauschbeträge in den genannten Grenzen von Amts wegen erfolgt. Die Pauschbeträge werden folglich im Rahmen der EDV-mäßigen Bearbeitung der Besteuerungsfälle durch die FinVerw. berücksichtigt.

Der Stpfl. hat auf die Gewährung der Pauschbeträge einen *Rechtsanspruch*, der ggf. im Klagewege durchgesetzt werden kann, auch falls im Einzelfall die tatsächlich entstandenen WK die Pauschale unterschreiten. Ein Verzicht auf den Ansatz der Pauschbeträge für WK gem. § 9 a Nr. 1 Buchst. a–c ist nicht zulässig (hM: BFH v. 14. 4. 93 I R 120/91, BStBl. II S. 738; problematisierend SCHMIDT/DRENECK XIV. § 9 Anm. 78, § 9 a Anm. 1).

Wegen der Berücksichtigung der Pauschbeträge im laufenden Lohnsteuerabzugsverfahren für ArbN s. Anm. 12.

## 23 4. Höhe des Abzugs

Die Pauschbeträge haben nach Satz 1 Nr. 1 Buchst. a–c und Nr. 2 unterschiedliche Höhe; nur die Vollpauschalen gem. Nr. 1 sind nach Satz 2 auf die Höhe der Einnahmen begrenzt (s. Anm. 60–62).

Die Erwerbspaushalen gem. Nr. 1 können auch dann in voller Höhe geltend gemacht werden, wenn die entsprechenden Einnahmen nur während eines Teils des KJ. der unbeschr. StPfl. unterliegen (R 85 Abs. 2 EStR). Nr. 1 ist als Einkünfteermittlungsvorschrift auf den gesamten VZ (§ 25) bezogen und enthält als Jahresbetrag keine zeitanteilige Abzugsbegrenzung (s. aber zur früheren Rechtslage Anm. 2 u. bei beschränkter StPfl. Anm. 7). Für die Teilpauschalierung gem. Nr. 2 gelten Besonderheiten, s. Anm. 53.

24 Einstweilen frei.

## B. Die Werbungskostenpauschbeträge des Satzes 1 Nr. 1 bei §§ 19, 20, 22 Nr. 1 und 1 a

### I. Tatbestandsvoraussetzung für Werbungskostenpauschbeträge gem. Nr. 1 (Einleitungssatz)

#### 25 1. Kein Nachweis von höheren Werbungskosten

Die WK Pauschbeträge finden gem. § 9 a Satz 1 Nr. 1 nur dann Anwendung, „wenn nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden“.

**Nachweis:** Nr. 1 enthält hinsichtlich der Nachweisfrage eine verfahrensrechtliche *Beweislastregel für Werbungskosten*; es wird insoweit – im Rahmen einer negativ formulierten Abgrenzung – eine Voraussetzung für den Ansatz der Pauschbeträge anstelle der tatsächlich angefallenen erwerbsbezogenen Aufwendungen genannt (s. auch Erläuterungen zu § 9 Anm. 54–57). Zu einer entsprechenden Regelung der Nachweisfrage im Bereich der Sonderausgaben s. § 10 c Abs. 1 und Abs. 2.

Der Wortlaut des Satzes 1 Nr. 1 läßt eine den Stpfl. belastende Sondervorschrift im Verfahrensbereich vermuten: Der Stpfl. müßte – will er die Pauschbeträge überschreiten – das tatsächliche Entstehen von WK hinsichtlich Grund und Höhe nach den prozessual anerkannten Regeln beweisen (im Sinne einer Beweisführungslast; dazu TIPKE/LANG,

StRecht, 14. Aufl. 1994 S. 734), so daß insoweit der allgemeine finanzamtliche Untersuchungsgrundsatz des § 88 AO außer Kraft gesetzt wäre. Ein solches strenges Nachweisgebot für WK liegt aber weder im Interesse einer praktikablen Handhabung des Besteuerungsverfahrens, noch im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung (vgl. RÖNITZ in SÖHN [Hrsg.], Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, Köln 1980 S. 300 f.).

Der Einleitungssatz von Nr. 1 wird daher von Rspr., FinVerw. und Schrifttum übereinstimmend (ausdrücklich oder konkludent) im Wege der teleologischen Reduktion interpretiert:

- Zum einen wird statt des strengen Nachweises von WK mit Hilfe der anerkannten Beweismittel (§ 92 AO) auch deren Glaubhaftmachung, uU sogar Schätzung mittels verwaltungsmäßiger Pauschalierungen (s. Anm. 65–82) für ausreichend gehalten;
- zum anderen bleiben die Grundsätze der objektiven Beweislast, die allgemeinen Mitwirkungspflichten des Stpfl. sowie der Amtsermittlungssatz der FinVerw. unberührt.

Im Ergebnis führt der Einleitungssatz zu Nr. 1 folglich entgegen seinem Wortlaut nicht zu einer Verschärfung von Nachweispflichten für den Stpfl. im Werbungskostenbereich.

„**Höhere Werbungskosten**“: Die höheren WK müssen auch abziehbar sein. Gem. § 3 c nicht abziehbare WK hindern den Ansatz der Pauschbeträge nicht (vgl. BIRKENFELD, FR 1981 S. 606 mit Hinweis auf einen Sonderfall; s. auch Anm. 60).

Hat der Stpfl. tatsächlich über dem Pauschbetrag liegende WK, macht er diese jedoch nicht im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht geltend und lassen sich die Aufwendungen trotz Amtsermittlung (§ 88 AO) auch nicht feststellen, so kommt der Pauschbetrag zur Anwendung. Insoweit eröffnet sich für den Stpfl. ein eingeschränkter steuerpolitischer Gestaltungsbereich (vgl. auch KLENK, FR 1972 S. 110); s. auch Anm. 22.

## 2. Werbungskostenpauschbeträge ohne Nachweis

26

Die Pauschbeträge des § 9 a Nr. 1 dienen – vornehmlich aus Gründen der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens (s. Anm. 3) – der typisierenden Abgeltung von leistungsfähigkeitsmindernden Werbungskosten. Weder dem Grunde noch der Höhe nach ist im Rahmen der Pauschbetragsberücksichtigung die Führung eines Nachweises erforderlich; der Abzug der Pauschbeträge erfolgt vielmehr nachweisfrei von Amts wegen (s. Anm. 22). § 9 a verwehrt dem Stpfl. aber nicht die Geltendmachung höherer WK durch individuelle Darlegung oder Glaubhaftmachung (s. Anm. 25).

Bei den einzelnen von § 9 a erfaßten Einkunftsbereichen ist daher hinsichtlich des Nachweises zu unterscheiden:

- ▷ Sind die tatsächlichen WK höher als der Pauschbetrag des entsprechenden Einkunftsbereichs, so kann der Stpfl. von seiner Nachweismöglichkeit Gebrauch machen (im laufenden Lohnsteuerabzugsverfahren für ArbN ist allerdings die Grenze von 1200 DM gem. § 39 a Abs. 2 zu beachten); der Abzug der WKPauschbeträge bei den anderen Einkunftsarten bleibt unberührt.
- ▷ Sind die tatsächlichen WK niedriger als der Pauschbetrag, so kann der Stpfl. den Pauschbetrag gleichwohl abziehen. § 9 a beinhaltet insoweit eine nichtwiderlegbare gesetzliche Vermutung für das Entstehen von WK (vgl. FG Saarl. v. 9. 11.

83, EFG 1984 S. 174, rkr.; zu daraus resultierenden verfassungsrechtlichen Fragen betr. Nr. 1 Buchst. a s. Anm. 29).

27 Einstweilen frei.

## II. Arbeitnehmer-Pauschbetrag bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Satz 1 Nr. 1 Buchst. a)

**Schrifttum:** ARNDT, Gleichheit im StRecht, NVwZ 1988 S. 787; HARTMANN, Gilt § 9a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG tatsächlich für alle Arbeitnehmer?, FR 1988 S. 184; RASENACK, Zum Wegfall der Arbeitnehmerfreibeträge u. zur Verfassungsmäßigkeit des ArbN-WK-Pauschbetrags in der EStReform 1990, BB 1988 S. 1859; BREIDECKER, Zum Verhältnis der WK-Pauschsätze für bestimmte Berufsgruppen zum allgemeinen WK-Pauschbetrag, FR 1989 S. 10; DRENSECK, Auswirkungen der Steuerreform auf die Lohnsteuer, FR 1989 S. 261; NEEB, Zur Verfassungsmäßigkeit des Lohnsteuerabzugsverfahrens nach dem Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes, DStZ 1989 S. 446; MAASS, Steuerreformgesetz 1990 und Steuergerechtigkeit, NJW 1989 S. 256; WEHNER, Die Steuerreform aus der Sicht der Gewerkschaften, FR 1989 S. 163; JONAS, Lohnsteuer-Änderungen durch das StReformG 1990: Anpassungsnotwendigkeiten für ArbG, StbJb. 1989/90 S. 233; THOMAS, Lohnsteuerfreier Aufwendungsersatz durch den ArbG, StbJb. 1990/91 S. 183; ARNDT, Verfassungsrechtliche Probleme bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, StVj. 1993 S. 311; ECKHOFF, Verfassungswidrigkeit des ArbNPauschbetrages?, DSStR 1993 S. 1506; SCHEMMEL, ArbNPauschbetrag und WK-Ersatz, Wiesbaden 1994; E. SCHMIDT, Zur Verfassungsmäßigkeit steuerfreier Ersatzleistungen des Arbeitgebers, FR 1994 S. 220; BERGKEMPER, Vorlage an das BVerfG: Einkommensteuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 EStG auch für Arbeitnehmer der Privatwirtschaft?, FR 1995 S. 104.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 48 LStR 1996.

### 28 1. Begriff und Bedeutung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags

Der von den Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit abzuziehende ArbNPauschbetrag iHv. 2000 DM gilt in seiner derzeitigen Ausgestaltung seit dem 1. 1. 90; zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2.

**Begriff:** Die gesetzliche Bezeichnung „ArbNPauschbetrag“ ist im Rahmen der Umgestaltung der WK-Pauschale in § 9a Nr. 1 (Buchst. a) durch das StReformG 1990 aufgenommen worden. Die Benennung soll den Anwendungsbereich der Erwerbspauschale im ArbNBereich (§ 19) verdeutlichen (s. auch FG Ba.-Württ. v. 25. 7. 91, EFG S. 687, im Ergebnis bestätigt durch BFH v. 29. 4. 92 VI B 152/91, BStBl. II S. 752; kritisch zur Begriffsbildung die Stellungnahme der Oppositionsparteien, BTDrucks. 11/2536 S. 68 f.; vgl. auch RASENACK, BB 1988 S. 1864: „Etikettenschwindel“). Für die anderen WK-Pauschalen (Nr. 1 Buchst. b, c und Nr. 2) gibt es keine Parallelbezeichnungen.

**Vereinfachungszweck:** Nach Schätzungen der BReg. bei Einführung der integrierten Erwerbspauschale sollen ab 1990 rd. 75 vH der ArbN von der gesonderten Geltendmachung und dem Nachweis erhöhter WK befreit sein (vgl. BTDrucks. 11/2157 S. 143; Bericht des FinAussch., BTDrucks. 11/2536 S. 50; ROLAND, FR 1987 S. 546). Beobachtungen in der Besteuerungspraxis zeigen, daß der beabsichtigte Vereinfachungszweck für Stpfl. und FinVerw. vor allem in den Masseneinzelverfahren kleinerer WK tatsächlich erreicht wird; im übrigen läßt sich ein bei Individualprüfung erforderliches Eindringen in die Privatsphäre des Stpfl. insoweit vermeiden (s. auch die praxisnahe Einschätzung von SCHEMMEL, ArbNPauschbetrag und WK-Ersatz, Wiesbaden 1994 S. 36–39; vgl. weiterhin den Geschäftsbericht der Finanzgerichte, EFG 1993 S. 490 betr. die Jahre 1991/1992).

► *Kritik am Vereinfachungszweck:* Neben verfassungsrechtlichen Bedenken wegen gleichheitswidriger Steuerprivilegierung (s. Anm. 29) wird in Teilen des Schrifttums der Vereinfachungszweck der integrierten Erwerbpauschale in Zweifel gezogen (vgl. RASENACK, BB 1988 S. 1860 f.; DRENSECK, FR 1989 S. 265; v. BORNHAUPT in KIRCHHOF/SÖHN, § 9a RdNr. B 37). Argumente sind: Verwaltungsvereinfachung als „Scheinbegründung“, die in der Besteuerungsrealität nicht trägt u. andere gesetzgeberische Absichten verdecken soll (RASENACK, BB 1988 S. 1860 f.); durch den ArbNPauschbetrag werden neue schwierige Abgrenzungsfragen aufgeworfen (insbes. betr. Auslagenersatz und WKERSatz; so DRENSECK, FR 1989 S. 265); es entstehen Kollisionen mit den Pauschalversteuermöglichkeiten durch den ArbG (insbes. §§ 40, 40a); schließlich soll Nr. 1 Buchst. a auch als Sozialzwecknorm nicht zu rechtfertigen sein (TIPKE/LANG, StRcht, 14. Aufl. 1994 S. 289).

► *Stellungnahme:* UE überzeugt die Kritik am Vereinfachungszweck des ArbNPauschbetrags im Ergebnis nicht (glA JONAS, StbJb. 1989/90 S. 235 f.; wohl auch KLEIN, StuW 1988 S. 220; ARNDT, NVwZ 1988 S. 792; ECKHOFF, DStR 1993 S. 1512; SCHEMMELE aaO S. 136). Auch die höchstrichterliche Rspr. geht von einer „steuervereinfachenden Wirkung des ArbNPauschbetrages“ aus (so BFH v. 19. 2. 93 VI R 74/91, BStBl. II S. 551, 557 f.). Die Besteuerungspraxis zeigt, daß § 9 eine stark konflikträchtige Regelungsmaterie ist mit hoher Streitbereitschaft insbes. im ArbNBereich (eingehender § 9 Anm. 8); eine formelle Typisierung von Erwerbsaufwendungen im Rahmen des § 19, die einen Einzelnachweis von tatsächlich im VZ angefallenen höheren WK durch den Stpfl. zuläßt, erscheint daher sinnvoll und dient mittelbar auch der Rechtssicherheit. Zur sozialpolitischen Bedeutung s. Anm. 4.

## 2. Verfassungsmäßigkeit des Arbeitnehmer-Pauschbetrags

29

Seit seiner Einführung durch das StRefG 1990 (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2) wird die Verfassungsmäßigkeit des ArbNPauschbetrags wegen möglicher gleichheitswidriger Begünstigung bestimmter Gruppen nichtselbst. Tätiger diskutiert. Zur vorläufigen Veranlagung durch die FinVerw. im Hinblick auf die denkbare Verfassungswidrigkeit der Nr. 1 Buchst. a s. Anm. 5.

Vgl. die im Gesetzgebungsverfahren geführte Diskussion zwischen Opposition u. Koalitionsfraktionen im Bericht des FinAussch., BTDrucks. 11/2536 S. 49; Stellungnahme des BRats, BTDrucks. 11/2226 S. 9 f.; zu den Ergebnissen der verfassungsrechtlichen Anhörung vor dem FinAussch. s. auch WEHNER, FR 1989 S. 165.

### Diskussionsstand in Rspr. und Schrifttum:

► *Rspr.:* Der VI. Senat des BFH differenziert in seinem eingehend begründeten Vorlageschluß v. 19. 2. 93 (VI R 74/91, BStBl. II S. 551) an das BVerfG: Einerseits sieht der BFH die Höhe des ArbNPauschbetrags sowie die Abschaffung des ArbN- und des Weihnachtsfreibetrags noch als verfassungsgemäß an; andererseits stellt er einen Verfassungsverstoß gegen Art. 3 GG fest, sofern der ArbNPauschbetrag auch in den Fällen ungekürzt gewährt wird, in denen der ArbG dem ArbN Werbungskosten steuerfrei (etwa gem. § 3 Nr. 13 u. 16) oder unter der Voraussetzung pauschaler Lohnversteuerung (§ 40 Abs. 2 Satz 2) ersetzt. Zur Beseitigung des verfassungswidrigen Rechtszustands macht der BFH unterschiedliche Lösungsvorschläge an den Gesetzgeber: Vollanrechnung oder Teilanrechnung der steuerfrei bzw. pauschalversteuert ersetzten WK auf den ArbNPauschbetrag, Reduzierung des ArbNPauschbetrags. S. zum Vorlagebeschluß auch O.V., HFR 1993 S. 383; KK, KÖSDI 1993 S. 9383 f. Wann die gem.

Art. 100 Abs. 1 GG eingeholte Entscheidung des BVerfG ergehen wird, ist derzeit nicht absehbar (AZ beim BVerfG: 2 BvL 20/93).

Zu weiteren, ähnlichen Fragestellungen umfassenden Vorlagebeschlüssen an das BVerfG s. BFH v. 21. 10. 94 VI R 15/94, BStBl. II 1995 S. 142 betr. die Frage, ob § 3 Nr. 12 auch für ArbN der Privatwirtschaft gelten müßte (instruktiv dazu BERGKEMPER, FR 1995 S. 104); FG Rhld.-Pf. v. 2. 11. 92, EFG 1993 S. 85, nrkr., betr. die Verfassungsmäßigkeit der Aufhebung von ArbN- und Weihnachtsfreibetrag (Az. beim BVerfG: 2 BvL 77/92). Zu verfassungsprozessualen Fragen der Zulässigkeit einer Richtervorlage an das BVerfG bei gleichheitswidrigem Begünstigungsausschluß s. VÖLLEMEKE, NJW 1992 S. 1345; ECKHOFF, DStR 1993 S. 1509–1514.

► *Schrifttum*: Die Stimmen im Schrifttum zur verfassungsrechtlichen Beurteilung des ArbNpauschbetrags sind unterschiedlich; sie reichen von gänzlicher Ablehnung bis zur uneingeschränkten Zustimmung.

S. kritisch zur Verfassungskonformität ARNDT, NVwZ 1988 S. 791 f.; DERS., StVj. 1993 S. 311; Kritische Auseinandersetzung mit dem BFH-Beschluß v. 19. 2. 93; RASENACK, BB 1988 S. 1859; MASS, NJW 1989 S. 253, 261–263; NEEB, DStZ 1989 S. 446; TIPKE, FR 1989 S. 187; Überhöhter WKpauschbetrag; DERS., StuW 1989 S. 296 f.; DERS., Die Steuerrechtsordnung Bd. II, 1993 S. 643; DRENESECK, FR 1989 S. 264; SCHMIDT/DRENESECK XIV. § 9a Anm. 3 u. § 40 Anm. 16; TIPKE/LANG, StRecht, 14. Aufl. 1994 S. 289; v. BORNHAUPT in KIRCHHOF/SÖHN, § 9a RdNr. B 36, 37; DERS., NWB F 6 S. 3622; BLÜMICH/THÜRMER, § 9a Anm. 24; TRZASKALIK in FRIAUFG (Hrsg.), StRecht und Verfassungsrecht, Köln 1989 S. 166; THOMAS, StJb. 1990/91 S. 208. Von der uneingeschränkten Verfassungsfestigkeit des ArbNpauschbetrags geht aus SCHEMMEL, ArbNpauschbetrag und WKersatz, Wiesbaden 1994 S. 11 ff.; keine verfassungsrechtlichen Bedenken äußert JONAS, StJb. 1989/90 S. 235 f., der eine einnahmebezogene prozentuale Obergrenze in Nr. 1 Buchst. a für sinnvoll ansieht. Unkritisch KLEIN, StuW 1988 S. 220. Unter verfassungsrechtlichen Aspekten differenzierend und in kritischer Auseinandersetzung mit BFH v. 19. 2. 93 ECKHOFF, DStR 1993 S. 1506.

► *Zusammenfassung der Einzelargumente*: Gestützt auf den Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 GG) beziehen sich die verfassungsrechtlichen Bedenken in Rspr. u. Schrifttum auf drei Bereiche:

- Die Anhebung des WKpauschbetrags von 564 DM auf 2000 DM begünstigt übermäßig solche ArbN, die keine oder nur geringfügige tatsächliche WK haben, stfreien WKersatz durch den ArbG erhalten (§ 3 Nr. 13, 16, 30–32) oder bei denen der ArbG pauschaliert lohnversteuerte Fahrtkosten iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 4 übernimmt (§ 40 Abs. 2). Der WKpauschbetrag wirkt insoweit als verdeckter Freibetrag für ArbN; mit typisierenden Vereinfachungsüberlegungen ist dies nicht zu rechtfertigen. Die Begünstigungskumulation von ArbNpauschbetrag mit stfreiem WKersatz bzw. pauschalversteuertem Lohn wird vom BFH als verfassungswidrig eingestuft.
- Durch die Aufstockung der WKpauschale werden außerhalb eines realitätsnahen Rahmens andere Einkunftsbezieher diskriminiert (zB Kleingewerbetreibende; Meistbegünstigung der Einkünfte nach § 19, s. RASENACK, BB 1988 S. 1865; TIPKE/LANG, StRecht, 14. Aufl. 1994 S. 289).
- Der Wegfall der arbeitnehmerspezifischen Freibeträge gem. § 19 Abs. 3, 4 und deren Integration in einen steuersystematisch-teleologisch nicht vergleichbaren WKpauschbetrag verstößt gegen das Willkürverbot, da ein stliches Sonderopfer zu Lasten bestimmter Lohnversteuerten statuiert wird (vgl. RASENACK, BB 1988 S. 1863–1865).

**Stellungnahme**: UE hat der Gesetzgeber durch die Anhebung des WKpauschbetrags bei Wegfall der werbungskostenunabhängigen Freibeträge trotz Bedenken im Ergebnis seine Gestaltungsfreiheit sachgerecht ausgeübt. Der im Einzelfall auftretende Förderungscharakter des ArbNpauschbetrags u. ein etwaiger

Verlust an Einzelfallgerechtigkeit kann durch den Gewinn an Besteuerungsvereinfachung in Kauf genommen werden. Im übrigen ist dem Stpfl. die Geltendmachung höherer WK nicht verwehrt.

Nach den von der BReg. vorgelegten statistischen Unterlagen erscheint die Höhe der ArbNPauschale gemessen am repräsentativen Durchschnittssachverhalt nicht grob unrealistisch (vgl. BTDrucks. 11/2536 S. 50 f.; zur Aussagefähigkeit eines Durchschnittswerts kritisch mit Hinweis auf die starke Streuung der WK BTDrucks. 11/2250 S. 13 f.; WEHNER, FR 1989 S. 165; uE unzutreffend MAASS, NJW 1989 S. 263, der verkennt, daß der 1956 eingeführte und 1958 angepaßte WKPauschbetrag von 564 DM wegen der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung seit langem unverhältnismäßig niedrig war). Ein gravierender Verstoß gegen das Nettoprinzip sowohl innerhalb der ArbNEinkünfte als auch zwischen den verschiedenen Einkunftsarten erfolgt uE nicht, so daß die Begünstigung von Stpfl. mit kleineren tatsächlichen WK unter Vereinfachungsgesichtspunkten sowie bei Berücksichtigung der Tarifsenkung durch das StReformG 1990 verfassungsrechtlich akzeptabel ist. Darüber hinaus wurde an der Berechtigung der ArbNFreibeträge zunehmend Kritik geübt (vgl. § 19 Erg. Anm. 381, 391); auch unter diesen Gesichtspunkten erscheint deren Wegfall zulässig. Schließlich müssen Pauschbeträge, um Besteuerungsvereinfachung zu bewirken, im oberen Bereich des Schätzungsrahmens angesiedelt sein (s. betr. Verwaltungspauschalen BFH v. 8. 8. 86, VI R 195/82, BStBl. II. S. 824, 827 f.).

Steuersystematisch bedenklich ist allerdings die Integration von WKPauschbeträgen und ArbNFreibeträgen; dem liegen uE rein fiskalische Erwägungen zugrunde (zu den erwarteten Steuermehreinnahmen als Nebenzweck s. Anm. 2). Zu bemängeln ist darüber hinaus, daß bislang eine Anrechnung der – im Rahmen eines Wahlrechts – durch den ArbG pauschal lohnversteuerten Fahrtkosten iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 4 oder des streifen WKersatzes auf den ArbNPauschbetrag nicht vorgesehen ist (etwa analog zu § 40 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 1); ob dieser im Einzelfall uU gravierende Mangel zur allgemeinen Verfassungswidrigkeit der Nr. 1 Buchst. a führt, ist uE fraglich.

### 3. Einzelfragen

30

Im Rahmen der Einkunftsermittlung bei § 19 durch Abzug des ArbNPauschbetrags stellen sich verschiedene materiell- und verfahrensrechtliche Einzelfragen.

**Anwendungsbereich:** Wie die nachzuweisenden tatsächlichen Werbungskosten gem. § 9 ist auch der ArbNPauschbetrag von den *Einnahmen* aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 19 Abs. 1, § 8 abzuziehen, wobei die Höhenbegrenzung des § 9 a Satz 2 zu beachten ist; als Saldogröße ergeben sich die *Einkünfte* aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 19).

Nr. 1 Buchst. a begründet – soweit nicht insgesamt höhere WK nachgewiesen werden – einen Rechtsanspruch auf Abzug des Pauschbetrags für sämtliche Arbeitnehmer (§ 1 LStDV), die aus einem gegenwärtigen, zukünftigen oder früheren Dienstverhältnis, uU auch als Rechtsnachfolger, Arbeitslohn (§ 2 LStDV) beziehen. Dies gilt ohne Rücksicht darauf, ob noch Einkünfte aus anderen Einkunftsarten vorhanden sind; zu den Typusbegriffen „Arbeitnehmer“ und „Arbeitslohn“ einschl. des steuerfrei gewährten WKersatzes s. eingehend § 19 Anm. 14–228.

Folgerichtig kann der ArbNEhegatte auch bei einem steuerlich anzuerkennenden Ehegatten-Arbeitsverhältnis (vgl. H 174 EStR) den Pauschbetrag nach Nr. 1 in

Anspruch nehmen; ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten liegt darin nicht (vgl. BFH v. 18. 4. 58 VI 17/58 U, BStBl. II. S. 294; FG Düss. v. 23. 5. 62, EFG 1963 S. 109, rkr.). Zur Gewährung des WKPauschbetrags bei zweifelhafter Aufwendungsordnung bezüglich verschiedener Einkunftsarten s. Anm. 21.

Im Rahmen der EStVeranlagung ist einerseits der volle Pauschbetrag auch dann zu gewähren, wenn der Stpfl. nur während eines Teils des Kalenderjahres als Arbeitnehmer tätig war; andererseits erfolgt der Abzug des Pauschbetrags aber auch für den Fall nur einmal, falls der Stpfl., innerhalb eines VZ *Arbeitslohn aus mehreren Dienstverhältnissen* bezieht (BFH v. 3. 4. 59 VI 329/57 U, BStBl. III S. 220; Abschn. 48 Abs. 1 LStR 1996). Zu den Besonderheiten im laufenden Lohnsteuerabzugsverfahren s. Anm. 12.

Zur Anwendbarkeit der Nr. 1 Buchst. a bei *beschränkter Stpfl.* und beim Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Stpfl. s. Anm. 7. Über *Zusammenveranlagung von Ehegatten* s. Anm. 10. Bei der Verteilungsregelung gem. § 34 Abs. 3 (Vergütung für mehrjährige Tätigkeit) ist die mehrmalige Berücksichtigung der Pauschbeträge ausgeschlossen (s. Anm. 8).

**Höhe des Pauschbetrags:** Seit 1990 beträgt die Erwerbspauschale bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit 2000 DM im Kalenderjahr pro steuerpflichtiger Arbeitnehmer (zur Rechtsentwicklung u. dem davor geltenden Pauschbetrag von 564 DM s. eingehend Anm. 2). Durch die Abzugsbegrenzung des Satzes 2 kann sich die Pauschale allerdings in Abhängigkeit von der Höhe der Einnahmen und dem Versorgungsfreibetrag gem. § 19 Abs. 2 bis auf 0 DM verringern. Abgesehen vom Sonderfall der Höhenbegrenzung handelt es sich um einen festen Betrag, der insbesondere auch unabhängig davon ist, ob der Stpfl. neben dem Arbeitslohn weitere Einkünfte aus anderen Einkunftsquellen bezieht. Negative Einnahmen sind auf den WKPauschbetrag nicht anzurechnen (s. Anm. 20).

**Lohnsteuerabzugsverfahren:** Wegen der Berücksichtigung des Pauschbetrags gem. Satz 1 Nr. 1 Buchst. a im Lohnsteuerabzugsverfahren von ArbN s. Anm. 12.

31–33 Einstweilen frei.

### III. Werbungskostenpauschbetrag bei Einkünften aus Kapitalvermögen (Satz 1 Nr. 1 Buchst. b)

#### 34 1. Grundsätzliches (Nr. 1 Buchst. b Halbs. 1)

**Anwendungsbereich:** Der Pauschbetrag ist wie die nachzuweisenden tatsächlichen WK gem. § 9 von den *Einnahmen aus KapVerm.* iSd. §§ 20, 8 abzuziehen; erst nach Abzug des Pauschbetrags gelangt der Sparer-Freibetrag gem. § 20 Abs. 4 zur Anwendung (vgl. auch R 156 Abs. 2 EStR). Als Saldogröße ergeben sich die vom Stpfl. im Veranlagungszeitraum erzielten *Einkünfte aus KapVerm.*

Zu den Einnahmen aus KapVerm. gehören sämtliche von § 20 erfaßten Bezüge eines Stpfl. Auch bei mehreren Einnahmequellen iSd. § 20, zB Zinsen aus Sparguthaben und Dividenden, ist der Pauschbetrag, bezogen auf die Einkunftsart, nur einmal zu gewähren. Sog. negative Einnahmen etwa in Form von Stückzinsen (§ 20 Abs. 2 Nr. 3) lassen den Pauschbetrag unberührt. Zur Geltung des § 9a Nr. 1 Buchst. b im Körperschaftsteuerrecht s. Anm. 6.

Für den *Sonderfall der Kapitalerträge* iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 5 (bestimmte festverzinsliche Wertpapiere) ist die ESt. gem. § 45 b durch den KapErtrStAbzug abgegolten,

soweit der Stpfl. wegen der Steuerabzugsbeträge nicht in Anspruch genommen werden kann (Geltung ab VZ 1989, § 52 Abs. 28 b; davor galt mit nahezu identischem Regelungsgehalt § 46 a, s. Erl. dort); der Abzug des WKPauschbetrags kommt in diesem Zusammenhang nicht in Betracht (§ 43 a Abs. 2). Das frühere Veranlagungswahlrecht mit der Gestaltungsmöglichkeit für die Pauschbetragsregelung nach Abschn. 221 Abs. 1 EStR 1984 ist ab dem VZ 1985 entfallen (s. § 46 a Anm. 1; BALS, BB 1985 S. 260). Hat der Stpfl. allerdings weitere Bezüge aus KapVerm. erzielt, so gilt die Pauschbetragsregelung entsprechend ihren allgemeinen Anwendungsvoraussetzungen.

**Höhe des Pauschbetrags:** Seit 1975 beträgt der WKPauschbetrag beim einzelnen Stpfl. mit Einkünften aus KapVerm. im Kalenderjahr 100 DM (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2). Wegen der Höhenbegrenzung des Satzes 2 kann sich der Pauschbetrag auf 0 DM verringern; negative Einkünfte dürfen weder entstehen noch sich erhöhen. Beim zusammenveranlagten Ehegatten gem. §§ 26, 26 b verdoppelt sich die WKPauschale, s. im einzelnen Anm. 35.

## 2. Verdoppelung bei zusammenveranlagten Ehegatten (Nr. 1 Buchst. b Halbs. 2) 35

Das Gesetz enthält eine Sonderregelung zum WKPauschbetrag bei Einkünften aus Kapitalvermögen für zusammenveranlagte Ehegatten.

**Verdoppelung des Pauschbetrags:** Abweichend von der Pauschbetragsregelung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und bei sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 1 und Nr. 1 a erhöht sich bei *zusammenveranlagten Ehegatten* (zu den Kriterien s. §§ 26, 26 b) im Rahmen von Kapitalvermögenseinkünften die WKPauschale auf insgesamt 200 DM.

Bei *getrennter Veranlagung* von Ehegatten (§ 26 a) oder *besonderer Veranlagung* für das Kalenderjahr der Eheschließung (§ 26 c) greift nach dem Wortlaut der Nr. 1 Buchst. b die einfache Pauschbetragsregelung ein.

Die Rechtsprechung versteht die Regelung des Halbs. 2 dahingehend, daß der verdoppelte Pauschbetrag im Fall der Zusammenveranlagung den Ehegatten *gemeinsam* zusteht, unabhängig davon, ob beide bzw. wer von beiden die Einnahmen aus Kapitalvermögen erzielt hat (BFH v. 17. 1. 69 VI R 224/67, BStBl. II S. 376; s. ergänzend auch v. 24. 7. 90 VIII R 45/85, BStBl. II S. 975 in Punkt 2 der Entscheidungsgründe); die FinVerw. folgt dieser Auffassung (R 85 Abs. 1 EStR). Nachgewiesene höhere WK können deshalb nur dann berücksichtigt werden, wenn sie bei beiden Ehegatten zusammen mehr als 200 DM betragen; falls sich die nachgewiesenen WK dagegen nur bei einem der zusammenveranlagten Ehegatten auf mehr als 100 DM belaufen, ist es nicht zulässig, daß dieser die tatsächlichen WK und der andere Ehegatte den hälftigen Pauschbetrag abzieht. *Kritik:* In Einzelfällen kann die Verdoppelung des Pauschbetrags zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Benachteiligung zusammenveranlagter Ehegatten gegenüber Einzelpersonen führen; ZETTEL (DStR 1978 S. 518) hält die Gesetzesregelung daher für verfassungswidrig. UE erscheint dies in Anbetracht des Vereinfachungscharakters von § 9 a als zu weitgehend; in Einzelfällen auftretende sachlich ungerechtfertigte Härten bei Zusammenveranlagten sollten vielmehr entsprechend dem Grundsatz der Individualbesteuerung durch die Gewährung des halben Pauschbetrags für den einen Ehegatten und den Ansatz der nachgewiesenen WK für den anderen Ehegatten beseitigt werden.

**Aufteilung des verdoppelten Pauschbetrags:** Falls beide zusammenveranlagten Ehegatten Einnahmen aus KapVerm. beziehen, die Einkünfte jedoch bei

jedem Ehegatten gesondert zu ermitteln sind, zB wegen des Altersentlastungsbeitrags (§ 24a), so können die Ehegatten den verdoppelten Pauschbetrag beliebig unter sich aufteilen (R 85 Abs. 1 Satz 5 EStR); dies ist jedoch gem. Satz 2 begrenzt auf die jeweilige Höhe der Kapitaleinnahmen. Die von der FinVerw. gebilligte Aufteilung des gemeinsamen Pauschbetrags zwischen den Ehegatten eröffnet im Einzelfall interessante Gestaltungsmöglichkeiten (vgl. LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 13). Beim Ansatz nachgewiesener WK ist entsprechend allgemeinen Grundsätzen eine Aufteilung dagegen nicht zulässig (SCHMIDT/DRENSECK XIV. § 9a Anm. 4).

Zur Aufteilung des Pauschbetrags bei *Vollstreckung gegen Gesamtschuldner* s. § 270 AO (wie bei getrennter Veranlagung).

36–37 Einstweilen frei.

#### 38 IV. Werbungskostenpauschbetrag bei sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 1 und Nr. 1a (Satz 1 Nr. 1 Buchst. c)

**Anwendungsbereich:** Empfängern von wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1) und von Unterhaltsleistungen, die im Rahmen des begrenzten Realsplittings antragsgemäß nach § 22 Nr. 1a zur ESt. herangezogen werden (gemeinsames Wahlrecht für Geber und Empfänger, s. auch § 10 Abs. 1 Nr. 1), steht ein WKPauschbetrag in Höhe von insgesamt 200 DM zu, der von den entsprechenden *Einnahmen* in Abzug zu bringen ist. Als Saldogröße ergeben sich daraus die *sonstigen Einkünfte* gem. § 22 Nr. 1 und Nr. 1a; der Pauschbetrag ist für beide Einkunftsgebiete gemeinsam nur einmal zu gewähren. Bei den Einnahmen gem. § 22 Nr. 2–4 können nur die nachgewiesenen tatsächlichen WK geltend gemacht werden, da § 9a Nr. 1 Buchst. c diesen Einkunftsgebiet nicht mitumfaßt (s. auch LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 14; Anm. 17). Nachgewiesene WK und WKPauschbetrag können insoweit bei der Einkunftsart des § 22 nebeneinander zur Anwendung gelangen, was im Einzelfall uU Abgrenzungs- und Zuordnungsfragen nach sich zieht (s. wegen ähnlicher Probleme bei zweifelhafter Einkunftsartenzugehörigkeit Anm. 21: maßgebend ist die wirtschaftliche Veranlassung). Zu den Kriterien der wiederkehrenden Bezüge und Unterhaltsleistungen s. § 22 Anm. 65 u. 215.

Der Pauschbetrag steht dem jeweiligen Stpfl. mit den entsprechenden Bezügen einmal im Veranlagungszeitraum zu; dies gilt auch bei zusammenveranlagten Ehegatten. Veräußert ein Ehegatte ein ihm zuzurechnendes Wirtschaftsgut (zB ein Grundstück) und verpflichtet sich der Erwerber zur Zahlung wiederkehrender Bezüge an beide Ehegatten, so verwirklichen beide den Tatbestand der Einkünfteerzielung iSd. § 22 Nr. 1 mit der Folge, daß der WKPauschbetrag gem. § 9a Nr. 1 Buchst. c für jeden der Ehegatten zur Anwendung kommt (glA SCHMIDT/DRENSECK XIV. § 9a Anm. 5; LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 14). S. mit gleichem Ergebnis und unabhängig von der Veranlagungsform der Ehegatten BFH v. 22. 9. 93 X R 48/92, BStBl. II 1994 S. 107 (mit Anm. KK, KÖSDI 1994 S. 9641) betr. die Übertragung eines landwirtschaftlichen Betriebs durch den Alleineigentümer im Wege vorweggenommener Erbfolge bei gleichzeitiger Vereinbarung von Altenteilsleistungen auch zugunsten der Ehefrau als Gesamtberechtigter; weiterhin v. 22. 9. 93 X R 126/92, BFH/NV 1994 S. 235.

Der volle WKPauschbetrag ist auch dann in Abzug zu bringen, wenn nur während eines Teils des Kalenderjahres sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 und Nr. 1a erzielt wurden.

**Höhe des Pauschbetrags:** Der WKPauschbetrag gem. § 9a Nr. 1 Buchst. c beträgt beim einzelnen Stpfl. seit 1954 unverändert insgesamt 200 DM im Veranlagungszeitraum (zur Ausdehnung des Anwendungsbereichs auch auf Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1a ab 1979 s. Anm. 2); wegen der Höhenbegrenzung des Satzes 2 kann sich der Pauschbetrag auf 0 DM verringern; negative Einkünfte gem. § 22 Nr. 1 und Nr. 1a dürfen, ausgelöst durch den Pauschbetrag, weder entstehen noch sich erhöhen. Der Pauschbetrag kann auch dann nur einmal in Anspruch genommen werden, wenn der Stpfl. sowohl Einnahmen gem. § 22 Nr. 1 als auch solche nach § 22 Nr. 1a bezieht; dies gilt gleichermaßen bei wiederkehrenden Bezügen oder Unterhaltsleistungen aus mehreren Rechtsverhältnissen.

Bei Zusammenveranlagung erfolgt die Pauschbetragsgewährung für den jeweiligen Ehegatten mit den entsprechenden Bezügen; eine Verdoppelung des Pauschbetrags wie bei den Einkünften aus KapVerm. (s. Anm. 35) oder eine anteilige Verlagerung auf den anderen Ehegatten unter steuerlichen Gestaltungsaspekten ist nicht zulässig.

Einstweilen frei.

39

### C. Werbungskostenpauschbetrag des Satzes 1 Nr. 2 für Wohnungen bei Vermietungs- und Verpachtungseinkünften (§ 21)

**Schrifttum:** BUNDESSTEUERBERATERKAMMER, Stellungnahme zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1996, DStR 1995 S. 714; GRÜTZNER, Änderungen der Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 1996, NWB F. 3 b S. 4585 (4590 f.; v. 30. 10. 95); KORN, Änderungen des Steuerrechts durch das Jahressteuergesetz 1996 mit Beratungshinweisen, KÖSDI 1995 S. 10443 (10454 f.); KRÜHL, Jahressteuergesetz 1996, BB 1995 S. 1161 (1166), 2032 (2036); MÄRKLE, Jahressteuergesetz 1996, WPg. 1995 S. 803 (808); PAUS, Änderungen des EStG durch das Jahressteuergesetz 1996, Inf. 1995 S. 577 (583 f.); SAGASSER/JAKOBS, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das Jahressteuergesetz 1996, DStR 1995 S. 1649 (1655); SARRAZIN, Einschränkungen u. Pauschalierungen bei der Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 1996, Stbg. 1995 S. 493; RUDOLPH, Die Pauschalierung von WK bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung von Wohnungen, DStZ 1996 S. 101; STUHRMANN, Das Jahressteuergesetz 1996 – ein Überblick, NJW 1996 S. 8 (10); URBAN, Der Werbungskostenpauschbetrag bei Wohnraumvermietung, FR 1996 S. 1.

## I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 2

### 1. Überblick

40

Die durch das Jahressteuergesetz 1996 mit Wirkung ab 1. 1. 96 neu eingeführte objektbezogene Werbungskosten-Pauschalierungsmöglichkeit bei § 21 (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2) ermöglicht dem Vermieter, ausnahmsweise auch dem Eigennutzer (nur bei Anwendung der großen Übergangsregelung bis einschl. VZ 1998, § 52 Abs. 21 Satz 2) von zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden, Gebäudeteilen u. Eigentumswohnungen einen Pauschbetrag von 42 DM pro Quadratmeter Wohnfläche anstelle des Einzelnachweises in Anspruch zu nehmen; die Geltendmachung des flächenbezogenen Pauschbetrages kann – abweichend zu den Pauschalierungsregelungen des Satzes 1 Nr. 1 – zu negativen Einkünften aus

VuV führen. Neben dem wohnflächenabhängigen Pauschbetrag sind bestimmte andere WK von den Einnahmen aus VuV abziehbar (Nr. 2 Satz 2), so daß im Ergebnis eine Teilpauschalierung erfolgt.

**Entstehen von Werbungskosten:** Die Anwendung der Pauschalierungsregelung setzt einen veranlassungsbezogenen Einkunftserzielungszusammenhang u. zumindest das mögliche Entstehen tatsächlicher WK voraus (glA URBAN, FR 1996 S. 4 f. mit Hinweis auf den Sonderfall des unentgeltlichen Bruttonießbrauchs, bei welchem der Eigentümer sämtliche Aufwendungen trägt; der Pauschbetragsabzug ist in diesem Fall ausgeschlossen); dies ergibt sich uE aus dem Tatbestandsmerkmal „für Werbungskosten“ im Halbs. 1 des § 9 a (dazu Anm. 20).

**Gesetzesaufbau:** Die Regelung ist breit angelegt u. enthält verschiedene sachliche u. zeitliche Pauschalierungsbeschränkungen; dadurch ergeben sich zahlreiche Abgrenzungsfragen. Dies steht im Gegensatz zu der mit der Pauschalierung bezweckten Vereinfachung (s. Anm. 41).

- ▶ *Satz 1* regelt Grundtatbestand u. Rechtsfolge der WK Pauschalierung bei Wohnungsvermietung bzw. erwerbsbezogener Eigennutzung (s. Anm. 44–47).
- ▶ *Satz 2* nennt abschließend die neben dem Pauschbetrag von den Einnahmen aus VuV abziehbaren WK: Schuldzinsen iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 u. bestimmte Abschreibungen (s. Anm. 48).
- ▶ *Satz 3* läßt den Übergang von der Pauschalierung zum Abzug der tatsächlichen WK im folgenden Veranlagungszeitraum zu (s. Anm. 50).
- ▶ *Satz 4* regelt im Anschluß an Satz 3, daß der erneute Übergang zur Pauschalierung erst nach Ablauf der vier folgenden VZ zulässig ist (s. Anm. 51).
- ▶ *Satz 5* verbietet für Zeiträume, in denen das Gebäude nicht zu Wohnzwecken oder der Erzielung von Einkünften aus VuV dient, den Pauschbetragsabzug (s. Anm. 53).
- ▶ *Satz 6* verlangt bei gemeinsamer Einkunftserzielung durch mehrere Eigentümer eine gemeinsame Wahlrechtsausübung (s. Anm. 54).
- ▶ *Satz 7* erweitert die Anwendung des Pauschbetrags auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie auf Eigentumswohnungen (s. Anm. 55).

## 41 2. Bedeutung

Mit der Pauschalierungsmöglichkeit für Werbungskosten bei § 21 wird eine vereinfachte Einkunftsermittlung bezweckt. Die Regelung erscheint nach überwiegender Meinung verfassungsgemäß.

**Vereinfachungszweck:** Die Möglichkeit zur wahlweisen Pauschalierung bestimmter WK bei den Einkünften aus VuV soll nach der Gesetzesbegründung der Bundesregierung eine Maßnahme zur Steuervereinfachung u. Rechtsbereinigung für FinVerw. u. Stpfl. darstellen (so ausdrücklich BTDrucks. 13/901 v. 27. 3. 95 S. 126). Liegen die tatsächlichen WK unter dem Pauschbetrag, so wird eine einzelfallbezogene Begünstigungswirkung im Vereinfachungsinteresse in Kauf genommen. Eine Subventionierung des privaten Wohnungsbaus ist mit der Regelung uE nicht beabsichtigt (aA URBAN, FR 1996 S. 9).

- ▶ *Kritik:* Der behauptete Vereinfachungszweck wurde bereits im Gesetzgebungsverfahren insbes. von seiten des Bundesrats u. Teilen des Finanzausschusses bezweifelt, u. zwar wegen

- des Wahlrechtscharakters der Regelung, der vorab eine individuelle Kalkulation der Alternativen erfordert, sowie
- der nicht von der Pauschale abgedeckten WK (Schuldzinsen u. Abschreibungen), die den größten Ermittlungs- u. Prüfungsbedarf nach sich ziehen.

Darüber hinaus werden die mit der Pauschalierung verbundenen u. zu Steuer-mindereinnahmen führenden Mitnahmeeffekte als nicht hinnehmbar bemängelt. Vgl. zu den ablehnenden Stellungnahmen BTDrucks. 13/1686 v. 13. 6. 95 S. 25; Bericht des FinAussch. BTDrucks. 13/1558 v. 31. 5. 95 S. 146; kritisch zum Vereinfachungseffekt der Pauschalierung auch THIEL in LANG (Hrsg.), Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995 S. 316; FÖRG, FR 1995 S. 329; URBAN, FR 1996 S. 9; oV, FR 1996 S. 47; RUDOLPH, DStZ 1996 S. 101.

► *Stellungnahme:* UE ist das Wahlrecht zur Teilpauschalierung bestimmter WK bei VuV-Einkünften letztlich auch im Vereinfachungsinteresse zu begrüßen, da es ein Schritt „in die richtige Richtung“ ist (ähnlich BUNDESSTEUERBERATERKAMMER, DStR 1995 S. 714). Der Vereinfachungseffekt dürfte allerdings im Hinblick auf die auch weiterhin erforderlichen Abgrenzungen (zB bei gemischtgenutzten Gebäuden) nicht sehr hoch zu veranschlagen sein; dies ist uE aber überwiegend Folge der komplizierten Immobilienbesteuerung überhaupt u. kann nicht allein der Pauschalierungsregelung „zur Last“ gelegt werden. Gründe, die für den Vereinfachungscharakter der Regelung sprechen, sind:

- ▷ Die zur sachgerechten Wahlrechtsausübung erforderliche Vergleichsrechnung kann idR überschlägig erfolgen, Detaillierungen sind meist entbehrlich. Evtl. wird sich bei den Stpfl. eine mehrjährige Übung einstellen, so daß eine individuelle Berechnung nur noch bei größeren Erhaltungsmaßnahmen vorzunehmen ist. Dies vereinfacht die Deklarations- u. Veranlagungsarbeiten. Die vom Vermieter zu erstellenden Nebenkostenabrechnungen entsprechen häufig nicht stlichen Grundsätzen, so daß die Pauschalierung durchaus Vereinfachung bewirken kann.
- ▷ Die nicht pauschalierungsfähigen WK sind in der Besteuerungspraxis üblicherweise weitaus einfacher belegbar (Schuldzinsen durch Banknachweise, AFA auf Basis des notariellen Kaufvertrags, des Bauerrichtungsvertrags oder der Bau-rechnungen) als die Vielzahl kleiner individueller Bewirtschaftungs- u. Erhaltungsaufwendungen; dadurch sinkt der Nachprüfungsbedarf der FinVerw.
- ▷ Die Gefahr ungewollter größerer Mitnahmeeffekte durch Inanspruchnahme der Pauschalierung erscheint in Anbetracht der Höhe des flächenbezogenen Wertes u. der zeitlichen Bindungswirkung nach Übergang zum Individualnachweis (5 Jahre) eher gering. Die Rechengröße „Wohnfläche“, bei gemischter Nutzung auch „Nutzfläche“, ist eindeutig bestimmbar.

*Hinweis:* Im Betriebsausgabenbereich wurde in einem eng begrenzten Rahmen mit § 51 Abs. 1 c durch das Jahressteuergesetz 1996 eine Ermächtigungsvorschrift zur umsatzabhängigen Pauschalierung für bestimmte Überschußrechner gem. § 4 Abs. 3 eingefügt. Eine durch die BReg. geplante weitergehende Betriebsausgabenpauschale (§ 4 Abs. 4 a RegEntwurfs zum Jahressteuergesetz) ist im Gesetzgebungsverfahren gescheitert; s. MÄRKLE, WpG. 1995 S. 808. Die Umsetzung der Verordnungsermächtigung durch die Bundesregierung ist derzeit nicht abschbar; sie soll erst erfolgen, wenn Erfahrungen mit der Pauschalierung von WK bei VuV vorliegen; so Handelsblatt v. 17. 10. 1995.

**Verfassungsmäßigkeit:** Nach URBAN (FR 1996 S. 9) wirft die Beschränkung der Pauschalierungsmöglichkeit auf VuV-Einkünfte bei Ausschluß insbes. gewerblicher Wohnraumvermietung verfassungsrechtliche Bedenken unter Gleichbehandlungsaspekten (Art. 3 GG) auf. Dies ist uE zwar bedenkenenswert, letztlich aber nicht durchschlagend. Die gesetzliche Pauschalierungsregelung eröffnet dem

Stpfl. für bestimmte Fallgestaltungen ein im Vereinfachungsinteresse liegendes Wahlrecht, welches einen jederzeitigen Übergang zum Nachweis der tatsächlichen Erwerbsaufwendungen zuläßt. Die Pauschalierung selbst ist uE unter Praktikabilitätsaspekten vertretbar u. der Höhe nach nicht unverhältnismäßig (eingehender Anm. 47; generell zur Vereinbarkeit von Vereinfachungszwecknormen mit dem Gleichheitssatz bei Orientierung an der Durchschnittsnormalität s. TIPKE/LANG, Steuerrecht, 14. Aufl. 1994 S. 93 f.). Es erscheint fraglich, ob bei gewerblicher Wohnraumvermietung eine ähnliche, breite Pauschalierungsnotwendigkeit besteht, da der Gewerbetreibende häufig anderweitigen konkreten Buchführungs- und Aufzeichnungsnotwendigkeiten (§§ 140, 141 AO, eingeschränkt auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3) unterliegt; weiterhin erfordert die „Steuerverhaftung“ der Immobilie im Betriebsvermögen deutlich höhere Aufzeichnungspflichten als im Privatvermögen.

#### 42 3. Wahlrecht zwischen Einzelnachweis und Pauschalierung

Der Stpfl. kann bei im Privatvermögen vermieteten oder anderweitig erwerbsgenutzten Wohnimmobilien im Rahmen seiner Jahressteuererklärung wählen zwischen flächenbezogener Teilpauschalierung oder vollständigem individuellen Nachweis der WK; ausdrücklich von einem Wahlrecht spricht auch Nr. 2 Satz 6 bei gemeinsamer Einkünfteerzielung. Die FinVerw. ist an die vom Stpfl. getroffene Wahl gebunden. Ggf. kommt ein (vorläufiger) Ansatz der Pauschale auch bereits im EStVorauszahlungsverfahren (§ 37 Abs. 3) oder bei Freibetrageintragung auf der LStKarte (§ 39 a Abs. 1 Nr. 5) in Betracht. Eine innerjährliche Veränderung der Wahlrechtsausübung (zB 1. Halbjahr: WK Pauschale, 2. Halbjahr: individuelle WK) ist uE unzulässig, da die Regelung auf volle VZ ausgerichtet ist (glA KORN, KÖSDI 1995 S. 10455). Das Wahlrecht ist objekt- bzw. wirtschaftsgutbezogen ausübbar, dh. etwa bei mehreren Eigentumswohnungen unterschiedlich (s. auch GRÜTZNER, NWB F. 3 b S. 4590), einheitlich dagegen bei mehreren Wohnungen in einem Mietwohngebäude. Zur Sonderregelung bei Mit-eigentümern s. Nr. 2 Satz 6 (dazu Anm. 54).

**Zeitpunkt der Wahlrechtsausübung:** Da in Nr. 2 nicht geregelt, gelten die allgemeinen Grundsätze. Die endgültige Bestandskraft des Steuerbescheides ist spätestester Zeitpunkt der Wahlrechtsausübung; die Geltendmachung der Pauschale kann also ggf. noch im Klageverfahren vor dem Finanzgericht (nicht beim BFH als Rechtsinstanz) oder bei Änderungsveranlagungen erfolgen oder widerrufen werden (glA KORN, KÖSDI 1995 S. 10455; KORN/FISCHER, NWB F. 2 S. 6441, 6448; URBAN, FR 1996 S. 8).

**Flexibilität der Wahlrechtsausübung:** Es gelten verschiedene sachliche u. zeitliche Begrenzungen. Die erstmalige Wahl der WK Pauschalierung ist ab VZ 1996 ohne Beschränkung möglich. Während der anschließende Übergang zum Individualnachweis zu jedem folgenden VZ zulässig ist, kann zu einer erneuten Pauschalierung – zur Vermeidung von Mißbräuchen – erst nach Ablauf von vier weiteren VZ zurückgekehrt werden (Nr. 2 Satz 4). Die Wahlrechtsausübung bedarf somit längerfristiger Planung, vor allem bei Durchführung der Erhaltungsmaßnahmen.

**Gestaltungsmöglichkeiten bei Nutzung des Wahlrechts:** Denkbar ist ein evtl. Vorziehen größerer Erhaltungsaufwendungen gem. dem Abflußprinzip des § 11 Abs. 2 vor erstmaliger Wahl der Pauschalierung; Entsprechendes gilt für Nachverlagerungen in pauschalierungsfreie VZ und direkte Kostenübernahme

durch den Mieter – soweit umlagefähig – zur „Schonung“ des flächenbezogenen Pauschbetrags. Vgl. zu derartigen Gestaltungserwägungen KORN, KÖSDI 1995 S. 10455; PAUS, Inf. 1995 S. 583–585. In Anbetracht des idR letztlich bescheidenen Steuersparpotentials erscheint die Gefahr verzögerter Abgabe von Steuererklärungen zur Erlangung pauschalierungsbezogener Transparenz uE eher gering (so aber SAGASSER/JAKOBS, DStR 1995 S. 1655). Besondere Effekte können sich für Stpfl. bei erwerbsbezogener Eigennutzung im Rahmen der großen Übergangsregelung (§ 52 Abs. 21 Satz 2) ergeben: Kaltmiete als Mietwert bei Anwendung der ungekürzten Pauschale (PAUS, Inf. 1995 S. 583).

Einstweilen frei.

43

## II. Grundtatbestand und Rechtsfolge der Werbungskosten-Pauschalierung bei erwerbsbezogener Wohnraumnutzung (Nr. 2 Satz 1)

### 1. Tatbestandsvoraussetzungen

#### a) Anwendung nur, „wenn der Steuerpflichtige . . . die Werbungskosten pauschal ermittelt“ 44

Nach dem Gesetzeswortlaut kommt die Berücksichtigung des Pauschbetrags bei Wohnungsvermietung oder erwerbsbezogener Eigennutzung nur in Betracht, „wenn der Stpfl. . . . die Werbungskosten pauschal ermittelt“; sofern er dies tut, ist der Pauschbetrag von Amts wegen abzuziehen (Halbs. 1; s. Anm. 22) u. zwar auch dann, wenn die tatsächlichen WK über oder unter der Pauschale liegen. Bei fehlender Einkunftserzielungsabsicht nach Maßgabe des Veranlassungszusammenhangs (etwa bei unentgeltlicher Wohnungsüberlassung außerhalb der großen Übergangsregelung, § 52 Abs. 21 Satz 2) kommt kein WKAbzug, auch nicht mittels Pauschale, in Betracht.

**Gesetzliches Wahlrecht für Steuerpflichtigen:** Die Vorschrift beinhaltet ein vom Stpfl. ausübbares Wahlrecht im Einkunftsermittlungsbereich bei § 21 („wenn für Stpfl. . . . ermittelt“). Anstelle der Pauschale können die tatsächlichen WK geltend gemacht werden; dies unabhängig davon, ob sie über- oder unterhalb des Pauschbetrages für Erwerbsaufwendungen liegen. Das Wahlrecht wird in der Steuererklärung ausgeübt (Ankreuzen der entsprechenden Rubrik im amtlichen Formular) u. ist bis zur endgültigen Bestandskraft der Veranlagung änderbar (s. Anm. 12, 42). Der Stpfl. muß unbeschränkt stpfl. iSd. § 1 sein; eine antragsgebundene (fiktive) unbeschränkte Stpflicht (§ 1 Abs. 3) reicht aus. Beschränkt stpfl. Personen können den Pauschbetrag wegen § 50 Abs. 1 Satz 5 nicht geltend machen (dies verkennt URBAN, FR 1996 S. 1).

**Pauschale Ermittlung der Werbungskosten** durch den Stpfl. erfolgt üblicherweise in der Jahressteuererklärung durch Angabe der Wohnfläche (zu Einzelheiten s. Anm. 47). Ggf. ist die Wohnfläche vom Stpfl. mit dem Pauschbetrag von 42 DM/m<sup>2</sup> zu multiplizieren, uU wird dieser Rechenschritt durch die FinVerw. durchgeführt. Weitere Ermittlungshandlungen durch den Stpfl. sind uE nicht erforderlich. Bei formulargemäßer Dokumentation der pauschalen WK-Ermittlung verzichtet der Stpfl. auf den Individualnachweis. Die Zulässigkeit pauschaler Ermittlung umfaßt nicht zwingend sämtliche WK; denn neben dem Pauschbetrag können gem. Nr. 2 Satz 2 bestimmte weitere Erwerbsaufwendungen (Schuldzinsen u. Abschreibungen) abgezogen werden (zu Einzelheiten s. Anm. 48).

45 **b) Pauschalierung nur „bei Gebäuden, soweit sie Wohnzwecken dienen“**

Der wahlweise Abzug einer WKPauschale von den Einnahmen aus VuV iSd. § 21 ist nicht für sämtliche Immobilienobjekte zulässig, sondern nur für im Privatvermögen befindliche Gebäude, soweit sie Wohnzwecken dienen (insbes. vermietete Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke). Eine Erweiterung der Pauschalierungsmöglichkeit auf zu Wohnzwecken vermietete Eigentumswohnungen u. Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter darstellen, erfolgt in Nr. 2 Satz 7 (zu Einzelheiten s. Anm. 55). Die Beweislast für die vorgesehene wohnmäßige Nutzung der Immobilie trägt der Stpfl.; ggf. empfehlen sich zivilrechtliche Informations- u. Schadensersatzregelungen mit dem Mieter. Die tatsächliche Nutzung der Immobilie hat uE lediglich Indizwirkung u. keinen rechtsbegründenden Charakter. Das Wahlrecht ist jeweils für das einzelne Objekt der Einkunftserzielung auszuüben (so auch die Gesetzesbegründung BTDrucks. 13/901 S. 132); zu daraus resultierenden Gestaltungsmöglichkeiten s. Anm. 42.

**Wohnzwecken dienende Gebäude:** Die WKPauschalierung ist nur im Zusammenhang mit einem Wirtschaftsgut zulässig, das die (bewertungsrechtlichen, aber auch für einkommensteuerliche Zwecke geltenden) Merkmale des Gebäudebegriffs erfüllt; zu Einzelheiten s. § 7 Anm. 320–327 u. R 42 Abs. 5, 42 a EStR. Eine Pauschalierung bei der Vermietung etwa von Wohnwagen oder anderen beweglichen Unterkünften ist ausgeschlossen (so zutreffend PAUS, Inf. 1995 S. 583). Das Gebäude muß Wohnzwecken dienen, dh. Menschen neben Aufenthalt u. Unterkunft eine Lebens- u. Haushaltsführung ermöglichen. Es genügt, wenn die Räume ständig für Wohnzwecke zur Verfügung stehen; ein tatsächlicher oder dauerhafter Gebrauch für Wohnzwecke ist uE nicht erforderlich (glA KORN, KÖSDI 1995 S. 10454; PAUS, Inf. 1995 S. 584; mit zahlreichen Details URBAN, FR 1996 S. 2 f.; allgemein auch § 7 Anm. 409); s. weiterhin Nr. 2 Satz 5. Gebäude können dem Stpfl. erst dann zu Wohnzwecken dienen, falls sie fertiggestellt sind u. ihm als Einkunftsquelle zugerechnet werden; vorher ist eine WKPauschalierung unzulässig (ggf. anteilige Kürzung der Pauschale, s. Anm. 53 u. URBAN, FR 1996 S. 2: Kein Pauschbetrag für vorweggenommene WK in der Bauphase). Die Regelung gilt grundsätzlich für im Inland wie im Ausland liegende Gebäude. Ob der Stpfl. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Gebäude getragen hat, ist für die Anwendung der WKPauschale unerheblich; ausreichend ist – entsprechend allgemeinen Grundsätzen – die Zurechnung der VuV-Einkünfte (zB beim Nießbraucher; s. aber auch die Sonderregelung der Nr. 2 Satz 6, Anm. 54). Nach dem Gesetzeswortlaut kommt eine Pauschalierung für verpachteten Grund und Boden (ohne Gebäude) sowie für nicht mit dem Gebäude vermietete Außenanlagen u. Mobilien nicht in Betracht; dies ist uE wegen des Vereinfachungszweckes u. der verbleibenden Möglichkeit des Individualnachweises der WK (einschl. Abschreibungen) sachgerecht (aA KORN, KÖSDI 1995 S. 10455). Zwangsläufig mit dem Wohngebäude vermietete Bestandteile u. Zubehör (zB Einbaumöbel, Hof- und Straßenzufahrten) sind dagegen pauschalierungsfähig. Alters- und Pflegeheime dienen Wohnzwecken, wenn nicht die ärztlichen u. pflegerischen Maßnahmen im Vordergrund stehen; nicht Wohnzwecken dienen etwa Hotels u. gewerblich vermietete Ferienimmobilien (vgl. auch R 42 a Abs. 2 EStR).

**Gebäude, „soweit“ Wohnzwecken dienend:** Bei gemischtgenutzten Gebäuden (zB teils vermietet als Büro u. als Wohnung, teils für Wohnzwecke selbst genutzt) ist eine WKPauschalierung nur insoweit zulässig, als das Gebäude im Zusammenhang mit einer steuerrelevanten Einkunftserzielung Wohnzwecken dient. Die Nutzung eines Arbeitszimmers bei einem ansonsten zu Wohnzwecken

vermieteten Gebäude ist uE unschädlich, dh. dem wohnlich genutzten Gebäude-  
teil zuzurechnen (so auch Gesetzesbegründung BTDrucks. 13/901 S. 132 mit  
Hinweis auf Vereinfachungszweck der Regelung; glA KORN, KÖSDI 1995  
S. 10455; GRÜTZNER, NWB F. 3 b, S. 4591 mit Hinweis auf R 42 a Abs. 4 Satz 2  
EStR). Die bei gemischtgenutzten Gebäuden anfallenden WK sind als Einzelkos-  
ten direkt, als Gemeinkosten (etwa Versicherungsbeiträge, Grundsteuer) über  
eine Schlüsselgröße (zB nach dem Verhältnis der Nutzfläche oder einem anderen  
angemessenen Maßstab) dem entsprechenden Gebäudeteil zuzurechnen; nur die  
dem Wohnzwecken dienenden Gebäudeteil zuzurechnenden WK sind pauschal-  
ierungsfähig. Die Zuordnung kann im Einzelfall schwierig u. aufwendig sein, was  
im Widerspruch zur bezweckten Vereinfachungswirkung der Pauschale steht  
(dazu Anm. 41; kritisch auch BUNDESSTEUERBERATERKAMMER, DStR 1995  
S. 715; mit weiteren Beispielen auch URBAN, FR 1996 S. 5 f.). Ein doppelter  
Abzug von Pauschbetrag u. tatsächlichen WK ist unzulässig.

**Nicht Wohnzwecken dienende Gebäude oder Gebäudeteile** schließen die  
Möglichkeit einer WKPauschalierung aus. Ein Grund dafür wird in der Gesetzes-  
begründung nicht genannt; entscheidend dürfte letztlich sein, daß entweder ein  
Vereinfachungsbedürfnis nicht besteht oder sich die Erwerbsaufwendungen einer  
Typisierung entziehen. UE ist dies unter Gleichheitsgesichtspunkten nicht unpro-  
blematisch, wegen des jederzeit möglichen Individualnachweises aber letztlich  
nicht grob unsachgerecht (s. auch Anm. 42). Der Ausschluß von der Pauschalie-  
rung betrifft:

- ▷ *im Betriebsvermögen befindliche Gebäude(teile)* (etwa der Wohnungsbestand von  
Wohnungskapitalgesellschaften),
- ▷ *zur Büronutzung oder anderen gewerblichen bzw. freiberuflichen Nutzung vermietete Gebäu-  
de(teile) des Privatvermögens,*
- ▷ *nicht genutzte Gebäude(teile) des Privatvermögens,* sofern keine vorübergehende  
Nichtnutzung bei geplanter Vermietung zu Wohnzwecken (zu Einzelheiten s.  
Anm. 53).

Mangels Einkunftserzielungszusammenhang entfällt die Pauschalierungsmög-  
lichkeit darüber hinaus bei *eigegenutzten* oder *unentgeltlich überlassenen Gebäuden bzw.  
Gebäudeteilen*, sofern nicht ausnahmsweise die Übergangsregelung des § 52 Abs. 21  
bis einschl. VZ 1998 zur Anwendung kommt (vgl. auch KORN, KÖSDI 1995  
S. 10455; PAUS, Inf. 1995 S. 583).

Einstweilen frei.

46

## 2. Rechtsfolge: Abzug eines Pauschbetrags von 42 DM pro Quadratmeter Wohnfläche bei den Einnahmen aus VuV

47

Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 legt die Höhe des WKPauschbetrags mit 42 DM pro  
Quadratmeter Wohnfläche fest u. bestimmt den Abzug von den Einnahmen aus  
VuV; dies konkretisiert die Rechtsfolge der Pauschale bei der Einkunftsermitt-  
lung.

**Höhe und Ermittlung des Pauschbetrags:** Der gesetzlich festgelegte Pausch-  
betrag ergibt sich aus der Multiplikation des Festbetrags von 42 DM pro Quadrat-  
meter mit der vorhandenen Wohnfläche. Es handelt sich um einen Jahresbetrag,  
der bei innerjährlich fehlender Einkunftserzielungsabsicht oder nicht wohnraum-  
bezogener Nutzung (etwa bei Nutzungsänderung oder Fertigstellung im VZ)  
zeitanteilig zu kürzen ist; dies sollte aus Vereinfachungsgründen monatsweise bei  
Anwendung der üblichen Auf- und Abrundungsregeln erfolgen (glA URBAN, FR

1996 S. 7). Die tatsächliche Höhe der WK ist für die Anwendung des Festbetrags unerheblich, sofern dem Grunde nach überhaupt Erwerbsaufwendungen angefallen sind; insbes. ist eine Kürzung des gesetzlichen Pauschbetrags wegen offensichtlich unzutreffender Besteuerung nicht statthaft. Der Festbetrag ist unabhängig davon, ob eine Warm- oder Kaltmiete vereinbart wurde (zu daraus resultierenden Gestaltungsmöglichkeiten s. PAUS, Inf. 1995 S. 584).

► *Typisierend abgegoltene Werbungskosten:* Die Gesetzesbegründung enthält – außer seiner Nennung – keine Hinweise zur Höhe des Festbetrags pro Quadratmeter Wohnfläche; statistische Unterlagen zur realitätsnahen Bemessung fehlen. Nach Informationen aus dem BMF beruht der Festbetrag auf gegriffenen mehrjährigen Durchschnittswerten bei privaten u. institutionellen Wohnraumvermietern mit unterschiedlicher Altersstruktur der Immobilien. Der Pauschbetrag soll im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis sämtliche vom Stpfl. getragenen umlagefähigen u. nichtumlagefähigen Nebenkosten (zB Grundsteuer und sonstige Kommunalabgaben, Versicherungsprämien, Heizkosten, Wasserversorgung, Schornsteinfegergebühren), laufende u. einmalige Erhaltungsaufwendungen (einschl. noch zu verteilenden Erhaltungsaufwands gem. § 82 b EStDV) sowie alle übrigen denkbaren Erwerbskosten (zB für Gartenpflege, Reinigung) mit Ausnahme der Schuldzinsen u. Abschreibungen abgelten; dies ergibt sich im Umkehrschluß aus Nr. 2 Satz 2 u. gilt – unabhängig von einem etwaigen Wohnflächenbezug – auch für konkreten Nebenräumen zuzurechnende Einzelkosten (so auch URBAN, FR 1996 S. 7). In Anbetracht des Umfangs der Abgeltungswirkung u. der üblicherweise nach der Lebenserfahrung zunächst vom Vermieter zu tragenden Erwerbsaufwendungen erscheint die Höhe des Pauschbetrags nicht unsachgerecht.

► *Multiplikation des Festbetrags mit Wohnfläche:* Der Begriff der Wohnfläche ist in Nr. 2 nicht definiert. Nach hM im Schrifttum ist zur Wohnflächenberechnung von den Grundsätzen der II. Berechnungsverordnung v. 12. 10. 90 (BStBl. I S. 735) auszugehen; Wohnfläche ist danach die Summe der anrechenbaren Grundflächen der ausschließlich zur Wohnung gehörenden Räume (einschl. Arbeitszimmer, so R 42a Abs. 4 S. 2 EStR). Die Grundfläche kann wahlweise aus den Fertigmaßen oder den Rohbaumaßen ermittelt werden (§ 43 Abs. 1 II. BVO); dies eröffnet – in eingeschränktem Umfang – Gestaltungsmöglichkeiten.

So übereinstimmend PAUS, Inf. 1995 S. 583 f.; KORN, KÖSDI 1995 S. 10454; STUHRMANN, NJW 1996 S. 10; URBAN, FR 1996 S. 5; RUDOLPH, DStZ 1996 S. 101; s. auch BFH v. 22. 10. 93 IX R 35/92, BStBl. II 1995 S. 98 (100): „Maßgebend für die Ermittlung der Wohnungsgröße sind die Bestimmungen der II. BVO“; abweichend zur Einbeziehung des Arbeitszimmers in die Wohnflächenberechnung FG Düss. v. 18. 7. 95, EFG S. 1059, nrkr.

Das Anknüpfen an der Wohnfläche entspricht der im Steuerrecht allgemein üblichen Handhabung, ist uE sachgerecht u. trägt letztlich zu einer rechtssicheren Handhabung der Pauschale bei. Im Regelfall kann auf die in der Bewertungsakte befindlichen Wohnflächenberechnungen des Architekten zurückgegriffen werden. Nicht zur Wohnfläche gehören danach insbes. (§§ 42–44 II. BVO):

- sog. Zubehörräume, wie Keller, Waschküche, Abstellräume, Schuppen u. Garagen,
- Räume u. Raumteile mit einer lichten Höhe von weniger als 1 Meter.

Nur zur Hälfte ansetzbar sind: Räume u. Raumteile mit einer lichten Höhe zwischen 1 u. 2 Metern sowie die Flächen von Balkonen, Loggien, Dachgärten u. gedeckten Freisitzen. Zu weiteren Einzelheiten s. URBAN, FR 1996 S. 5.

**Abzug von den Einnahmen aus Vermietung u. Verpachtung:** Der wohnflächenbezogene Pauschbetrag ist bei der Einkunftsermittlung von den tatsächlichen oder beabsichtigten Einnahmen aus VuV abzuziehen; ggf. ist die Einnahmeerzielung auch in einem vorangegangenen VZ erfolgt. Üblicherweise erfolgt der Abzug von den (zugeflossenen) Mieteinnahmen aus zu fremden Wohnzwecken dienenden Gebäuden iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1, kann im Einzelfall aber auch Einnahmen aus der Veräußerung von Mietzinsforderungen bei Wohngebäuden gem. § 21 Abs. 1 Nr. 4 betreffen; unerheblich ist, ob die Mieteinnahmen tatsächlich zufließen. Der volle Pauschbetragsabzug erfolgt auch bei Wohnungsvermietung an Angehörige oder sonstige nahestehende Personen, soweit zumindest 50 % der ortsüblichen Marktmiete zugrundeliegen; ansonsten erfolgt eine anteilige Kürzung (vgl. eingehender zur Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses URBAN, FR 1996 S. 4). Bei für Wohnzwecke selbstgenutzten Immobilien ist ein Abzug nur möglich bei fiktiven Einnahmen aus VuV im Rahmen der großen Übergangsregelung bis einschl. VZ 1998 gem. § 52 Abs. 21 iVm. § 21 Abs. 2 Satz 1.

**Negative Einkünfte aus VuV zulässig:** Abweichend zu den Pauschbeträgen der Nr. 1 ist die flächenbezogene WKPauschale für Wohnraumvermietung auch dann abziehbar, falls negative Einkünfte aus dem betroffenen Objekt erzielt werden; der Pauschbetrag ist nicht auf die im VZ bezogene Höhe der Einnahmen beschränkt (Umkehrschluß aus Satz 2; glA URBAN, FR 1996 S. 7 mit Hinweis auf die Gesetzesbegründung BTDrucks. 13/901 S. 132). Evtl. bestehende Verlustverrechnungsbeschränkungen sind allerdings zu beachten (etwa § 21 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 15 a, § 2 a Abs. 1 Nr. 6).

### III. Neben dem wohnflächenbezogenen Pauschbetrag abziehbare Werbungskosten (Nr. 2 Satz 2)

48

Satz 2 der besonderen Pauschalierungsmöglichkeit bei erwerbsbezogener Wohnraumnutzung regelt, daß neben dem Pauschbetrag

- „die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 abziehbaren Schuldzinsen“ sowie
- „Absetzungen für Abnutzung u. für Substanzverringerung, erhöhte Absetzungen u. Sonderabschreibungen“

einkunftsmindernd geltend gemacht werden können. Die Aufzählung hat abschließenden Charakter. Eine Begründung für die Sonderabzugsmöglichkeit wird nicht gegeben; letztlich dürften sich derartige WK einer am Durchschnittsfall orientierten Typisierung entziehen. Die Ausgestaltung des Wahlrechts als Teilpauschalierung erscheint daher uE letztlich sachgerecht. Nach dem Gesetzeswortlaut wird die Möglichkeit zum Sonderabzug eröffnet („können“); uU kann der Stpfl. auf die Geltendmachung verzichten (eingehender auch § 9 Anm. 57).

**Sonderabzug für Schuldzinsen gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1:** Durch den Rechtsverweis auf § 9 Abs. 1 Nr. 1 erfolgt eine Begrenzung des pauschbetragsunabhängigen Sonderabzugs auf *Schuldzinsen*, soweit sie mit den VuV-Einkünften *in wirtschaftlichem Zusammenhang* stehen. Es gelten neben einem wirtschaftlichen Schuldzinsbegriff die Grundsätze des Veranlassungsprinzips (zu Einzelheiten s. § 9 Anm. 360–385). Der Rückgriff auf § 9 Abs. 1 Nr. 1 soll der Rechtssicherheit dienen, zieht aber letztlich die dort bestehenden Abgrenzungsfragen in den Anwendungsbereich des § 9a Nr. 2 hinein. Nach der Gesetzesbegründung ist klargestellt, daß die in § 9 Abs. 1 Nr. 1 aufgeführten erwerbsbezogenen Renten u. dauernden Lasten nicht neben dem Pauschbetrag abgezogen werden können (so

Bericht des FinAussch., BTDrucks. 13/1558 S. 418). Schuldzinsen umfassen sämtliche laufenden u. einmaligen Kapitalnutzungsvergütungen (einschl. Nebenkosten für die Finanzierungsbearbeitung) gegenüber dem Darlehensgläubiger; der Sonderabzug greift somit auch für das bei der Finanzierung anfallende Damnum ein. Nicht an den Darlehensgläubiger zu zahlende Geldbeschaffungskosten (etwa für die Grundschuldbestellung oder finanzierungsbedingte Reisekosten) sind dagegen durch den Pauschbetrag abgegolten. Gleiches gilt wohl für Erbbauzinsen, die keinen Kreditüberlassungscharakter haben, sowie für den Zinsanteil einer Kaufpreisrente (uE bei wirtschaftlicher Betrachtung im Ergebnis bedenklich; glA PAUS, Inf. 1995 S. 584; KORN, KÖSDI 1995 S. 10454).

**Sonderabzug für Abschreibungen:** Neben dem WKPauschbetrag können nach Maßgabe der dem Stpfl. zuzurechnenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten für zu Einkunftserzielungszwecken eingesetzte Wohngebäude des Privatvermögens u. damit zusammenhängende Wirtschaftsgüter (zB mitvermietete Außenanlagen und Wohnungseinrichtungen) Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen abgezogen werden. Der Rechtsverweis entspricht formell – abgesehen von den Sonderabschreibungen – der Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 7 u. umfasst auch die Möglichkeit zur degressiven Gebäudeabschreibung iSd. § 7 Abs. 5. Sonderabschreibungen für Gebäude sind insbes. solche des § 4 FördG. Der Hinweis auf die AfS iSd. § 7 Abs. 6 geht im Bereich der Wohnzwecken dienenden Gebäude fehl (glA URBAN, FR 1996 S. 7).

49 Einstweilen frei.

#### 50 IV. Zulässigkeit des Abzugs der tatsächlichen Werbungskosten im folgenden Veranlagungszeitraum (Nr. 2 Satz 3)

Nr. 2 Satz 3 eröffnet dem Stpfl. die Möglichkeit, in dem der Pauschalierung folgenden Veranlagungszeitraum (auch nach mehrjähriger Pauschalierung) wieder die tatsächlichen Werbungskosten bei der Einkunftsermittlung abzuziehen.

**Keine Bindungswirkung der Pauschalierung für Folgezeiträume:** Das einmal ausgeübte Wahlrecht zur Pauschalierung löst keine mehrjährige Bindung aus. Es ist im Hinblick auf einen späteren Übergang zum Abzug der tatsächlichen Erwerbsaufwendungen völlig flexibel u. bewirkt erst für die daran anschließenden VZ eine vierjährige personenbezogene Bindung (dazu Anm. 51). Der Wechsel von der Pauschalierungsmethode zum Abzug tatsächlicher Erwerbsaufwendungen kann steuerökonomisch sinnvoll sein, falls etwa größere Erhaltungsaufwendungen anfallen, die deutlich zum Überschreiten der Pauschale führen.

**Abzug der tatsächlichen Werbungskosten** meint die nachweisgebundene Geltendmachung von Erwerbsaufwendungen durch den Stpfl.; es gelten die im Wege der Rechtsfortbildung zur Auslegung des § 9 Abs. 1 Satz 1 entwickelten Grundsätze des Veranlassungsprinzips (zu Einzelheiten s. § 9 Anm. 120–195) sowie die dort bestehenden Nachweisgebote.

## V. Zulässigkeit erneuter Pauschalierung nach Ablauf der vier folgenden Veranlagungszeiträume (Nr. 2 Satz 4)

51

Nr. 2 Satz 4 enthält eine Folgeregelung zu Satz 3. Nach einem (jederzeit möglichen) Wechsel von der Pauschalierung zum Abzug der tatsächlichen WK („in diesem Fall“) ist der Stpfl. an diese Wahl zumindest für die folgenden vier Veranlagungszeiträume gebunden (so Gesetzesbegründung, BTDrucks. 13/901 S. 132); eine erneute (wahlweise) Pauschalierung ist erst nach Ablauf des Vierjahreszeitraums möglich. Die Bindung beträgt somit effektiv fünf Jahre. Dies soll letztlich ansonsten bestehende jahresbezogene Mißbrauchsmöglichkeiten durch ständigen Methodenwechsel verhindern. Eine optimale Wahlrechtsausübung bedarf somit längerfristiger Planung, evtl. auch der Nutzung von verfahrensrechtlichen Regelungen zur Bestandskraft; eingehender dazu mit Beispielen URBAN, FR 1996 S. 8 f. Kritisch zur Dauer der Bindefrist, etwa im Hinblick auf die unüberschaubaren Gebührenssteigerungen der öffentlichen Hand, s. BUNDESSTEUERBERATERKAMMER, DStR 1995 S. 715.

**Vierjährige personen- und objektbezogene Bindungswirkung:** Die Bindungswirkung bei Geltendmachung tatsächlicher WK nach vorangegangener Pauschalierung ist grundsätzlich sowohl objekt- als auch personenbezogen; dies entspricht den Grundsätzen der Wahlrechtsausübung selbst. Die vierjährige Bindung gilt für das einzelne Objekt der Einkunftserzielung (etwa das Gebäude oder die Eigentumswohnung); wird zB ein Mehrfamilienhaus in Eigentumswohnungen aufgeteilt, so führt nach dem Gesetzeswortlaut ein früherer Methodenwechsel nicht zur Bindung bei den verschiedenen Eigentumswohnungen als neuen Wirtschaftsgütern (zweifeln URBAN, FR 1996 S. 8 im Hinblick auf den Zweck der Bindungsfrist). Veräußert der Stpfl. das Gebäude oder überträgt er es unentgeltlich, so erfolgt keine personenübergreifende Bindung; der Rechtsnachfolger kann das Wahlrecht uE ohne Beachtung von Bindungen neu ausüben (glA URBAN, FR 1996 S. 8 mit Hinweis darauf, daß sich etwas anderes aus Nr. 2 Satz 6 bei gemeinsamer Einkunftserzielung durch mehrere Miteigentümer ergibt; dazu Anm. 54).

**Unterbrechung der Bindungswirkung:** Die vierjährige Bindungswirkung gilt nicht, wenn der Stpfl. aufgrund einer entstehenden Unzulässigkeit der Pauschalierung zwangsweise zur Geltendmachung der tatsächlichen WK übergehen muß u. anschließend weiter pauschalieren will (so zutreffend PAUS, Inf. 1995 S. 584 f.).

**Beispiel:** Vorübergehende Vermietung der Immobilie zu gewerblichen oder freiberuflichen Zwecken; anschließend wiederum Vermietung zu Wohnzwecken. Eine erneute Pauschalierung während der wohnmäßigen Nutzung ist zulässig.

Einstweilen frei.

52

## VI. Kein Pauschbetrag für „Zeiträume, in denen das Gebäude nicht Wohnzwecken oder der Erzielung von Einkünften aus VuV dient“ (Nr. 2 Satz 5)

53

Nr. 2 Satz 5 regelt zwei alternative Ausschlußtatbestände für den Pauschbetragsabzug mit klarstellendem Charakter (ähnlich URBAN, FR 1996 S. 4). Das Abzugsverbot gilt nach dem Gesetzeswortlaut „für Zeiträume, in denen das Gebäude

– nicht Wohnzwecken oder  
 – der Erzielung von Einkünften aus VuV dient“; beide Tatbestände können sich im Einzelfall überschneiden (zB bei Leerstand der Räume). Letztlich kommt es für die Anwendung der Pauschbetragsregelung auf die beabsichtigte erwerbsbezogene Nutzung der Immobilie zu Wohnzwecken an. Die Versagung des Pauschbetragsabzugs kann sich erstrecken auf den gesamten oder Teile des Veranlagungszeitraums (idR bemessen nach Monaten); bei letzterem ist der flächenbezogene Jahresbetrag zeitanteilig zu kürzen (glA PAUS, Inf. 1995 S. 584; URBAN, FR 1996 S. 4).

**Gebäude dient nicht Wohnzwecken:** Betroffen sind insbes. Fallgestaltungen der innerjährlichen Nutzungsänderung einer Immobilie, etwa wenn ein Gebäude zunächst für Wohnzwecke, anschließend als Büro für gewerbliche oder freiberufliche Zwecke vermietet wird.

**Beispiel:** Vermietung einer 120 m<sup>2</sup> Eigentumseinheit im ersten Halbjahr als Wohnung, im zweiten Halbjahr als Büro. Der WKPauschbetrag ist nur für das erste Halbjahr abzuziehen:  $120 \times 42 \times 0,5 = 2520$  DM; für das zweite Halbjahr können nur die tatsächlich entstandenen u. abgelaufenen Erwerbsaufwendungen geltend gemacht werden.

Vorübergehende Leerstandszeiten, zB weil kein geeigneter Mieter gefunden wird oder Umbaumaßnahmen durchgeführt werden, schließen die Pauschalierung uE nicht aus, sofern eine entgeltliche Nutzung zu Wohnzwecken beabsichtigt ist; das Gebäude soll auch während dieser Leerstandszeiten Wohnzwecken „dienen“ (glA PAUS, Inf. 1995 S. 584; KORN, KÖSDI 1995 S. 10454). Bei auftretenden Abgrenzungsproblemen (zB bei längerfristigen Leerstandszeiten) muß der Stpfl. im Einzelfall die Absicht der wohnlichen Nutzung sachgerecht nachweisen.

**Gebäude dient nicht der Erzielung von Einkünften aus VuV:** Betroffen sind die außerhalb des steuerrelevanten Einkünfteerzielungszusammenhangs stehenden Fallgestaltungen, insbes. bei Nichtnutzung, unentgeltlicher Nutzungsüberlassung oder Eigennutzung (außerhalb der großen Übergangsregelung iSd. § 52 Abs. 21) der Immobilie; hinzu kommen die im VuV-Bereich seltenen Fälle fehlender Einkunftserzielungsabsicht im Sinne einer estl. unbeachtlichen Liebhaberei (als Überblick § 21 Anm. 22; ergänzend PEZZER, DStR 1995 S. 1853; OFD Frankfurt v. 20. 7. 95, FR S. 756). Die Regelung ist deklaratorisch, da es an den auch für die Pauschalierung geltenden Grundvoraussetzungen für den WKAbzug fehlt (ähnlich URBAN, FR 1996 S. 4). Für Zeiträume vor u. nach tatsächlicher Einkunftserzielung gelten die Grundsätze des Veranlassungsprinzips auch für die Möglichkeit zur WKPauschalierung (zu Einzelheiten s. § 9 Anm. 160–172).

**Beispiel:** Der Eigentümer überläßt das 130 m<sup>2</sup> große Gebäude zunächst unentgeltlich an einen Angehörigen, ab dem 1. 10. wird es für Wohnzwecke fremdvermietet. Die Pauschalierung kann nur für das vierte Quartal erfolgen:  $130 \times 42 \times 0,25 = 1365$  DM; mangels Einkunftserzielungszusammenhang kommt für die ersten drei Quartale keinerlei WKAbzug in Betracht.

**Bei teilentgeltlicher Wohnraumvermietung** erfolgt uE eine Orientierung an der 50-vH-Grenze für die ortsübliche Marktmiete gem. § 21 Abs. 2 Satz 2 (zu Einzelheiten s. § 21 Anm. 248–250; glA URBAN, FR 1996 S. 4). Dies heißt für Wohnraumüberlassungen:

- Entgelte von nicht weniger als 50 vH der ortsüblichen Marktmiete lassen die Möglichkeit ungekürzter Pauschalierung zu;
- Entgelte geringer als 50 vH der ortsüblichen Marktmiete führen zu einer Aufteilung in entgeltliche u. unentgeltliche Nutzungsüberlassung. Die WKPauschale ist ent-

sprechend allgemeiner Grundsätze um den Anteil unentgeltlicher Nutzungsüberlassung zu kürzen; ggf. kommt eine zeitanteilige Kürzung hinzu.

**Beispiel:** 100-m<sup>2</sup>-Wohnung wird für ein halbes Jahr zu 400 DM mtl. vermietet, die ortsübliche Miete beträgt 1000 DM mtl.; im zweiten Halbjahr erfolgt Eigennutzung. Entgeltliche Nutzung der Wohnung iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1 mit 40 vH, unentgeltliche Nutzung mit 60 vH für das erste Halbjahr. Die ansetzbare WKPauschale beträgt: 100 x 42 x 0,4 x 0,5 = 840 DM. Keinerlei WKAbzug erfolgt im zweiten Halbjahr mangels Einkunftserzielungszusammenhang.

## VII. Einheitliche Wahlrechtsausübung bei gemeinsamer Einkunftserzielung durch mehrere Eigentümer (Nr. 2 Satz 6)

54

Nr. 2 Satz 6 sieht zwingend („nur einheitlich“) eine einheitliche Ausübung des Wahlrechts zur Pauschalierung vor, sofern mehrere Stpfl.

- Eigentümer des Gebäudes u.
- an den Einkünften aus VuV beteiligt sind.

Die Tatbestandsvoraussetzungen sind kumulativ („... und ...“). Die Sonderregelung trifft sämtliche Personenmehrheiten mit gemeinsamer Einkunftserzielung, insbes. zu gemeinsamen Wohnzwecken vermietende Bruchteilsgemeinschaften, Personengesellschaften mit oder ohne Gesamthandsvermögen u. Erbengemeinschaften (ähnlich URBAN, FR 1996 S. 2; die Gesetzesbegründung BTDrucks. 13/901 S. 132 nennt nur „Miteigentümer des Gebäudes“). Es soll im Vereinfachungsinteresse eine ansonsten mögliche zersplitterte Wahlrechtsausübung verhindert werden; die Flexibilität des Wahlrechts für den einzelnen Stpfl. wird dadurch allerdings eingeschränkt, was ggf. zivilrechtlichen Regelungsbedarf zwischen den Eigentümern auslöst. Das Wahlrecht wird im Regelfall in der einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung der Gemeinschaft ausgeübt (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO). Die Regelung ähnelt § 7 a Abs. 7 Satz 2 sowie § 82 b Abs. 3 EStDV (Verteilung größeren Erhaltungsaufwands).

**Mehrere Steuerpflichtige müssen Eigentümer des Gebäudes, des Gebäudeteils oder der Eigentumswohnung sein**, um die Sonderregelung einheitlicher Wahlrechtsausübung auszulösen. Nicht betroffen von der Pflicht zur gemeinsamen Wahlrechtsausübung sind daher etwa die verschiedenen Eigentümer einer Eigentumswohnanlage; anders dagegen bei mehreren Miteigentümern einer einzigen Eigentumswohnung. Ihrem Wortlaut nach erstreckt sich die Sonderregelung nicht auf Fälle gemeinsamer Einkunftserzielung durch Stpfl. ohne (rechtliche, zumindest wirtschaftliche) Eigentümerstellung, zB als Nießbraucher oder Untermieter. Es handelt sich um eine verdeckte Regelungslücke bei einer das Wahlrecht einengenden Sondernorm, die uE – trotz grundsätzlicher sachlicher Berechtigung – aus steuermethodischen Gründen keiner erweiternden Auslegung zugänglich ist (aA URBAN, FR 1996 S. 8, der von einem „Erst-recht-Schutz“ spricht; uE steuersystematisch fragwürdig).

Zur Bindungswirkung u. Bindungsfrist beim Übergang von der Pauschalierung zum tatsächlichen WKNachweis (Nr. 2 Satz 4) für Personenmehrheiten, deren personelle Zusammensetzung wechselt, s. URBAN, FR 1996 S. 8: Bindung der Eigentümergemeinschaft wirkt auch für neu eintretende Mitberechtigte, außer beim kompletten Wechsel aller Beteiligten; uE sachgerecht.

**Keine gemeinsame Einkunftserzielung** erfolgt nach der Gesetzesbegründung, sofern nur ein Miteigentümer eines Zweifamilienhauses aus „seiner“ Woh-

nung Einkünfte aus VuV erzielt, während der andere Miteigentümer „seine“ Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt; der zu Wohnzwecken vermietende Miteigentümer kann den Pauschbetrag beanspruchen.

55

### VIII. Entsprechende Pauschbetrags-Anwendung bei selbständigen Gebäudeteilen und Eigentumswohnungen (Nr. 2 Satz 7)

Der Pauschalierungstatbestand für bestimmte wohnraumbezogene Erwerbsaufwendungen wird durch Nr. 2 Satz 7 auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind sowie auf Eigentumswohnungen erweitert; sofern der in Nr. 2 Satz 1 genannte Gebäudebegriff umfassend verstanden wird, dient die Regelung lediglich der Klarstellung (ähnlich § 7 Anm. 501). Es wird eine entsprechende Anwendung der vorstehenden Sätze 1–6 angeordnet. Der Erweiterungstatbestand ist an § 7 Abs. 5a angelehnt, so daß die dort geltenden Auslegungsgrundsätze herangezogen werden können; systemgerecht erfolgt allerdings keine Erstreckung auf im Teileigentum stehende Räume, da dies eine nicht Wohnzwecken dienende Nutzung voraussetzt.

**Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind:** Zu Einzelheiten der Abgrenzung s. § 7 Anm. 503, R 13 Abs. 3–5 u. R 42 Abs. 5 EStR. Zugelassen wird die Pauschalierung insbes. bei gemischtgenutzten Gebäuden, die nur zum Teil zu fremden Wohnzwecken vermietet werden (so die Gesetzesbegründung s. BTDrucks. 13/901 S. 132); der als Einkunftsgrundlage für § 21 genutzte Gebäudeteil ist ein selbständiges unbewegliches Wirtschaftsgut. Nicht erfaßt werden etwa die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehenden Außenanlagen (zu Einzelheiten s. R 33 a, 157 EStR). Str. ist, ob das häusliche Arbeitszimmer gegenüber dem restlichen für Wohnzwecke genutzten Teil eines Einfamilienhauses ein selbständiges unbewegliches Wirtschaftsgut ist; s. zum Diskussionsstand FG Ba.-Württ. v. 5. 4. 95, EFG 1995 S. 745, bestätigt durch BFH v. 21. 8. 95 VI R 49/95, BStBl. II S. 729, allerdings die Rechtsfrage offenlassend.

**Eigentumswohnungen:** Zur Begriffsbestimmung s. § 1 WEG sowie § 7 Anm. 506. Sofern die einzelne vermietete Wohnung in einem Mehrfamilienhaus nicht den rechtlichen Status einer Eigentumswohnung hat, ist eine separate Ausübung des Pauschalierungswahlrechts nicht zulässig; anders dagegen bei einer oder mehreren Eigentumswohnungen in einem Gebäude (glA KORN, KÖSDI 1995 S. 10455).

**Entsprechende Anwendung von Nr. 2 Sätze 1–6** meint die Geltung inhaltlich gleicher Pauschalierungsgrundsätze unter Berücksichtigung der Besonderheiten, die aus dem gegenüber ganzen Gebäuden abweichenden Vermietungsobjekt resultieren. Demgemäß kommen pauschalierungsfähige WK nur bei zu Wohnzwecken vermieteten Gebäudeteilen u. Eigentumswohnungen in Betracht; weiterhin erstrecken sie sich nur auf laufende Aufwendungen u. Erhaltungskosten, nicht dagegen auf Schuldzinsen u. Abschreibungen. Im Ergebnis sind letztlich bei Gebäudekomplexen die pauschalierungsfähigen von den nicht pauschalierungsfähigen Erwerbsaufwendungen zu trennen.

56–59 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Satz 2: Abzugsbegrenzung für Werbungskostenpauschbeträge gem. Satz 1 Nr. 1

### A. Bedeutung des Satzes 2

60

§ 9a Satz 2 bestimmt als Sonderregelung mit konstitutivem Charakter eine Abzugsbegrenzung für die WKPauschbeträge gem. Nr. 1. Die Regelung gilt nicht für den Pauschbetrag der Nr. 2 bei den Einkünften aus VuV (s. Anm. 47).

**Gesetzsystematik:** Die in Satz 1 Halbs. 1 genannte Rechtsfolge des Abzugs der abschließend aufgeführten Pauschbeträge bei der Einkünfteermittlung wird in Satz 2 weiter präzisiert und begrenzt: Der typisierende Abzug der WKPauschbeträge gem. Nr. 1 darf beim Stpfl. weder einen Verlust in Form negativer Einkünfte erzeugen noch einen solchen erhöhen, wobei jede Einkunftsart (§§ 19, 20) bzw. die Einkunftsartenteile des § 22 Nr. 1 und Nr. 1a für sich zu beurteilen sind (s. bereits BFH v. 20. 9. 54 IV 561/53 U, BStBl. III S. 302; Thüringer FG v. 26. 7. 95, EFG S. 1012, rkr.; unscharf hinsichtlich der Systematik des § 9a Satz 2, da zu eng auf § 3 c ausgerichtet, BIRKENFELD, FR 1981 S. 606: negative Entstehungsvoraussetzung).

**Gründe für die Höhenbegrenzung:** Da mit § 9a vor allem verfahrensökonomische Erleichterungen geschaffen werden sollen, nicht aber Steuervergünstigungen beabsichtigt sind (s. kritisch Anm. 3–5, 15), dürfen Stpfl. mit kleineren positiven Einnahmen, denen der WKPauschbetrag zusteht, unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeitsbesteuerung nicht besser gestellt werden als Stpfl. ohne jegliche steuerrelevanten Einnahmen. Daher soll die Berücksichtigung der WKPauschbeträge gem. Nr. 1 niemals zu negativen Einkünften führen, die im Rahmen des Verlustausgleichs mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden oder in den Verlustabzug (§ 10 d) eingehen; die jeweiligen Einkünfte bzw. Einkunftsteile dürfen nach Abzug des Pauschbetrags allenfalls 0 DM betragen (ähnlich zum Sinn der Abzugsbegrenzung BFH v. 20. 9. 54 IV 561/53 U, BStBl. III S. 302; BROCKHOFF, DStZ 1954 S. 11 f.; BLÜMICH/THÜRMER, § 9a Anm. 30). Will der Stpfl. im Rahmen einer Überschußeinkunftsart einen Verlust geltend machen, so muß er die tatsächlich angefallenen WK darlegen und auf Verlangen des Finanzamts nachweisen (s. Anm. 25). Zu einem Sonderfall im Zusammenhang mit § 3 c vgl. BIRKENFELD, FR 1981 S. 606, der sich für eine einschränkende Auslegung ausspricht, da die Höhenbegrenzung zu nicht gerechtfertigten steuerlichen Benachteiligungen führen kann.

### B. Begrenzung für den Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

61

Bei der Einkunftsart des § 19 darf der ArbNPauschbetrag nur bis zur Höhe des um den Versorgungs-Freibetrag (40 vH der Versorgungsbezüge, höchstens 6 000 DM gem. § 19 Abs. 2) geminderten Arbeitslohns abgezogen werden; zum Wegfall des Weihnachtsfreibetrags iSd. § 19 Abs. 3 aF sowie des Arbeitnehmer-Freibetrags gem. § 19 Abs. 4 aF durch das StReformG 1990 s. Anm. 2. Negative Einkünfte können also nicht entstehen. Es erscheint systemgerecht, daß der sozial-

politisch motivierte Versorgungs-Freibetrag gem. § 19 Abs. 2 in der Reihenfolge dem Abzug des aus Vereinfachungsgründen geschaffenen Pauschbetrags gem. § 9a Nr. 1 Buchst. a vorangeht; im übrigen dürfen auch durch den Abzug des Versorgungs-Freibetrags selbst keine negativen Einkünfte entstehen (s. § 19 Anm. 397). Die Voranstellung des Freibetrag-Abzugs gilt gleichermaßen beim Nachweis tatsächlich angefallener WK.

*Bei Arbeitnehmern mit Versorgungsbezügen* bleiben insgesamt höchstens 8 000 DM (6 000 + 2 000) an kalenderjährlichen Einnahmen aus § 19 steuerfrei (ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrags nach § 32a Abs. 1 Nr. 1); ab 6 000 DM Arbeitslohn erhöht sich der Pauschbetrag schrittweise auf den vollen Betrag.

*Bei Arbeitnehmern ohne Versorgungsbezüge* bleiben insgesamt höchstens 2 000 DM an Arbeitslohn im Veranlagungszeitraum steuerfrei; bei darunterliegenden Einnahmen erhöht sich der Pauschbetrag sukzessive auf den vollen Betrag.

Ein infolge geringen Arbeitslohns nicht ausgeschöpfter Teil des ArbNPauschbetrags kann nicht auf den Ehegatten oder einen anderen Stpfl. übertragen werden.

62

### C. Begrenzung für den Abzug der Werbungskostenpauschbeträge bei Einkünften aus Kapitalvermögen und sonstigen Einkünften

**Einkünfte aus Kapitalvermögen:** Der WKPauschbetrag gem. Nr. 1 Buchst. b darf nur bis zur Höhe der Einnahmen aus KapVerm. abgezogen werden; negative Einkünfte dürfen sich nicht ergeben. Der Sparer-Freibetrag gem. § 20 Abs. 4 (6 000 DM; bei Zusammenveranlagung 12 000 DM) gelangt erst anschließend zum Abzug, wobei ebenfalls eine Höhenbegrenzung mit dem Verbot der Bildung negativer Einkünfte eingreift; bei der Einkunftsart des § 19 ist demgegenüber zunächst der Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2) und erst anschließend der ArbNPauschbetrag abzuziehen. Für diese bei den Kapitalvermögenseinkünften abweichende Abzugsreihenfolge sind *steuertechnische Gründe* maßgeblich, die darauf abzielen, Antragsveranlagungen gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 bei ArbN zu vermeiden (vgl. § 20 Anm. 455).

Bei einzeln oder getrennt veranlagten Stpfl. bleiben an Einnahmen aus KapVerm. insgesamt höchstens 6 100 DM kalenderjährlich steuerfrei (100 DM WKPauschbetrag, 6 000 DM Sparer-Freibetrag; ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrags nach § 32a Abs. 1 Nr. 1). Dieser Betrag verdoppelt sich bei Zusammenveranlagten und kann untereinander verlagert werden.

**Sonstige Einkünfte:** Entsprechend den anderen von Nr. 1 erfaßten Einkünften darf auch die WKPauschale gem. Satz 1 Nr. 1 Buchst. c nur bis zur Höhe der Einnahmen iSd. § 22 Nr. 1 und Nr. 1a abgezogen werden; es gilt auch insoweit das Verbot der Verlustentstehung.

Bei Stpfl. mit Bezügen aus § 22 Nr. 1 und Nr. 1a bleiben insgesamt höchstens 200 DM steuerfrei; die Übertragung eines nicht ausgeschöpften Teils des WKPauschbetrags auf den zusammenveranlagten Ehegatten oder einen Dritten ist nicht zulässig.

63 Einstweilen frei.

## Anhang zu § 9a: Durch Verwaltungsanordnungen zugelassene Pauschbeträge und Pauschsätze für Werbungskosten

**Schrifttum:** MITTELBACH, Zur Anwendung der Werbungskostenpauschsätze für bestimmte Berufe, DB 1964 S. 600; LIST, Die Rechtsquellen des modernen Steuerrechts, StKongrRep. 1975 S. 139; SCHENKE, Gesetzgebung durch Verwaltungsvorschriften?, DÖV 1977 S. 27; JAEHNIKE, Die Bindung der Finanzgerichte an Verwaltungsvorschriften, StuW 1979 S. 293; MARTENS, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln, 1980; RÖNITZ, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung, in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, Köln 1980 S. 297; SCHEFFLER, Wachsende Bedeutung der Verwaltungsvorschriften, DÖV 1980 S. 236; ALTEHOEFER, Anerkennung von Pauschbeträgen im steuergerichtlichen Verfahren?, DStR 1981 S. 183; KURZ, Zur Bindung der Finanzgerichte an Verwaltungsanweisungen, DStZ 1982 S. 26; LEISNER, Verwaltungsvorschriften als „Nebengesetze“ im Steuerrecht?, Köln 1982; MARTENS, Rechtsanwendung u. Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften, in TIPKE (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung u. Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, Köln 1982 S. 165; OFFERHAUS, Werbungskostenersatz durch den Arbeitgeber, BB 1982 S. 978; ULBRICH, Pauschalen durch Verwaltungsanweisung, der Verfahrensgrundsatz der Objektivität u. der Begründungszwang, FR 1983 S. 322; SEEGER, Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand bei Dienst- und Geschäftsreisen und doppelter Haushaltsführung, BB 1984 S. 51; KOTTKE, Vom offensichtlichen Unsinn der Leerformel von der offensichtlich unzutreffenden Besteuerung, BB 1985 S. 1460; LANG, Die Einkünfte des Arbeitnehmers, in STOLTERFOHT (Hrsg.), Grundfragen des LStRechts, Köln 1986 S. 15; GILOY, Auslösungen und Werbungskosten bei auswärtiger Tätigkeit, BB 1987 S. 39, MITTMANN, Verfassungswidrigkeit der vom BFH sanktionierten Verwaltungspauschalen für beruflich veranlaßten Verpflegungsmehraufwand, DStZ 1987 S. 118; LAMBRECHT, Normative Bindung u. Sachverhaltserfassung, in FRIAUF (Hrsg.), Steuerrecht u. Verfassungsrecht, Köln 1989 S. 79; KLÖCKNER, Änderungen der Lohnsteuer durch die LStR 1990, NWB F. 6 S. 3089; v. BORNHAUPT, Die Typisierung im StRecht, NWB F. 2 S. 5425; DERS., Anmerkung zu BFH v. 26. 7. 91, BB S. 2424; PUHL, Besteuerungsverfahren und Verfassung, DStR 1991 S. 1141, 1173; STÖCKER, Anmerkung zu BFH v. 10. 8. 90, DStZ 1991 S. 51; VOGEL, Zur Bindung der Steuergerichte an Bewertungs- und Pauschalierungsrichtlinien, StuW 1991 S. 254; v. BORNHAUPT, AfA u. Kilometerpauschale für betrieblich, beruflich u. privat genutzten PKW, NWB F. 3 S. 8153; OSTERLOH, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, Baden-Baden 1992; DIES., Aktuelle Fragen zur „offensichtlich unzutreffenden Besteuerung“ durch typisierende Verwaltung und Gesetzgebung, StuW 1993 S. 342; ISENSEE, Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, StuW 1994 S. 3; JACHMANN, Zur Anwendung typisierender Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, StuW 1994 S. 347; THOMAS, Werbungskosten wegen Verpflegungsmehraufwendungen, DB 1994 S. 1389; VÖLLMEKE, Nochmals: Die Neubestimmung der pauschalen Verpflegungsmehraufwendungen bei eintägiger Auswärtstätigkeit, DStR 1994 S. 1068; SEER, Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, Symposium der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft v. 18. 2. 95, StuW 1995 S. 184.

S. ergänzend auch Schrifttumsnachweise vor Anm. 1, 28.

**Verwaltungsanordnungen:** s. Zusammenstellung in Anm. 78–82.

## A. Grundsätzliches zu Verwaltungspauschalen

### 64 I. Inhalt und Rechtsentwicklung der Verwaltungspauschalen

Die verschiedenen, für zahlreiche Sachverhaltsbereiche durch Verwaltungsanordnung zugelassenen Werbungskostenpauschalen sind derzeit im allgemeinen Pauschbeträge (zur terminologischen Unterscheidung gegenüber Pauschsätzen s. Anm. 15). Die stliche Geltendmachung enthebt sowohl den Stpfl. als auch die Finanzbehörde eines Einzelnachweises: Es handelt sich um auf dem Schätzungswege (§ 162 AO) ermittelte *nachweisfreie Höchstgrenzen*, die seitens der FinVerw. nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen unterschritten werden dürfen (s. etwa Abschn. 47 Abs. 3 LStR 1996). Zu den Voraussetzungen einer „offensichtlich unzutreffenden Besteuerung“ vgl. Anm. 69; wegen der Gewährung steuerfreien WK-Ersatzes durch den ArbG s. Anm. 72. Ein Überschreiten der Pauschalen aufgrund nachgewiesener höherer WK bleibt dem Stpfl. unbenommen (zur Nachweisfrage s. Anm. 25).

Zentrales Motiv dieser typisierenden Regelungen ist eine auf die Sachverhaltsermittlung ausgerichtete Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens für alle Beteiligten (s. eingehend zur Zwecksetzung Anm. 70).

**Inhalt der Verwaltungspauschalen:** Die FinVerw. ist grundsätzlich autonom bei der Schaffung ermessensgerechter Anordnungen im Bereich vereinfachter Sachverhaltsermittlung (vgl. SEEGER, BB 1984 S. 55; TIPKE/LANG, StRecht, 14. Aufl. 1994 S. 120–123; ISENSEE, StuW 1994 S. 11). Die Verwaltungsvorschriften müssen jedoch den Erfordernissen des Leistungsfähigkeitsprinzips als steuerspezifischem Gerechtigkeitskriterium und dem Legalitätsgrundsatz genügen (s. zur Kritik eingehend Anm. 69, 71).

Dem Inhalt nach lassen sich die Pauschalen wie folgt unterscheiden: Die Schaffung der Pauschalierungsregelungen erfolgt

- ▷ entweder unabhängig von der Erwerbsgruppe bezogen auf bestimmte Aufwendungsarten (zB beruflich veranlaßte Reisekosten, s. Anm. 78) oder
- ▷ bezogen auf bestimmte Erwerbsgruppen und Tätigkeitsbereiche (s. Anm. 79, 80) oder
- ▷ als auf den Einzelfall bezogene Nichtbeanstandungsgrenzen (s. Anm. 82).

**Rechtsentwicklung seit der Steuerreform 1990:** Wegen der ab 1. 1. 90 umgestalteten Erwerbspauschale iSd. § 9 a Nr. 1 Buchst. a (Anhebung von 564 DM auf 2000 DM bei Wegfall von Weihnachts- u. ArbN-Freibetrag, s. Anm. 2) u. der gesetzlichen Begrenzung des stfreien WK-Ersatzes (s. § 3 Nr. 13, 16, 30–32) sind die *berufsspezifischen Verwaltungspauschalen* zT weggefallen (zB für Musiker u. Geistliche, s. Anm. 70), zT hinsichtlich ihrer Höhe reduziert worden (zB bei Artisten, darstellenden Künstlern u. Journalisten gem. Abschn. 47 LStR 1996; dazu Anm. 80). Die neben den festen Pauschbeträgen begrenzend wirkenden Vomhundertsätze bezogen auf den Arbeitslohn sind generell entfallen (so früher zB Abschn. 23 LStR 1987; Ausnahme: Abschn. 46 LStR 1996 betr. Heimarbeiter, s. Anm. 80). Die *Pauschalen für sämtliche Erwerbsgruppen* insbes. im Reisekostenrecht wurden durch Abschn. 37–40 LStR 1990/96 inhaltlich u. sprachlich neu gestaltet sowie klarer systematisiert. Aufgrund der Kritik des BFH sind die verwaltungsmäßigen Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen ab 1. 1. 96 entfallen; sie wurden im Jahressteuergesetz 1996 durch abwesenheitsabhängige gesetzliche Pauschalen ersetzt (s. mwN Anm. 78).

*Stellungnahme:* Die Rechtsentwicklung ist uE im Hinblick auf das Legalitätsprinzip u. die Grundsätze der Besteuerungsklarheit u. -gerechtigkeit (Wegfall gleichheitswidriger Steuerprivilegien) zu begrüßen, wenngleich noch Kritikpunkte verbleiben. Insbes. der Wegfall der vom Typus der Auswärtstätigkeit abhängigen Verwaltungspauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen mit der Möglichkeit des überschreitenden Einzelnachweises u. ihr Ersatz durch feste Gesetzespauschalen mit Wirkung ab 1. 1. 96 (§ 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 5) stellt uE einen Fortschritt dar (ähnlich DRENSECK, Beilage DB 1995 Nr. 16 S. 21); die gesetzlichen Verpflegungspauschalen sind allerdings wohl unzureichend bemessen (zur Kritik s. § 9 Anm. G 17). Das Nebeneinander von gesetzlichem ArbNPauschbetrag (§ 9a Nr. 1) u. berufsspezifischen Verwaltungspauschalen läßt sich uE vor allem im Hinblick auf die Höhe der Gesetzespauschale nicht mehr rechtfertigen (eingehender Anm. 74). Wegen der sich wandelnden Rechts- u. Lebensverhältnisse sollten die Erwerbspauschalen generell in angemessenen zeitlichen Abständen am Maßstab ihrer Realitätsnähe geprüft werden (vgl. auch KOTTKE, BB 1985 S. 1462; LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 28, 39 mit Hinweis auf abweichende Rechtsprechung des BFH). Zur Entwicklungsgeschichte der Einzelpauschalen v. BORNHAUPT in KIRCHHOF/SÖHN, § 9 Rdnr. B 692: erstmals Ermächtigung in der LStR 1937.

## II. Erscheinungsformen und Zulässigkeit der Verwaltungspauschalen

65

**Erscheinungsformen:** Die verwaltungsmäßige Gewährung von WKPauschalen findet sich

- ▷ *in den Lohn- und Einkommensteuerrichtlinien*, um einen einheitlichen Gesetzesvollzug im Bundesgebiet sicherzustellen. Die Einzelinhalte wechseln. Der BFH hält wegen des Gleichbehandlungsgrundsatzes die Schaffung einschränkender Sonderverfügungen durch ein einzelnes Bundesland oder eine einzelne OFD nicht für zulässig (Ausnahme: Es liegen konkrete anderslautende Erfahrungswerte vor); durch die Landesfinanzbehörden dürfen rechtswirksam nur ergänzende Anweisungen erlassen werden (BFH v. 8. 8. 86 VI R 11/84, BStBl. II 1987 S. 78; v. 24. 10. 86 VI B 114/85, BStBl. II 1987 S. 138);
- ▷ *in speziellen Einzelverfügungen* der obersten Finanzbehörden außerhalb der bundeseinheitlichen Richtlinien, die sich entsprechend den allgemeinen wirtschaftlichen Erfordernissen in einem ständigen Wandel befinden. Die Einzelpauschalen sind seit Einführung des ArbNPauschbetrags iHv. 2000 DM stark zurückgegangen (s. Anm. 64). Die Einzelverfügungen gelten regelmäßig bundes- oder zumindest ländereinheitlich; die früher in den LStR verankerte Ermächtigung der OFD zur Zulassung von berufsgruppenspezifischen WKPauschalen ist ab 1975 entfallen (s. aber Abschn. 46 Abs. 2 Satz 2 LStR 1996 betr. Heimarbeiterzuschläge). Die durch Einzelanordnung verfügbaren Pauschalen haben grundsätzlich zur Voraussetzung, daß es sich um einen homogen erscheinenden Personenkreis handelt, bei dem im Durchschnitt regelmäßig und in annähernd gleicher Höhe verschiedene erwerbsbezogene Aufwendungen anfallen (vgl. etwa BMF v. 26. 5. 72, DB S. 1141 betr. Seeleute, Pauschalierung ablehnend). Es darf sich nicht um eine gleichheitswidrige Steuerprivilegierung handeln (s. eingehend Anm. 71, 79).

**Zulässigkeit:**

► *Zulässig als Schätzung gem. § 162 AO:* Bei den durch Verwaltungsanordnungen festgelegten Pauschalen für Werbungskosten handelt es sich – unabhängig von deren Erscheinungsform – um griffweise finanzamtliche Schätzungen iSd. § 162 AO zur vereinfachten Sachverhaltsermittlung. Nach Auffassung der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung sind solche Schätzungen grundsätzlich rechtlich zulässig, um das Erhebungsverfahren zu vereinfachen, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten und verschiedene weitere Arbeitserleichterungen für alle Beteiligten zu schaffen (s. zur Teleologie Anm. 70). Der jeweilige Schätzungsrahmen soll auf repräsentativen, allgemeinen oder berufsspezifischen Erfahrungswerten der Finanzbehörden beruhen; die getroffenen Unterscheidungen müssen sachgerecht und sollen möglichst unkompliziert bei der Rechtsanwendung sein (vgl. BFH v. 26. 1. 94 VI R 118/89, BStBl. II S. 529 in kritischer Auseinandersetzung mit den Verpflegungsmehraufwandspauschalen bei eintägiger Auswärtstätigkeit). § 9a als Regelung gesetzlicher Pauschbeträge steht der Festsetzung von Pauschalen durch die Verwaltung zur vereinfachten Sachverhaltsermittlung im Aufwendungsbereich nicht entgegen. Derartige Verwaltungsvorschriften haben allerdings nicht die Qualität von Rechtsnormen im materiellen Sinne (zu den Konsequenzen hinsichtlich der gerichtlichen Bindungswirkung s. Anm. 68, 69).

Zu den Leitlinien der Judikatur grundlegend BFH v. 25. 10. 85 VI R 15/81, BStBl. II 1986 S. 200, 204–206 betr. Verpflegungsmehraufwand u. Kilometerpauschalen der LStR, gegen Schl.-Holst. FG v. 26. 11. 80, EFG 1981 S. 123; s. auch BFH v. 26. 7. 91 VI R 82/89, BStBl. II 1992 S. 1000 betr. Nutzungsdauer eines PKW (eingehend dazu OSTERLOH, StuW 1993 S. 342); v. 26. 7. 91 VI R 114/88, BStBl. II 1992 S. 105 betr. Kilometerpauschale für Dienstreisen; v. 10. 8. 90 VI R 23–24/85, BStBl. II S. 1065 betr. Sonderpauschale für Künstler; v. 11. 12. 87 VI R 147/85, BStBl. II 1988 S. 445; v. 6. 11. 86 VI R 135/85, BStBl. II 1987 S. 188 betr. Pauschale für beruflichen Auslandsumzug; v. 8. 8. 86 VI R 195/82, BStBl. II S. 824 betr. Berufskraftfahrerpauschale; v. 30. 3. 82 VI R 162/78, BStBl. II S. 595 betr. berufliche Umzugskostenpauschale; v. 14. 8. 81 VI R 115/78, BStBl. II 1982 S. 24 betr. Verpflegungsmehraufwand wegen Dienstgang eines Lohnsteuer-Außenprüfers; v. 20. 3. 80 IV R 11/76, BStBl. II S. 455 betr. Schauspieler.

*Zur Kritik* aus verfassungsrechtlicher Sicht u. hinsichtlich der gerichtlichen Verbindlichkeit s. Anm. 69, 71. Gegen § 162 AO als Rechtsgrundlage vor allem JAEHNKE, StuW 1979 S. 301 f.; TIEDTKE, ESt. u. BilSteuerrecht, 2. Aufl. Berlin 1995 S. 480; LEISNER, Verwaltungsvorschriften als „Nebengesetze“ im Steuerrecht?, Köln 1982 S. 54 ff.

Die sachverhaltsbezogene Schätzung der FinVerw. mittels Verfügungen kann sich sowohl auf den Entstehungsgrund als auch auf die Höhe erwerbsbezogener Aufwendungen erstrecken (vgl. BFH v. 30. 3. 82 VI R 162/78, BStBl. II S. 595; v. 24. 10. 91 VI R 81/90, BStBl. II 1992 S. 198; glA LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 27 mit Hinweis darauf, daß durch Pauschalierung keine eigene rechtliche Qualifikationsbefugnis bei feststehendem Sachverhalt begründet wird; so auch BFH v. 22. 3. 85 VI R 170/72, BStBl. II S. 529; FG Rhld.-Pf. v. 3. 10. 86, EFG 1987 S. 169, rkr., betr. Auslandsübernachtungsgeld: Nachweis des kostenverursachenden Ereignisses wird verlangt). Art und Umfang der durch Verwaltungsanordnung typisiert erfaßten WK ist unterschiedlich (vgl. LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 23, 24). Für den Rechtsanwender müssen die Schätzungsgrundlagen vor allem hinsichtlich der Aufwendungshöhe verständlich erscheinen, nachvollziehbar u. willkürfrei sein (BFH v. 8. 8. 86 VI R 195/82, BStBl. II S. 824).

► *Weitere Rechtfertigungsgründe:* Neben § 162 AO läßt sich die Zulässigkeit der in den LStR und EStR festgelegten WK Pauschalen auf Art. 108 Abs. 7 GG als Rechtsgrundlage (im Sinne einer Kompetenzzuweisung) stützen; insoweit füllt die Fin-

Verw. im Rahmen der Leitungsfunktion ihrer Verwaltungsspitze die hinsichtlich einer vereinfachten Sachverhaltsermittlung bestehenden Ermessens- und Beurteilungsspielräume sachgerecht aus.

BFH v. 25. 10. 85 VI R 15/81, BStBl. II 1986 S. 200; v. 8. 8. 86 VI R 11/84, BStBl. II 1987 S. 78; zustimmend auch RÖNITZ in SÖHN (Hrsg.) aaO S. 311; SEEGER, BB 1984 S. 52 f.; v. BORNHAUPT, BB 1986 S. 447; DERS. in KIRCHHOF/SÖHN, § 9 RdNr. A 231; kritisch demgegenüber MARTENS, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln 1980 S. 111; zu verfassungsrechtlichen Überlegungen s. Anm. 71.

Darüber hinaus dürften die Verwaltungspauschalen rechtsdogmatisch auch auf dem Praktikabilitätsprinzip als primär technisch ausgerichtetem steuerlichen Gerechtigkeitsgrundsatz (dazu allgemein TIPKE/LANG, StRecht, 14. Aufl. 1994 S. 93) beruhen; ein Einzelnachweis der tatsächlich angefallenen WK durch den Stpfl. wäre häufig nämlich ohne ein unverhältnismäßiges Eindringen in die auch vom Steuerrecht geschützte Privatsphäre nicht möglich oder zumindest nicht zumutbar (vgl. ULBRICH, FR 1983 S. 332; SEEGER, BB 1984 S. 52 f.)

### III. Rechtsnatur der Verwaltungspauschalen

#### 1. Selbstbindung der Finanzverwaltung

##### a) Grundsätze

66

Verwaltungsanordnungen, die zur Abgeltung von WK nachweisfreie Höchstgrenzen festsetzen, haben entsprechend dem Legalitätsprinzip nach Auffassung der Rspr. nicht die Qualität von materiellen Rechtsnormen (BFH v. 25. 10. 85 VI R 15/81, BStBl. II 1986 S. 205; weitere Nachweise bei SEEGER, BB 1984 S. 53 f.; eingehend u. kritisch dazu Einf. ESt. Anm. 608–611; VOGEL, StuW 1991 S. 254). Ihnen kommt daher im Grundsatz *keine rechtsverbindliche Wirkung* gegenüber den Stpfl. und den evtl. angerufenen Gerichtsstellen zu (aA LIST, StKongrRep. 1975 S. 165; er neigt dazu, derartigen Verwaltungsvorschriften Rechtsnormcharakter beizumessen; unscharf KOTTKE, BB 1985 S. 1460, der von einer „höher-rangigen Rechtsqualität“ spricht).

VerwAnordnungen binden im Rahmen ihrer Anwendungsvoraussetzungen daher kraft Weisungsbefugnis zunächst nur die nachgeordneten Behörden u. Bediensteten (allgemein TIPKE/LANG, StRecht, 14. Aufl. 1994 S. 121 f.); da die Festsetzung der Pauschalen nicht nur der Arbeiterleichterung im Bereich der Sachverhaltsermittlung zugunsten aller Beteiligten, sondern auch der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient und zudem einen Vertrauensschutz für den Stpfl. schafft, ist die FinVerw. zur Anwendung der selbstgeschaffenen Pauschalen grundsätzlich verpflichtet (Grundsatz der Selbstbindung der Verw., s. etwa BFH v. 23. 4. 91 VIII R 61/87, BStBl. II S. 752 betr. Ermittlung der GewStRückstellung). Ist der Wortlaut der VerwAnweisung eindeutig, darf dem Stpfl. kein Nachteil daraus erwachsen, daß die FinVerw. die Regelung anders verstanden wissen will; eine rechtswidrige VerwAnweisung entfaltet allerdings keine Bindungswirkung. Sofern der Stpfl. hinsichtlich der Anwendung der Pauschalen Bedenken haben müßte, so trifft ihn das Risiko (vgl. dazu SCHMIDT/DRENECK XIV. § 9a Anm. 14). Gegen die Nichtanwendung der Pauschalen bei Vorliegen ihrer Voraussetzungen ist die formlose Dienstaufsichtsbeschwerde zulässig, uU kommt eine Regelung im Erlaßverfahren gem. §§ 163, 227 AO in Betracht (vgl. SCHMIDT/DRENECK XIV. § 9a Anm. 14); über die Bindungswirkung im gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren s. Anm. 68, 69.

## 67 b) Grenzen der Selbstbindung

Die FinVerw. ist berechtigt und wegen des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch verpflichtet, von den selbstgeschaffenen Pauschalen nach unten – ggf. bis 0 DM – abzuweichen, wenn ihre Anwendung im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde.

So ausdrücklich etwa Abschn. 38 Abs. 2 Satz 7 u. 8 LStR 1996 betr. Kilometerpauschale im Reisekostenrecht; zu weiteren Nachweisen s. auch § 9 Anm. 296.

Vom ArbG steuerfrei gewährter Werbungskostenersatz ist auf die Pauschale grundsätzlich anzurechnen (s. etwa BFH v. 10. 8. 90 VI R 23–24/85, BStBl. II S. 1065; eingehend Anm. 72). Bei einer pauschalierungsbedingten, offensichtlich unzutreffenden Besteuerung liegt – mit Blick auf den Stpfl. – kein Vertrauensschutz begründender Tatbestand vor (kritisch dazu KOTTKE, BB 1985 S. 1462). Wegen des Vereinfachungszwecks der Pauschbetragsregelungen fordert die Rechtsprechung, von der Annahme einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung nur zurückhaltend Gebrauch zu machen (BFH v. 25. 10. 85 VI R 15/81, BStBl. II 1986 S. 205; zu den Kriterien im einzelnen s. Anm. 69); unter Bezugnahme auf die Judikatur versucht die FinVerw. teilweise, die Anwendbarkeit der Ausnahmeregelung durch Beispiele zu konkretisieren (zB Abschn. 38 Abs. 2 Satz 8 LStR), um den Stpfl. vor unliebsamen Überraschungen zu schützen und ihm auf diesem Wege Gestaltungshilfen zu geben (etwa hinsichtlich des Sammelns von Belegen).

Darüber hinaus bleibt es dem Stpfl. jederzeit unbenommen, die verwaltungsseitig mittels einer Typisierung pauschal festgesetzten Wertgrenzen durch Einzelnachweis bzw. Glaubhaftmachung entsprechend den gesetzlichen Rahmenbedingungen zu überschreiten. Der Nachweis muß sich dabei auf die jeweiligen von der Pauschalierungsregelung sachlich und zeitlich erfaßten Anwendungsbereiche erstrecken (ähnlich LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9 a Anm. 31). Falls wegen zwingender Sachgesetzlichkeiten keine geeigneten Unterlagen zur Verfügung stehen, kommt als „Nachweis“ ausnahmsweise auch eine individuelle Schätzung in Betracht (vgl. BFH v. 25. 10. 85 VI R 15/81, BStBl. II 1986 S. 206 betr. Telefonkosten; eingehender dazu § 9 Anm. 307); grundsätzlich kann der Stpfl. eine die Verwaltungsanordnungen übersteigende Pauschale aber nicht auf der Basis einer bloßen Schätzung verlangen (vgl. LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9 a Anm. 30 mit Hinweis auf FG München v. 26. 5. 82, EFG 1983 S. 17, rkr., betr. beruflich veranlaßte Umzugskosten).

## 2. Gerichtliche Bindungswirkung

## 68 a) Grundsätze

Obleich der Stpfl. entsprechend der Rechtsnatur von Verwaltungspauschalen keinen gerichtlich einklagbaren Anspruch auf deren Anwendung hat, sind Pauschalierungen unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 GG) als *Tatsachengrundlagen* auch von der Finanzgerichtsbarkeit zu respektieren. Voraussetzung ist, daß die Pauschalen bei Ausfüllung der sachverhältnismäßigen Beurteilungsspielräume auf Basis der gesetzlichen Regelungen einen sachgerecht-typisierten Schätzungsrahmen widerspiegeln. Dies gebietet auch der durch die Selbstbindung der FinVerw. beim Stpfl. ausgelöste Vertrauensschutz.

Ständige Rechtsprechung: BFH v. 14. 8. 81 VI R 115/78, BStBl. II 1982 S. 24 f.; v. 16. 12. 81 VI R 227/80, BStBl. II 1982 S. 302 f.; v. 19. 4. 85 VI R 150/81, BFH/NV 1986 S. 201; v. 21. 8. 85 VI R 104/82, BFH/NV 1986 S. 95; v. 25. 10. 85 VI R 15/81, BStBl. II 1986

S. 205; v. 8. 8. 86 VI R 195/82, BStBl. II S. 824; v. 26. 1. 94 VI R 118/89, BStBl. II S. 529, 531.

Unter diesem Blickwinkel sind die meisten Verwaltungspauschalen von der Gerichtsbarkeit akzeptiert worden. Abweichend zu ihrer Rechtsnatur entspricht die Wirkung der Pauschalen somit faktisch weitgehend der von Gesetzen (kritisch dazu LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 28 mwN; zur verfassungsrechtlichen Problematik s. Anm. 71).

### b) Grenzen der gerichtlichen Bindungswirkung

69

Die Verbindlichkeit der Verwaltungspauschalen für die steuerliche Gerichtsbarkeit weist wegen des Legalitätsprinzips (Art. 20 Abs. 3 GG) Grenzen auf. Diese zwingen zu einer gerichtlichen Überprüfung im Einzelfall unter rechtlichen u. tatsächlichen Aspekten (Untersuchungsgrundsatz gem. § 76 FGO; zur Revisionsfähigkeit s. § 118 FGO; vgl. dazu SEEGER, BB 1984 S. 55). Eine eigene Auslegungsbefugnis hinsichtlich der VerwAnweisungen, insbesondere ihre erweiternde Anwendung auf nicht abgedeckte Fallgruppen, steht den Steuergerichten nach hM nicht zu.

Vgl. zB BFH v. 10. 8. 90 VI R 23–24/85, BStBl. II S. 1065 betr. Pauschale für darstellende Künstler; v. 11. 12. 87 VI R 147/85, BStBl. II 1988 S. 445 u. v. 18. 9. 86 VI R 102/85, BStBl. II 1987 S. 128 betr. Berufskraftfahrerpauschale; v. 27. 10. 78 VI R 8/76, BStBl. II 1979 S. 54.

#### Ordnungsmäßige Schätzungsgrundlagen:

► *Allgemeine Anforderungen:* Die Schätzungsgrundlagen der FinVerw. müssen für das angerufene Gericht in allgemeiner Form nachvollziehbar sein, hinsichtlich der Höhe plausibel und dem Grunde nach sowie hinsichtlich der Differenzierung sachgerecht erscheinen, dh. keine willkürliche Ungleichbehandlung von Stpfl. auslösen.

Vgl. zB BFH v. 26. 1. 94 VI R 118/89 BStBl. II S. 529 mit Kritik an den stark differenzierten Verpflegungsmehraufwandspauschalen (zur Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 1996 s. Anm. 78); v. 16. 12. 81 VI R 227/80, BStBl. II 1982 S. 302 f.; v. 25. 10. 85 VI R 15/81, BStBl. II 1986 S. 204 f.; v. 8. 8. 86 VI R 195/82, BStBl. II S. 826; v. 26. 7. 91 VI R 114/88, BStBl. II 1992 S. 105.

Einzelfallbezogen auftretende, geringfügige Vor- oder Nachteile werden im Vereinfachungsinteresse in Kauf genommen (BFH v. 16. 12. 81 aaO S. 303). Eine Offenlegung der Schätzungsgrundlagen zum konkreten Nachweis des repräsentativen Charakters der Pauschalierungen etwa durch statistische Unterlagen oder eine Tatsachenerhebung wird vom BFH bislang nicht für erforderlich gehalten (zB BFH v. 25. 10. 85 aaO S. 204). Die höchstrichterliche Rechtsprechung begnügt sich vielmehr mit bloßen Plausibilitätsüberlegungen.

► *Besondere Anforderungen an berufsspezifische Pauschalen:* Weit aus konkretere Überlegungen zur Begründung der finanzamtlichen Erfahrungswerte fordert die Rechtsprechung demgegenüber, falls für eine bestimmte Berufsgruppe von den ohne Einzelnachweis allgemein anerkannten Beträgen zuungunsten des Stpfl. abgewichen werden soll.

Vgl. BFH v. 16. 12. 81 VI R 227/80 aaO S. 303 f. betr. Verpflegungsmehraufwand anlässlich einer doppelten Haushaltsführung bei Binnenschiffern; in Abgrenzung dazu v. 8. 8. 86 VI R 195/82 aaO S. 827 betr. Berufskraftfahrer; s. auch v. 8. 8. 86 VI R 11/84, BStBl. II 1987 S. 78; v. 24. 10. 86 VI B 114/85, BStBl. II 1987 S. 138.

Insoweit muß das Finanzamt konkrete, repräsentative Abweichungsüberlegungen darlegen u. glaubhaft machen. Im übrigen gelten die allgemeinen Regeln der Beweislast (s. Anm. 25).

► *Kritik:* Unabhängig von verfassungsrechtlichen Überlegungen (s. Anm. 71) ist die dargestellte hM bei einigen Instanzgerichten u. in Teilen des Schrifttums auf fundamentale Kritik gestoßen; das Fehlen einer konkreten Offenlegungsverpflichtung für die FinVerw. hinsichtlich des Hintergrundes der Pauschalenermittlung wird als Verstoß gegen den finanzgerichtlichen Untersuchungsgrundsatz (§ 76 FGO) u. allgemeine rechtsstaatliche Gebote angesehen.

*Rechtsprechung der FG:* Vgl. vor allem Schl.-Holst. FG v. 18. 8. 76, EFG 1977 S. 11, rkr.; v. 1. 3. 78, EFG S. 329, nrkr.; v. 1. 4. 80, EFG S. 331, rkr.; v. 26. 11. 80, EFG 1981 S. 123, nrkr., aufgehoben in BStBl. II 1986 S. 200; s. auch FG Düss. v. 29. 5. 79, EFG S. 619, nrkr.

*Schrifttum:* JAEHNIKE, StW 1979 S. 300–304; RÖNITZ in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EstRecht, Köln 1980 S. 312 f.; MARTENS in TIPKE (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung u. Verwaltungsvorschriften im StRecht, Köln 1982 S. 202 f.; SEEGER, BB 1984 S. 54; RÖSSLER, Inf. 1980 S. 51; DERS. FR 1985 S. 654; DERS., DStZ 1986 S. 467 f.

► *Stellungnahme:* Wegen der erheblichen Breitenwirkung von Verwaltungspauschalen auch im Hinblick auf die praktische Durchsetzung des Gleichheitssatzes, sollte uE spätestens im finanzgerichtlichen Verfahren auf sorgfältig ermittelte Erfahrungswerte geachtet werden; der Vereinfachungseffekt der Pauschalen verlangt dabei eine Orientierung an den oberen Grenzen des Schätzungsrahmens (glA BFH v. 8. 8. 86 VI R 195/82 aaO S. 827 f.; v. BORNHAUPT, BB 1986 S. 447). Auf unkritische Rechtsvermutungen durch Heranziehung von vordergründig sachgerechten Überlegungen aus anderen Rechtsgebieten (zB beamtenrechtliche Regelungen) sollte demgegenüber verzichtet werden. Es kommt hinzu, daß in angemessenen zeitlichen Abständen eine Anpassung der Pauschalen an geänderte Rechts- und Lebensverhältnisse erwogen werden sollte (s. Anm. 64).

ULBRICH (FR 1983 S. 324) schlägt eine Begründungsverpflichtung hinsichtlich der Höhe der Pauschalen für die FinVerw. vor. Zur Realitätsnähe von Höchstbetragsregelungen als verfassungsrechtlichem Gebot s. BVerfG v. 4. 10. 84 I BvR 789/79, BStBl. II 1985 S. 22 mwN betr. § 33 a.

**Keine offensichtlich unzutreffende Besteuerung:** Die durch Verwaltungsanordnung zugelassenen Pauschalen dürfen wegen der Eigenart des Einzelfalls nicht zur Annahme einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen; eine offenkundige Fehlbesteuerung aufgrund von Verwaltungspauschalen würde dem Gleichbehandlungsgebot zuwiderlaufen. Die Entscheidung über das Vorliegen der offenkundigen Fehlbesteuerung ist stets nur einzelfallbezogen möglich (BFH v. 24. 10. 86 VI B 114/85, BStBl. II 1987 S. 138). Vom ArbG steuerfrei gewährter WKersatz ist vorab anzurechnen (s. auch BFH v. 10. 8. 90 VI R 23–24/85, BStBl. II S. 1065).

Die Rechtsprechung sieht die Möglichkeit zur steuerverschärfenden Abweichung von den Pauschalen als einen nach einem strengen Maßstab zu beurteilenden Ausnahmefall, von dem nur zurückhaltend Gebrauch zu machen ist. Sonst würde der von der FinVerw. beabsichtigte Vereinfachungseffekt gefährdet, da sich der Stpfl. auf die Anwendung der Pauschalierungsregelungen, insbesondere auch bei deren Durchsetzung im Rechtsbehelfsverfahren, nicht verlassen könnte. Im übrigen verdeutlicht dieses Regel-Ausnahmeverhältnis, daß Verwaltungspauschalen als nachweisfreie Höchstgrenzen eine größere faktische Verbindlichkeit aufweisen als bloße „Regelsätze“.

*Ständige Rechtsprechung:* BFH v. 18. 9. 86 VI R 102/85, BStBl. II 1987 S. 128; v. 8. 8. 86 VI R 195/82, BStBl. II S. 824; v. 25. 10. 85 VI R 15/81, BStBl. II 1986 S. 205; v. 21. 8. 85 VI R 104/82, BFH/NV 1986 S. 95; v. 19. 4. 85 VI R 150/81, BFH/NV 1986 S. 201; v. 16. 12. 81 VI R 227/80, BStBl. II 1982 S. 302: In ausdrücklicher Abänderung der Rechtsprechung

wurde die Qualifikation der Pauschalen als „Regelsätze“ aufgegeben; dazu auch OFFERHAUS, BB 1982 S. 981 f.

Die frühere Rechtsprechung verzichtete teilweise auf das Kriterium der Offensichtlichkeit: zB v. 20. 3. 80 IV R 11/76, BStBl. II S. 459. Vgl. weiterhin v. 29. 1. 71 IV R 6/68, BStBl. II S. 460 betr. Betriebsausgaben; auch v. 15. 11. 56 IV 345/55 U, BStBl. III 1957 S. 99; v. 19. 7. 55 I 259/54 U, BStBl. III S. 304.

► *Begriff der „offensichtlich unzutreffenden Besteuerung“*: Eine unzutreffende Besteuerung liegt vor, wenn die sich aufgrund der Verwaltungspauschalen ergebenden erwerbsbezogenen Aufwendungen von den tatsächlich angefallenen Werbungskosten abweichen. Einengend kommt hinzu, daß die Umstände zur Annahme der im Einzelfall unzutreffenden Besteuerung *offensichtlich* sein müssen. Dies bedeutet: Für einen sachverständigen Dritten muß bei summarischer Prüfung und Berechnung aufgrund konkreter Anhaltspunkte erkennbar sein, daß die auf dem Schätzungswege typisierend zugelassenen Werbungskosten die tatsächlich angefallenen Erwerbsaufwendungen erheblich übersteigen.

Vgl. BFH v. 21. 8. 85 VI R 104/82, BFH/NV 1986 S. 95: tatsächlich sind keine oder nahezu keine Aufwendungen für Verpflegung entstanden; FG Düss. v. 17. 1. 84, EFG S. 499, rkr.; ähnlich auch LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 36, 37.

Das Kriterium der „offenkundig unzutreffenden Besteuerung“ kann durch einen absoluten oder relativen Maßstab indiziert werden (glA LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 38).

Wegen des mit jeder griffweisen Schätzung verbundenen Unschärfebereichs u. der beabsichtigten Vereinfachungszwecke verlangt die Rechtsprechung zunehmend höhere Anforderungen hinsichtlich eines Abweichens von den allgemeinen verwaltungsmäßigen Werbungskostenpauschalen; bei Zweifeln an der offenkundigen Fehlbesteuerung gelten die Pauschalen. Vgl. auch BFH v. 20. 3. 80 IV R 11/76, BStBl. II S. 455.

Von kleinlichen u. differenzierten Ermittlungen ist abzusehen (FG Düss./Köln v. 6. 12. 78, EFG 1979 S. 224, rkr.; FG Düss. v. 17. 1. 84, EFG S. 499, rkr.).

**Beispiele aus der neueren Rspr.:**

► *Verpflegungsmehraufwendungen*: Der BFH hat in der Vergangenheit mehrfach entschieden, daß besondere Ortskenntnisse verbunden mit dem Wissen über das Bestehen verbilligter Eßgelegheiten innerhalb eines topographischen Großraums ein allgemeines Abweichen von den Pauschbeträgen für Verpflegungsmehraufwand nicht rechtfertigen (BFH v. 2. 4. 82 VI R 48/80, BStBl. II S. 498; v. 25. 10. 85 VI R 15/81 aaO S. 205; v. 21. 8. 85 VI R 104/82 aaO S. 96 betr. den Großraum München; v. 24. 10. 86 VI B 114/85, BStBl. II 1987 S. 138 betr. den Großraum Berlin). Durch die gesetzliche Neuregelung der Verpflegungsmehraufwandspauschalen im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1996 ist die Frage mit Wirkung ab 1. 1. 96 obsolet geworden (s. Anm. 78).

► *Steuerfreier WK-Ersatz*: Die Werbungskostenpauschbeträge für bestimmte Berufsgruppen (s. insbes. Abschn. 47 Abs. 2 LStR 1996 betr. Artisten, darstellende Künstler u. Journalisten; zu Einzelheiten Anm. 80) sind im allgemeinen nachweisfreie Höchstbeträge. Sie sind um vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzte WK zu kürzen, wobei insbes. bei Erstattung von Reisekosten die ausdrückliche Prüfung einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung entbehrlich ist (vgl. BFH v. 10. 8. 90 VI R 23–24/85, BStBl. II S. 1065 betr. den Pauschbetrag für darstellende Künstler gem. Abschn. 23 Abs. 1 Nr. 2 b LStR 1975; erläuternd dazu MIT, DStR 1991 S. 28; STÖCKER, DStZ 1991 S. 51).

► *Andere Fälle*: Die Annahme einer offensichtlichen Fehlbesteuerung kann gerechtfertigt sein, wenn die pauschalen Kilometersätze für Dienstfahrten gemessen an der Jahresfahrleistung wegen der einbezogenen fixen Kosten erheblich überhöht erscheinen (BFH v. 25. 10. 85 VI R 15/81 aaO S. 206; konkretisiert im Hinblick auf eine Jahresfahrleistung von mehr als 40 000 km durch Abschn. 38 Abs. 2 Satz 8 LStR 1996 mit Verweis auf BFH v. 26. 7. 91 VI R 114/88, BStBl. II 1992 S. 105). Gleiches gilt etwa,

wenn pauschalierungsfähige WK mit Betriebsausgaben bei gemischter Tätigkeit weitgehend verboden sind (BFH v. 16. 3. 67 IV R 210/66, BStBl. III S. 418; s. auch OFD Kiel v. 27. 6. 89, DSStR S. 611).

► *Stellungnahme:* Da es der FinVerw. freisteht, im Interesse einer Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens sachgerechte Pauschalierungen als nachweisfreie Höchstbeträge zu verfügen, muß deren Nichtanwendung bei teleologischer Betrachtung auf möglichst konkret benannte Ausnahmefälle beschränkt bleiben; ansonsten ließe sich ein Praktikabilitätsgewinn durch Verwaltungspauschalen nicht erzielen. Der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Ausnahmecharakter einer durch Werbungskostenpauschalen bewirkten offenkundigen Fehlbesteuerung ist uE daher zuzustimmen (glA wohl OFFERHAUS, StBp. 1986 S. 287; DERS., StBp. 1987 S. 42; zweifelnd demgegenüber LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 33; KOTTKE, BB 1985 S. 1461 f., spricht sogar von einer „Leerformel“). Voraussetzung dafür ist allerdings, daß die Pauschalen auf tatsächlichen repräsentativen Erfahrungswerten beruhen, die von der FinVerw. offengelegt werden. Dem Gleichheitsgebot wird insoweit Genüge getan, zumal ein Überschreiten der Pauschalen durch den vom Stpfl. geführten Einzelnachweis möglich ist (s. auch Anm. 71).

## B. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Verwaltungspauschalen

70

### I. Bedeutung der Verwaltungspauschalen

Die durch verschiedene Verwaltungsanordnungen zugelassenen Pauschalen für Werbungskosten zielen ab auf eine Arbeitserleichterung bei der Einkünfteermittlung im Bereich der Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 2 Nr. 2 iVm. §§ 19–22, vor allem für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19).

- Teilweise decken die Verwaltungspauschalen sämtliche oder spezielle Werbungskosten einer bestimmten Berufsgruppe ab (zB Abschn. 47 LStR 1996 betr. Artisten, darstellende Künstler u. Journalisten);
- teilweise dienen sie der vereinfachten Geltendmachung besonderer erwerbsbezogener Aufwendungsarten unabhängig von der Berufsgruppe (zB Kilometerpauschale gem. Abschn. 38 Abs. 2 LStR 1996).

**Vereinfachungszweck:** Die Anwendung der diversen verwaltungsmäßigen WKPauschalen dient vor allem einer vereinfachten Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren; ein bestimmtes erwerbsbezogenes Aufwendungsvolumen wird im Rahmen der Pauschalierung „griffweise“ geschätzt (§ 162 AO), wobei eine Orientierung an repräsentativen Erfahrungs- und Durchschnittswerten erfolgen soll. Das Überschreiten der WKPauschalen durch Einzelnachweis bzw. Glaubhaftmachung bleibt dem Stpfl. unbenommen; wegen der Kriterien einer „offensichtlich unzutreffenden Besteuerung“ s. Anm. 69.

*Ständige Rechtsprechung:* BFH v. 20. 3. 80 IV R 11/76, BStBl. II S. 455; v. 8. 8. 86 VI R 195/82, BStBl. II S. 824; v. 25. 10. 85 VI R 15/81, BStBl. II 1986 S. 200; v. 10. 8. 90 VI R 23–24/85, BStBl. II S. 1065; v. 11. 12. 87 VI R 147/85, BStBl. II 1988 S. 445.

Die einschlägigen Richtlinien, Erlasse, Schreiben und Verfügungen der FinVerw. gehören zur Gruppe der Vereinfachungsvorschriften im Bereich der Sachverhaltsermittlung.

Vgl. zur typologischen Unterscheidung der verschiedenen Arten von Verwaltungsanordnungen Einf. ESt. Anm. 608; s. weiterhin JAEHNIKE, StuW 1979 S. 297; ALTHEOFER,

DSr 1981 S. 183 f.; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 14. Aufl. 1994 S. 121 f.; o. V., HFR 1986 S. 187.

Entsprechend den gesetzlichen WKPauschbeträgen des § 9 a (s. Anm. 3) enthält der Grundgedanke der Verfahrensvereinfachung zwei Aspekte: Einerseits bewirken die verwaltungsmäßigen Pauschalen Deklarations-, Mitwirkungs- und Beweiserleichterungen für den Stpfl., andererseits führen sie zu einer Vereinfachung der finanzamtlichen Veranlagung im Interesse der Bewältigung und Beschleunigung des steuerlichen Massenverfahrens (vgl. BFH v. 25. 10. 85 VI R 15/81 aaO S. 204; v. 8. 8. 86 VI R 195/82 aaO S. 824; v. 23. 4. 82 VI R 30/80, BStBl. II S. 500). Die von der FinVerw. im Rahmen einer steuerrelevanten Tätigkeit anerkannten Pauschalen zur Abgeltung von erwerbsbezogenen Aufwendungen sind *nachweisfreie Werbungskosten* gem. § 9 Abs. 1. In Abhängigkeit von der Art der typisiert erfaßten Aufwendungen können Verwaltungspauschalen teilweise an Stelle von und teilweise neben § 9 a in Ansatz gebracht werden (s. eingehend Anm. 74). Hinsichtlich der Höhe der nachweisfreien WK hat der BFH herausgestellt, daß der Vereinfachungszweck nur dann voll erreicht werden kann, wenn die pauschal anerkannten Beträge nicht an der untersten Grenze des Schätzungsrahmens liegen (BFH v. 8. 8. 86 VI R 195/82 aaO S. 828).

**Nebenzwecke:** Insofern, als die typisierten Verwaltungspauschalen das fallgruppenbezogene durchschnittliche WKVolumen zutreffend widerspiegeln und im Interesse atypisch gelagerter Sachverhalte Abweichungen zulassen, dienen sie auch der *Wahrung einer gleichmäßigen Besteuerung*; geringfügige Vor- oder Nachteile einzelner Stpfl. werden aus Praktikabilitätsgründen in Kauf genommen (vgl. BFH v. 8. 8. 86 VI R 195/82 aaO S. 826 f.; FG Saarl. v. 9. 11. 83, EFG 1984 S. 174, rkr.). Schließlich haben die Pauschalierungen der FinVerw. auch eine *Befriedungsfunktion* im Besteuerungsverfahren, speziell bei Betriebsprüfungen hinsichtlich der Abgrenzung Erwerbs-/Privatsphäre.

**Wirtschaftliche Bedeutung:** Die verwaltungsmäßig festgesetzten WKPauschalen haben eine *große Breitenwirkung vor allem im LStRecht*; ohne typisierte Pauschalierungsmöglichkeiten wäre eine verwaltungsmäßige Bewältigung des lohnsteuerlichen Massenverfahrens kaum noch denkbar, da auf konkrete Quantifizierungen nicht verzichtet werden kann. Mit der steigenden Bedeutung von Verwaltungspauschalen für die Besteuerungspraxis werden auch die Anforderungen an deren rechtliche Grundlagen, Qualität und Dokumentation größer (s. Anm. 71).

Vgl. RÖNITZ in SÖHN (Hrsg.) aaO S. 312; zum Spannungsverhältnis zwischen Legalitätsprinzip und Verwaltungskapazität auch LANG in STOLTERFOHT (Hrsg.), Grundfragen des LStRechts, Köln 1986 S. 77–80 u. LAMBRECHT in FRIAUF (Hrsg.), Steuerrecht u. Verfassungsrecht, Köln 1989 S. 103–108.

*Hinweis:* Bis einschl. VZ 1995 hatten insbes. die berufsgruppenunabhängigen Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand bei Auswärtstätigkeit und doppelter Haushaltsführung erhebliche wirtschaftliche Bedeutung; ähnlich die Einschätzung von SCHMIDT/DRENSSECK (XIV. § 9 a Anm. 8). Sie sind ab VZ 1996 durch einheitliche, nach Abwesenheitsdauer gestaffelte Gesetzespauschalen ersetzt worden (dazu auch Anm. 78).

## II. Verfassungsmäßigkeit der Verwaltungspauschalen

71

Abweichend zur höchstrichterlichen Rechtsprechung und losgelöst von Vereinfachungs- und Praktikabilitätserwägungen wird aus verfassungsrechtlicher Sicht verschiedentlich Kritik an den verwaltungsmäßig zugelassenen WKPauschalen geübt.

**Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Legalitätsprinzip):** In Teilen der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und des Schrifttums wird die Schaffung von WKPauschalen durch die FinVerw. und deren weitreichende gerichtliche Verbindlichkeit als Verstoß gegen das Prinzip der Gewaltenteilung und den Grundsatz des Gesetzesvorbehalts (Art. 20 GG) gewertet; den Verwaltungsbehörden werde in diesem Zusammenhang eine nicht legitimierte Rechtsetzungsbefugnis zugestanden. Im übrigen bedeute der allgemeine ArbNPauschbetrag des § 9a Nr. 1 Buchst. a mit seinem individuellen Nachweisverlangen eine Regelungssperre für die Gewährung von verwaltungsmäßigen Pauschalen. Diese könnten schließlich auch nicht als ausreichende Grundlage für einen Anscheinsbeweis gewertet werden.

Vgl. vor allem Schl.-Holst. FG v. 26. 11. 80, EFG 1981 S. 123 mwN, aufgehoben in BStBl. II 1986 S. 200; JAEHNIKE, StuW 1979 S. 293; RÖSSLER, Inf. 1980 S. 51; DERS., FR 1985 S. 645; LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 27, 33.

► **Stellungnahme:** UE ist der Argumentation des BFH zur verfassungsrechtlich unbedenklichen Zulässigkeit von Verwaltungspauschalen zuzustimmen (insbesondere BFH v. 25. 10. 85 VI R 15/81, BStBl. II 1986 S. 200; glA etwa auch v. BORNHAUPT, BB 1986 S. 447; SEEGER, BB 1984 S. 52 f.). Dies steht auch in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BVerfG (s. etwa BVerfG v. 28. 6. 93 1 BvR 390/89, StuW 1994 S. 354 = BB 1993 S. 2068).

Zum einen entspricht die Schaffung von steuergünstigen, formell-typisierenden Verwaltungsvorschriften im Bereich der vereinfachten Sachverhaltsmittlung (zur Unterscheidung formeller und materieller Typisierung s. LANG in STOLTERFOHT [Hrsg.], Grundfragen des LStRechts, Köln 1986 S. 82) allgemeinen rechtsstaatlichen Geboten, vollzieht sich in der autonomen Regelungskompetenz der Verwaltungsbehörden und erlangt eine gerichtliche Bindungswirkung nur über den Gleichheitssatz. Zum anderen steht § 9a der Gewährung verwaltungsmäßiger Pauschalen uE nicht entgegen, da diese Rechtsnorm hinsichtlich des Nachweisgebotes im Wege der teleologischen Reduktion auszulegen ist (s. Anm. 25). Im übrigen sind Verwaltungspauschalen Ausfluß des allgemeinen WKBegriffs gem. § 9, die aus Praktikabilitätsabwägungen im Wege einer griffweisen Schätzung eingeführt wurden. Zur Klarstellung wäre allerdings im Hinblick auf den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung eine gesetzliche Grundlage für die wichtigsten pauschal anzuerkennenden WKPositionen sinnvoll; dies wurde im Jahressteuergesetz 1996 hinsichtlich der Verpflegungsmehraufwendungen realisiert (§ 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 5).

Ungeachtet ihrer im Einzelfall denkbaren verfassungsrechtlichen Problematik im Hinblick auf den Gleichbehandlungsgrundsatz (s. u.) tragen die verwaltungsmäßigen WKPauschalen zur *Rechtssicherheit* bei; sie fördern die Planbarkeit erwerbsbezogener Dispositionen von Stpfl. und genügen insoweit zumindest betriebswirtschaftlichen Steuergerechtigkeitserfordernissen (dazu eingehend ROSE, StuW 1985 S. 330).

Allerdings erfordert die Rechtssicherheit ein geeignetes Dokumentationsorgan für Verwaltungsanweisungen, das auch über Änderungen und Aufhebungen vollständig und zeitnah unterrichtet (vgl. RAUPACH in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Köln 1985 S. 52); insofern bestehen zZ noch immer die Rechtsstaatlichkeit verletzende Mängel.

**Gleichheitssatz (Art. 3 GG):** Teilweise wird in der Rechtsprechung der Instanzengerichte und im Schrifttum geltend gemacht, verwaltungsmäßige WKPauschalen stellen einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der

Besteuerung dar oder bergen zumindest die Gefahr eines solchen Verstoßes in sich, da die ihnen immanente Durchschnittsbetrachtung die Besonderheiten des Einzelfalles systemtypisch negiere; dies könne sachlich nicht gerechtfertigte steuerliche Ungleichbehandlungen nach sich ziehen. Darüber hinaus seien die Pauschalen zum Teil betragsmäßig überdotiert, so daß gar nicht angefallene oder rein privatbezogene Aufwendungen steuerliche Geltung erlangen; auch dies verstoße gegen den Gleichheitssatz.

Vgl. Schl.-Holst. FG v. 26. 11. 80, EFG 1981 S. 123, nrkr.; v. 18. 8. 76, EFG 1977 S. 11, rkr.; JAEHNIKE, StuW 1979 S. 293; LANG in STOLTERFOHT aaO S. 77–83, insbesondere betr. Pauschsätze für bestimmte Berufsgruppen; MITTMANN, DStZ 1987 S. 118; LAMBRECHT in FRIAUF (Hrsg.), Steuerrecht u. Verfassungsrecht, Köln 1989 S. 99–103.

► *Stellungnahme:* Soweit den Verwaltungspauschalen – orientiert an den durchschnittlichen Aufwendungen eines homogenen, typisierungsfähigen Personenkreises – konkrete, zumindest plausibel ermittelte Erfahrungswerte und damit ein sachgerechter Maßstab zugrunde liegen, kommt uE ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz nicht in Betracht; kleinere sachlich nicht gerechtfertigte Abweichungen zu Gunsten oder zu Lasten eines Stpfl. können ohne rechtliche Bedenken im Interesse der Besteuerungsvereinfachung in Kauf genommen werden. Eine sachverhaltsverkürzende Rechtsanwendung erfolgt nicht, da der Einzelfallgerechtigkeit durch die Erbringung des Nachweises höherer oder niedrigerer tatsächlich angefallener erwerbsbezogener Aufwendungen entsprechend den Regeln der Feststellungslast und dem Zweck der Vereinfachungsvorschrift (Gefährdung der Pauschalierung nur bei „offensichtlicher“ Fehlbesteuerung) Genüge getan werden kann. Mit der herrschenden Meinung erscheinen daher die Verwaltungspauschalen im allgemeinen unter dem Aspekt des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht grob fehlerhaft, wenngleich sicherlich an der Höhe einzelner Pauschalen unter Berücksichtigung tatsächlichen Erfahrungswissens, der Einführung des erhöhten gesetzlichen ArbN-Pauschbetrags durch das StReformG 1990 (s. Anm. 2) und ihrer mangelhaften Abstimmung untereinander Kritik geübt werden muß (vgl. auch v. BORNHAUPT, BB 1986 S. 447; s. weiter Anm. 69). Der Gesetzgeber ist dieser Kritik in Teilen bereits gefolgt (s. etwa die Abschaffung der Verwaltungspauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1996).

Einzelne berufsgruppenspezifische WKPauschalen werden vom BFH indes zu Recht unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten kritischer beurteilt als die an Aufwendungsarten orientierten allgemeinen Pauschalen für sämtliche Erwerbsgruppen. Falls einzelne Berufsgruppen gegenüber anderen ohne sachliche Rechtfertigung durch Erfahrungsmaterial steuerlich ungünstiger behandelt werden sollen, versagt die Judikatur die rechtliche Verbindlichkeit (vgl. etwa BFH v. 8. 8. 86 VI R 11/84, BStBl. II 1987 S. 78 betr. Berufskraftfahrerpauschale). Die FinVerw. trägt diesen Leitlinien der Rspr. zunehmend Rechnung (vgl. etwa die Abschaffung der Sonderpauschale für Parlamentsjournalisten mit Wirkung ab 1. 1. 94, s. dazu Anm. 80).

Großzügiger urteilt der BFH dagegen bei der verwaltungsmäßigen Schaffung von Pauschalen für einen größeren Personenkreis, ohne daß damit erfahrungsgestützte, steuerverschärfende Sonderregelungen für eine andere Gruppe geschaffen werden; eine willkürliche Ungleichbehandlung erfolgt insoweit nicht (vgl. BFH v. 8. 8. 86 VI R 2/84, BStBl. II S. 828). Kritisch zu beurteilen ist des weiteren die uU fehlende Homogenität der betrachteten Berufsgruppe im Hinblick auf die pauschal erfaßten WK (vgl. LANG in STOLTERFOHT aaO S. 82 f.).

Mit Rücksicht auf den Gleichbehandlungsgrundsatz müßten uE bislang noch nicht verhältnismäßig zugelassene WKPauschalen allgemein bei vergleichbaren Sachverhalten durch die Finanzgerichtsbarkeit zur Anwendung gebracht werden.

GLA LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 29. Abweichend die Rspr., die eine eigene Auslegungs- u. Erweiterungskompetenz hinsichtlich der Richtlinienregelungen verneint, zB BFH v. 18. 9. 86 VI R 102/85, BStBl. II 1987 S. 128; v. 11. 12. 87 VI R 147/85, BStBl. II 1988 S. 445; zweifelnd BVerfG v. 28. 6. 93 1 BvR 390/89, StuW 1994 S. 354, ausführlich dazu JACHMANN, StuW 1994 S. 347.

## C. Geltungsbereich der Verwaltungspauschalen

72

### I. Sachlicher Geltungsbereich

Die verschiedenen berufsgruppenunabhängigen Verwaltungspauschalen für Werbungskosten betreffen im Grundsatz sämtliche Überschusseinkunftsarten gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 iVm. §§ 19–22 (Beispiel: pauschalierungsfähige Reisekosten gem. R 119 EStR, Abschn. 37–40 LStR 1996; s. die Zusammenstellung in Anm. 78). Teile der Regelungen gelten entsprechend für den Betriebsausgabenabzug im Bereich der Gewinneinkunftsarten gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 iVm. §§ 13–18. Die berufsgruppenbezogenen Pauschalen beziehen sich dagegen naturgemäß nur auf Einkünfte des § 19.

**Werbungskostenpauschalen für Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit:** Unabhängig von vorstehender Unterscheidung liegt der Schwerpunkt der werbungskostenbezogenen Pauschalierungsregelungen für die Besteuerungspraxis insgesamt bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19); die Pauschbeträge sind daher größtenteils in den Lohnsteuerrichtlinien verankert. Dieser praxisbezogene Besteuerungsschwerpunkt hat seine Ursache im Charakter des LStRechts als verwaltungsintensivem Massenverfahren, welches bestimmter Vereinfachungsregelungen bedarf.

#### **Steuerfreier Werbungkostenersatz durch den ArbG:**

► *Geänderte Rechtslage durch StReform 1990:* Im Hinblick auf die Neugestaltung des § 9a Nr. 1 Buchst. a mit Wirkung ab 1. 1. 90 (insbes. Anhebung der Erwerbspauschale für ArbN von 564 DM auf 2000 DM) wurde die Steuerbefreiung von WK-Ersatzleistung durch den ArbG einschränkend gesetzlich geregelt (s. insbes. § 3 Nr. 13, 16, 30–32). Die Verwaltungsregelungen, die eine Gewährung stf. freien WK-Ersatzes durch den ArbG über die gesetzlich anerkannten Fälle hinaus zuließen, wurden aus steuersystematischen u. materiellrechtlichen Gründen ab 1990 nicht fortgeführt (s. eingehend mwN § 9 Anm. 15, 750).

► *Pauschalierter Werbungkostenersatz:* Im Anwendungsbereich der steuergesetzlichen Befreiungsvorschriften können insbes. die durch Verwaltungsanordnung zugelassenen Pauschalen für Reisekosten u. berufsbedingte Umzugskosten bei einem vom ArbG geleisteten WK-Ersatz berücksichtigt werden. Stf. freie Aufwandsentschädigungen wirken daher teilweise wie zusätzliche WK-Pauschalen (GLA v. BORNHAUPT in KIRCHHOF/SÖHN, § 9 RdNr. B 667). Wegen der Einzelheiten s. Kommentierung zu § 3; weiterhin auch BFH v. 21. 8. 95 VI R 30/95, BStBl. II S. 906.

Der verhältnismäßig pauschalierte WK-Abzug auf der Seite des ArbN und der entsprechend steuerfreie WK-Ersatz durch den ArbG sind jedoch in Einzelheiten nicht immer inhaltsgleich; so hat der ArbG etwa bei einem pauschalen Ersatz von Fahrtkosten eine offensichtliche Fehlbesteuerung im Hinblick auf Haftungsge-

sichtspunkte (§ 42 d) nicht zu überprüfen (s. Abschn. 38 Abs. 6 S. 2 LStR 1996). Nicht stfrei erstattete Spitzenbeträge können vom ArbN nach allgemeinen Grundsätzen einkunftsmindernd geltend gemacht werden (kein Abzugsverbot iSd. § 3 c; s. etwa BFH v. 28. 1. 88 VI R 186/85, BStBl. II S. 635 betr. auf Dienstgängen entstandene Zehrkosten). Dies gilt auch für den stfreien Arbeitgeberersatz übersteigende Verwaltungspauschalen, wobei ein doppelter stlicher Vorteil ausgeschlossen ist.

## II. Persönlicher Geltungsbereich

73

**Geltung im Einkommensteuerrecht:** Die durch Verwaltungsanordnung zugelassenen WKPauschalen betreffen in der Besteuerungspraxis vor allem *unbeschr. stpfl. ArbN*; auch *beschr. stpfl. ArbN* können über § 49 Abs. 1 Nr. 4 iVm. § 50 Abs. 1, § 9 in den Anwendungsbereich der Pauschalen gelangen.

Unabhängig von den praxisbezogenen Besteuerungsschwerpunkten gelten die für alle Erwerbsgruppen eingreifenden Pauschalierungsregelungen (zB betr. Reisekosten gem. R 119 EStR) für sämtliche unbeschr. und beschr. estpfl. Personen mit Überschußeinkünften (§ 2 Abs. 2 Nr. 2).

Wegen der Frage der personellen Zurechnung von verwaltungsmäßigen WKPauschalen vgl. Anm. 10.

**Geltung im Körperschaftsteuerrecht:** Soweit ein Eingreifen der WKRegelung des § 9 bei der Einkommensermittlung von nach Handelsrecht nicht buchführungspflichtigen, körperschaftsteuerlichen Rechtssubjekten in Betracht kommt (vgl. Abschn. 27 Abs. 1 Nr. 1 KStR, wo auf § 9 Abs. 1 Nr. 1–3, 7 und Abs. 5 verwiesen wird; s. auch Anm. 6), ist – zumindest bei rechtssystematischer Betrachtung – auch eine Anwendung von verwaltungsmäßig zugelassenen Werbungskostenpauschalen denkbar.

**Beispiel:** Die Pauschale für Kontoführungsgebühren in Höhe von 30 DM jährlich greift auch im Zusammenhang mit der KSt. unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung ein (s. zu Nachweisen Anm. 78).

Die Anwendung von verwaltungsmäßigen WKPauschalen im KStRecht dürfte jedoch für die Besteuerungspraxis nur von ganz untergeordneter Bedeutung sein, da die Pauschalen überwiegend auf ArbN zugeschnitten sind und daher eine Anwendung auf KStSubjekte ausscheidet; die KStR enthalten folgerichtig keine Verweise auf verwaltungsmäßig zugelassene WKPauschalen.

## D. Verhältnis der Verwaltungspauschalen zu anderen Vorschriften

### I. Verhältnis zu § 9 a

74

Die WKPauschbeträge des § 9 a Nr. 1 sollen nach dem Gesetzeswortlaut sämtliche erwerbsbezogenen Aufwendungen einer Einkunftsart (§§ 19, 20) bzw. bestimmte Teilbereiche einer Einkunftsart (§ 22 Nr. 1 und Nr. 1 a) ohne Einzelnachweis abgelten (s. im einzelnen Anm. 20). Dieser der gesetzgeberischen Zielsetzung entsprechende Grundsatz ist im Hinblick auf die durch Verwaltungsanordnungen zugelassenen WKPauschalen einzuschränken. Bei Verwaltungspauschalen handelt es sich nämlich um *nachweisfreie Werbungskosten* gem. § 9 Abs. 1 in

Gestalt zulässiger Höchstbeträge (s. Anm. 70); sie verfolgen verschiedenartige Ziele:

**Pauschbeträge für alle Erwerbsgruppen und Tätigkeitsbereiche** (s. die Zusammenstellung in Anm. 78): Die Geltendmachung derartiger Pauschbeträge bedeutet (entsprechend der Nachweisregelung in Satz 1 Nr. 1, Einleitungssatz) Berücksichtigung der tatsächlichen WK, nur mit aus Vereinfachungsgründen griffweise geschätzten Beträgen. Nach hM können daher die angegebenen verwaltungsmäßigen Pauschbeträge *nicht neben* den Pauschbeträgen des § 9a geltend gemacht werden, sondern nur an ihrer Stelle (vgl. übereinstimmend MIENERT, BB 1973 S. 1472; SCHMIDT/DRENSACK XIV. § 9a Anm. 15).

**Pauschalen für bestimmte Erwerbsgruppen und Tätigkeitsbereiche** (s. die Zusammenstellung in Anm. 80): Nach Auffassung der FinVerw. sind die aufgrund von Verwaltungsanordnungen zugelassenen speziellen WKPauschalen nicht um den allgemeinen gesetzlichen ArbNPauschbetrag der Nr. 1 Buchst. a zu kürzen; dies wird dahingehend verstanden, daß die bestimmten Berufsgruppen zugestandenen Verwaltungspauschalen neben dem gesetzlichen WKPauschbetrag zum Abzug gelangen (zu dieser Auslegung bereits betr. § 9a Nr. 1 aF FG Saarland v. 9. 11. 83, EFG 1984 S. 174 rkr.). Vgl. zB Abschn. 47 Abs. 1 LStR betr. Artisten, darstellende Künstler und Journalisten.

Bei dem kumulativen Nebeneinander von gesetzlichen und verwaltungsmäßigen Pauschalen wird von der Verwaltung typisierend unterstellt, daß die erwerbsbezogenen tatsächlichen Aufwendungen des Stpfl. den allgemeinen gesetzlichen Pauschbetrag um einen Betrag in Höhe der zusätzlichen verwaltungsmäßigen Pauschale übersteigen; diese Typisierung ist durch empirisch gewonnene Erfahrungswerte bislang wohl nicht belegt (unzutreffend daher uE BREIDECKER, FR 1989 S. 10).

Darüber hinaus können neben den durch die berufsspezifische Pauschale abgegoltenen erwerbsbezogenen Aufwendungen bestimmte weitere WK in nachweisfreier Form geltend gemacht werden, ebenfalls ohne Kürzung um den allgemeinen gesetzlichen Pauschbetrag des § 9a Nr. 1a (vgl. etwa Abschn. 47 Abs. 1 Satz 1 LStR); uE ist diese Mehrfachgewährung steuersystematisch unzutreffend.

Sofern der Stpfl. allerdings außerhalb der verwaltungsseitigen Pauschalierungsbereiche gesondert abziehbare WK nachweist oder glaubhaft macht, so gelten die allgemeinen Regeln (vgl. ausdrücklich Abschn. 47 Abs. 4 LStR 1996; s. ergänzend dazu auch Hess. FG v. 18. 3. 86, EFG S. 445, rkr.).

► *Kritik*: Die kumulative Gewährung von berufsgruppenbezogener und allgemeiner gesetzlicher WKPauschale ist bislang vor allem vom FG Saarl. (v. 9. 11. 83, EFG 1984 S. 174, rkr. betr. Abschn. 23 LStR 1978) als Verstoß gegen den Gleichheitssatz beurteilt worden, da bestimmte Berufsgruppen gegenüber den übrigen Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abweichend von der gesetzlichen Regelung bessergestellt werden. Die in Satz 1 Nr. 1 (Einleitungssatz) verankerte Nachweispflicht für die den Pauschbetrag übersteigenden, tatsächlich anfallenden WK werde durch die Doppelgewährung unterlaufen. Der BFH läßt die Frage nach Einführung des ArbNPauschbetrags von 2000 DM ab dem VZ 1990 ausdrücklich dahingestellt (BFH v. 10. 8. 90 VI R 23–24/85, BStBl. II S. 1065 unter Punkt 2a der Entscheidungsgründe; ebenfalls FG Düss. v. 20. 6. 94, EFG 1995 S. 119, rkr.; FG Hamb. v. 6. 3. 95, EFG 1996 S. 96 rkr.).

Vgl. kritisch zur Doppelgewährung auch HARTMANN, FR 1988 S. 184 in Auseinandersetzung mit Hess. FG v. 18. 3. 86, EFG S. 445, rkr.; LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9a Anm. 3; BLÜMICH/THÜRMER, § 9a Anm. 46; SCHMIDT/DRENSACK, XIV. § 9a Anm. 16;

THOMAS, StbJb. 1990/91 S. 214 f. AA insbes. BREIDECKER, StWa. 1987 S. 182 u. FR 1988 S. 184, der die Rechtsfrage auf einen bloßen rechnerischen Vorgang reduzieren will.

► *Stellungnahme:* UE ist die an der Doppelgewährung geübte Kritik aus gesetzessystematischer Sicht überzeugend, da gegen Wortlaut und Zielrichtung der Nr. 1 verstoßen wird. Die Anhebung der gesetzlichen Erwerbspauschale von 564 auf 2000 DM mit Wirkung ab 1990 verstärkt die Bedenken. Da es sich jedoch um verfahrensmäßig begünstigende Regelungen für die betroffenen Stpfl. handelt, sind die Verwaltungsanordnungen *für die Vergangenheit* aus Gründen der Selbstbindung und des Vertrauensschutzes im Hinblick auf bereits getroffene Dispositionen zu beachten. *Für die Zukunft* käme auch eine auf durchschnittlichen Erfahrungswerten beruhende betragsmäßige Aufstockung der berufsgruppenbezogenen WK-Pauschalen um die üblicherweise anfallenden kleineren erwerbsbezogenen Aufwendungen bei ausdrücklicher Abschaffung der Doppelgewährung in Betracht.

## II. Verhältnis der Verwaltungspauschalen untereinander

75

Bei Verwaltungspauschalen für WK sind verschiedene Konkurrenzsituationen zu beachten.

**Verhältnis der berufsgruppenbezogenen Pauschalen untereinander:** Auch wenn eine aufwendungsbezogene Abgrenzung und Zuordnung nicht immer möglich ist, sollten sich die berufsgruppenbezogenen Pauschalen entsprechend ihrem Spezialitätsgrad gegenseitig ausschließen.

Vgl. zB Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 LStR 1996. Wegen der Abgrenzungsfragen bei einem innerjährlichen Wechsel zwischen verschiedenen Berufsarten bzw. einer parallelen Berufsausübung s. etwa Abschn. 47 Abs. 2 LStR: Es gilt das Meistbegünstigungsprinzip.

**Verhältnis der für alle Erwerbsgruppen geltenden Pauschalen untereinander:** Die auf verschiedene Aufwendungsarten ausgerichteten Pauschbeträge für sämtliche Erwerbsgruppen können nebeneinander anfallen (bei unterschiedlichen pauschal erfaßten Aufwendungsbereichen, zB pauschalierte Umzugs- und Reisekosten), sich gegenseitig ausschließen oder ausdrückliche Wahlrechte für den Stpfl. eröffnen.

ZB Abschn. 39 Abs. 8 LStR, Abschn. 43 Abs. 6 LStR; zu weiteren Hinweisen § 9 Anm. 286, 289; es gilt das Meistbegünstigungsprinzip, dh. bei einem Zusammentreffen mehrerer Pauschalen ist von dem im Einzelfall höheren Betrag auszugehen; glA Nds. FG v. 29. 4. 74, EFG S. 515, rkr.

**Verhältnis der berufsgruppenbezogenen und berufsgruppenunabhängigen Pauschalen zueinander:** Sie treten kumulativ nebeneinander auf (zB Abschn. 47 Abs. 1 iVm. Abschn. 41–43 LStR), teilweise schließen sie sich in der Anwendung gegenseitig aus (zB Abschn. 47 LStR betr. pauschalierungsfähige Reisekosten).

*Kritik:* Die verschiedenen Regelungen der FinVerw. zum Verhältnis der berufsspezifischen und aufwendungsartenbezogenen Pauschalen untereinander erscheinen zum Teil wegen ihres sehr grob geratenen Typisierungsrahmens rechtssystematisch fragwürdig (uE insbesondere Abschn. 47 Abs. 1 LStR). Ein einheitliches, auf tatsächlichen Erfahrungswerten beruhendes Wissen zu diesem Problembereich liegt wohl nicht vor und dürfte wegen der Verschiedenartigkeit der Verhältnisse auch nicht zu erlangen sein. Bei derartig strukturierten Sachverhaltsfragen sollte von Mehrfachpauschalen gänzlich abgesehen und eine nachweisgebundene

Geltendmachung gefordert werden. Schließlich ergibt sich dies auch aus dem der Pauschalierung zugrundeliegenden Vereinfachungsgedanken.

Wegen des Verhältnisses der verwaltungsmäßigen WKPauschalen zum stfreien WK-Ersatz s. Anm. 72.

76

### E. Verfahrensfragen

**Bei der ESt-Veranlagung** erfolgt die Berücksichtigung der Verwaltungspauschalen für Werbungskosten, soweit die im VZ insgesamt angefallenen WK die jeweiligen Pauschbeträge gem. § 9a überschreiten, auf Antrag (zu der Doppelgewährung von gesetzlicher und berufsspezifischer Pauschale s. Anm. 74); die Verwaltungspauschalen gelangen nicht von Amts wegen zur Anwendung. Die für den laufenden LSt-Abzug der ArbN als Monatsbetrag festgelegten Pauschalen sind dabei auf einen Jahresbetrag umzurechnen, und zwar bei entsprechender Kürzung um die Monate der Nichtbeschäftigung (glA wohl Abschn. 47 Abs. 2 LStR; aA Nds. FG v. 29. 4. 74, EFG S. 515, rkr., uE hinsichtlich der unterbleibenden Kürzung unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten problematisch).

**Im LSt-Ermäßigungsverfahren** gem. § 39a sind sämtliche Verwaltungspauschalen im Grundsatz durch Freibeträge berücksichtigungsfähig (s. Abschn. 111 Abs. 3 Nr. 1 LStR). Dabei ist allerdings die Eintragungsgrenze von 1200 DM gem. § 39a Abs. 2 Satz 4 zu beachten. Während die allgemeinen Verwaltungspauschalen für WK nur zu berücksichtigen sind, soweit sie den ArbNPauschbetrag gem. § 9a Nr. 1 Buchst. a im VZ insgesamt übersteigen, erfolgt bei den berufsspezifischen Pauschalen insoweit keine Kürzung (s. auch § 39a Anm. 15).

77 Einstweilen frei.

### F. Zusammenstellung der geltenden Verwaltungspauschalen

78

#### I. Pauschbeträge für alle Erwerbsgruppen

Die FinVerw. gewährt unabhängig von der Berufs- bzw. sonstigen Erwerbsgruppe WK-Pauschbeträge für folgende Aufwendungsarten:

**Arbeitsmittel (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6):** Publierte Verwaltungsanweisungen zur Pauschalierung bei Arbeitsmittelaufwendungen bestehen nicht. Aus Vereinfachungsgründen erfolgt im Einzelfall allerdings eine Orientierung an den *örtlichen Erfahrungswerten*; dh. es handelt sich um reine Nichtbeanstandungsgrenzen, die wirkungsmäßig einer Pauschalierung nahekommen, ohne allerdings einen Vertrauensschutz zu begründen u. den Stpfl. von der Belegsammlung und Aufbewahrungsverpflichtung zu befreien. In der Besteuerungspraxis verzichtet die FinVerw. auf die Anforderung der Belege für Arbeitsmittel (Fachliteratur, Arbeitskleidung, Werkzeuge), wenn diese Aufwendungen insgesamt nicht mehr als 200 DM jährlich betragen (s. etwa OFD Bremen v. 9. 1. 90, StEK EStG § 9 Nr. 511; OFD Erfurt v. 14. 1. 94, StEK EStG § 9 Nr. 624).

**Doppelte Haushaltsführung** (dHf., § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5): Zur Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 1996, insbes. der gesetzlichen Begrenzung auf zwei Jahre bei einer Beschäftigung am selben Ort s. § 9 Anm. G 6; weiterhin SAGASSER/JAKOBS, DStR 1995 S. 1649, 1655; KORN, KÖSDI 1995 S. 10443, 10449. Gem. Abschn. 43 Abs. 6–9 LStR 1996 erstrecken sich die verwaltungsmäßigen

Pauschbeträge auf bestimmte Fahrtkosten und Kosten für eine Zweitwohnung am ausl. Beschäftigungsort; zu den neuen gesetzlichen Verpflegungsmehraufwandspauschalen, die für die ersten drei Monate nach Begründung der dHf. gewährt werden, s. § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 5. Anstelle der Aufwendungen für eine wöchentliche Familienheimfahrt können die Telefongebühren nach dem günstigsten Tarif für ein bis zu 15minütiges Gespräch mit zum Familienhausstand gehörenden Angehörigen geltend gemacht werden (Wahlrecht gem. Abschn. 43 Abs. 7 S. 2, 3 LStR 1996; eingehender § 9 Anm. 304).

Wegen der Steuerfreiheit des pauschalierten Werbungskostenersatzes bei dHf. durch den ArbG s. § 3 Nr. 13 u. 16; zum Gewinnermittlungsbereich s. § 4 Abs. 5 Nr. 6 a.

**Kontoführungsgebühren:** In bundeseinheitlichen Ländererlassen werden von der Verwaltung Kontoführungsgebühren in Höhe von 30 DM jährlich als erwerbsbedingte Aufwendungen anerkannt (zB FinMin. NRW v. 24. 1. 85, StEK EStG § 9 Nr. 353). Es handelt sich formell um eine Nichtbeanstandungsgrenze, die für alle Arten von Überschußeinkünften gilt. Bei Erstattung durch den ArbG liegt stets steuerpfl. Arbeitslohn vor. Zu Einzelheiten s. § 9 Anm. 750 „Kontoführungsgebühren“.

**Reisekosten:** Zu den Grundlagen des stlichen Reisekostenrechts s. eingehend § 9 Anm. 285. Eine verwaltungsseitige Definition des Reisekostenbegriffs enthält Abschn. 37 Abs. 1 S. 1 LStR 1996; als Fallgruppen werden dabei unterschieden: Dienstreise als Grundtyp u. zwar ohne entfernungsmäßige Voraussetzung (bei Nichtarbeitnehmern Geschäftsreise; die Kategorie des Dienst- oder Geschäftsgangs ist ab 1996 entfallen), Fahrtätigkeit und Einsatzwechseltätigkeit als besondere Ausprägungsformen (wegen Einzelheiten s. § 9 Anm. 286–294).

Die durch die FinVerw. im Interesse einer vereinfachten Rechtsanwendung zugelassenen Pauschbeträge bei Arbeitnehmern erstrecken sich auf

- ▷ *Aufwendungen für Fahrten mit dem eigenen Fahrzeug* bei sämtlichen Reisetypen (s. § 9 Anm. 297 und Abschn. 38 LStR 1996; bei Einsatzwechseltätigkeit muß eine Mindestentfernung von 30 km zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bestehen); die Kilometerpauschale bei Benutzung eines privaten Kraftwagens beträgt 0,52 DM je Fahrtkilometer;
- ▷ *Übernachtungskosten bei Auslandsreisen* (s. § 9 Anm. 299; Abschn. 40 LStR 1996 u. BMF v. 29. 11. 95, BStBl. I S. 822).

Für *Verpflegungsmehraufwendungen* gelten unabhängig von der Form der Auswärtstätigkeit nach ihrer Dauer gestaffelte gesetzliche Pauschalen (§ 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 5; bei Auslandsdienstreisen s. BMF v. 29. 11. 95, BStBl. I S. 822). Die EStR lehnen sich für Nichtarbeitnehmer an die lohnstlichen Abgrenzungen und Pauschalen an (s. insbes. R 119 EStR 1993 u. BMF v. 19. 12. 95, BStBl. I S. 809). Wegen des steuerfreien pauschalierten Reisekostenersatzes durch den ArbG s. § 3 Nr. 13 u. 16.

Vgl. weiterhin auch Anm. 60 „Berufskraftfahrer“.

**Umzugskosten privater Arbeitnehmer:** Zu den pauschalierungsfähigen Werbungskosten bei einem beruflich veranlaßten Umzug vgl. Abschn. 41 LStR 1996 mit Verweis insbesondere auf das Bundesumzugskostengesetz (einschl. der Auslandsumzugskostenverordnung v. 4. 5. 91) als Leitlinie für Besteuerungszwecke. Eingehend dazu § 9 Anm. 310–317. Zu der ab 1. 5. 95 durchgeführten Anpassung der maßgebenden Beträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten u. sonstige Umzugsauslagen (1 907 DM für Verheiratete, 953 DM für Ledige, zusätzlich 420 DM pro haushaltszugehöriges Kind) sowie bestimmter Zuschläge u. Beiträge bei

einem Umzug vom Inland ins Ausland s. BMF v. 3. 7. 95, BStBl. I S. 366. Zur Geltung der arbeitnehmerbezogenen Regelungen im Bereich anderer Überschuß-einkunftsarten sowie den Betriebsausgaben s. § 9 Anm. 311 mwN.

**Verpflegungsmehraufwendungen:** Bei einer Auswärtstätigkeit können für Reisetage ab 1. 1. 96 nur noch gesetzlich gem. § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 5 zugelassene Pauschbeträge bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 10 Stunden geltend gemacht werden (bei 24 Stunden: 46 DM, bei 14–24 Stunden: 20 DM, bei 10–14 Stunden: 10 DM; zum Zeitpunkt der Anwendung der neuen Verpflegungspauschalen s. FinMin. Nds. v. 15. 12. 95, DStR 1996 S. 64; FinMin. Brandenburg v. 18. 12. 95, FR 1996 S. 117). Zu den Pauschalen für Auslandsreisen, die vom BMF in gesetzlich fixierter Anlehnung an die höchsten Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt werden, s. BMF v. 29. 11. 95 (BStBl. I S. 822). Eine Unterscheidung nach ein- u. mehrtägigen Reisen erfolgt nicht mehr. Dies gilt auch für notwendige Verpflegungsmehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung innerhalb des Dreimonatszeitraums.

Die Rechtsänderung wurde durch die jüngere Rechtsprechung des BFH ausgelöst (vgl. BFH v. 26. 1. 94 VI R 118/89, BStBl. II S. 529; v. 18. 2. 94 VI R 65/92, BStBl. II S. 532); sie ist im Hinblick auf die reduzierte Höhe der Pauschbeträge stark in die Kritik geraten (s. Grüne Blätter zu § 9 Anm. G 17). Das bis einschl. VZ 1995 zulässige Wahlrecht zwischen Einzelnachweis bis zum gesetzlichen Höchstbetrag und verwaltungsmäßiger Verpflegungsmehraufwandspauschale differenziert nach Reisetypen ist weggefallen. Zur geänderten Rechtslage einschl. der Anpassungen durch das Jahressteuer-Ergänzungsgesetz 1996 s. BMF v. 29. 9. 95, BStBl. I S. 429, 431; KORN, KÖSDI 1995 S. 10443, 10447; SEITZ, DStR 1996 S. 48.

## II. Pauschalen für bestimmte Erwerbsgruppen und Tätigkeitsbereiche

### 79 1. Vorbemerkung

Die durch die FinVerw. für bestimmte Erwerbsgruppen und Tätigkeitsbereiche zugelassenen Werbungskostenpauschalen finden sich in den bundeseinheitlichen LStR, vereinzelt auch in verschiedenen Einzelverfügungen. Letztere sind in einem ständigen Wandel befindlich und zudem nicht immer bundeseinheitlich innerhalb der Finanzbehörden in inhaltlicher u. zeitlicher Hinsicht abgestimmt; dies erzeugt Rechtsunsicherheit. Hinzu kommt die steuerrechtliche Fragwürdigkeit einiger Einzelpauschalen unter dem Gesichtspunkt des Gleichbehandlungsgrundsatzes. Die Unübersichtlichkeit wird noch dadurch erhöht, daß Teile der Verwaltungsvorschriften zum stfreien Werbungskostenersatz entsprechend auf den pauschalierten Werbungskostenabzug angewandt werden. Aus diesen Gründen ist in den letzten Jahren, insbes. seit den Änderungen durch die Steuerreform 1990, verstärkt eine Tendenz zur Abschaffung der Einzelpauschalen zu beobachten (s. Anm. 64); das Schrifttum fordert zunehmend eine ausdrückliche gesetzliche Verankerung (s. Hinweise in Anm. 71).

Eine Zusammenstellung der außerhalb der LStR bundesweit anerkannten Einzelpauschalen auf dem Rechtsstand 1991 findet sich im Erlaß Bayern v. 8. 2. 91, FR 1992 S. 222 (heute zT überholt); zur davor geltenden Rechtslage s. OFD Nürnberg v. 13. 9. 83, DStR S. 682.

## 2. Die einzelnen Pauschalen

**Artisten:** vgl. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 1 LStR 1996; s. auch „Künstler“.

► *Personenkreis:* Die zur WKPauschalierung berechnete Personengruppe der Artisten wird in Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 1 LStR 1996 abschließend mittels einer Einzelaufzählung konkretisiert; eine abstrakte Umschreibung des Artistenbegriffs fehlt. Zu den Artisten gehören lt. FinVerw. vor allem: *Akrobaten und Jongleure, Zauberkünstler und Dressurkünstler, Schnellmaler, Bauchredner u. Imitatoren, Komiker u. Discjockeys, Tänzer(innen) und Sänger(innen)*, soweit sie nicht der Gruppe der darstellenden Künstler iSd. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 LStR zuzuordnen sind (auch Striptease-Tänzerinnen; die früher geltende Sonderregelung ist ab 1. 1. 75 überholt; zB Erlaß Bremen v. 22. 12. 76, StEK EStG § 9 Nr. 150).

Die Verwaltungspauschale ist auch *sog. Alleinunterhaltern* zu gewähren, falls sie einem der in Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 1 LStR aufgeführten Personenkreise zugeordnet werden können (überholt daher uE FG Berlin v. 14. 6. 68, EFG 1969 S. 45, insoweit bestätigt vom BFH, s. EFG 1974 S. 53). Die anspruchsberechtigte Personengruppe weist im Zeitablauf Änderungen auf und erscheint unter Typisierungsgesichtspunkten im Hinblick auf entstandene Erwerbenaufwendungen recht inhomogen (zB Discjockeys und Jongleure weisen unter dem Werbungskosten Gesichtspunkt wenig Gemeinsamkeiten auf).

► *Umfang der Pauschalierung:* Der WKPauschbetrag beträgt einheitlich 265 DM mtl./3 180 DM jährlich u. ist im allgemeinen ein Höchstbetrag (zur Kürzung bei stfreiem WKersatz und in Fällen offensichtlich unzutreffender Besteuerung s. Anm. 69, 72). Die in Abschn. 23 Abs. 1 Nr. 1 LStR 1987 enthaltene Begrenzung auf 20 vH des Arbeitslohns ist ab 1. 1. 90 weggefallen. Die Pauschale soll alle mit der Artistentätigkeit speziell zusammenhängenden Aufwendungen abgelten, insbes. auch Reisekosten. Neben der Berufspauschale können ohne Anrechnung auf den ArbNPauschbetrag gem. Nr. 1 Buchst. a berufsbedingte Umzugskosten, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung u. Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Nr. 4) sowie notwendige Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung abgezogen werden (s. Abschn. 47 Abs. 1 S. 1 LStR 1996); zur Problematik aus steuer-systematischer Sicht s. Anm. 74, 75 u. BFH v. 10. 8. 90 VI R 23–24/85, BStBl. II S. 1065.

Wegen der nachweisgebundenen Geltendmachung tatsächlich angefallener höherer WK s. Abschn. 47 Abs. 4 LStR 1996 und Anm. 74.

**Berufskraftfahrer** haben eine regelmäßige Arbeitsstätte üblicherweise auf ihrem Fahrzeug u. üben eine Fahrtätigkeit iSd. Abschn. 37 Abs. 5 LStR 1996 aus. Die Verwaltungspauschalen für Verpflegungsmehraufwand betragen bis einschl. VZ 1995 bei beruflich veranlaßter ununterbrochener Abwesenheit von 6 Stunden 8 DM täglich, von mehr als 12 Stunden 16 DM täglich (zu Einzelheiten s. Abschn. 39 Abs. 6 LStR 1990); sie sind mit Wirkung ab 1. 1. 96 entfallen und durch eine einheitliche gesetzliche Verpflegungsmehraufwandspauschale ersetzt worden, die eine Mindestabwesenheit von 10 Stunden voraussetzt (§ 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 5). Sofern die Tätigkeit nach 14.00 Uhr begonnen und vor 10.00 Uhr des nachfolgenden Kalendertages ohne Übernachtung beendet wird, erfolgt eine Zusammenrechnung der Abwesenheitsdauer und Zuordnung zum Kalendertag der überwiegenden Abwesenheit; zu dieser Änderung durch das JStErgG 1996 v. 18. 12. 95 (BGBl. I S. 1959; BStBl. I S. 786) s. KRÜHL, BB 1996 S. 31 f.

**Heimarbeiter:** vgl. Abschn. 46 LStR 1996. Vom ArbG gewährte Heimarbeiterzuschläge zur Abgeltung der berufsbedingten Mehraufwendungen (zB Kosten

für Bereitstellung, Heizung und Beleuchtung von Arbeitsräumen, Aufwendungen für Arbeitsmittel) sind aus Vereinfachungsgründen nach § 3 Nr. 30 u. 50 pauschal bis zu 10 vH des Grundlohns steuerfrei. Darüber hinausgehende Erwerbsaufwendungen können einkunfts-mindernd vom Heimarbeiter abgezogen werden (vgl. Abschn. 46 Abs. 1 LStR; uE unzutreffend hinsichtlich des Unmittelbarkeitserfordernisses für den WK-Begriff, eingehender dazu § 9 Anm 152).

**Journalisten** (s. auch „Parlamentarjournalisten“): vgl. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 3 LStR 1996.

► *Personenkreis*: Die Pauschalierungsmöglichkeit erstreckt sich auf diejenigen Personen, die als ArbN hauptberuflich eine journalistische Tätigkeit für Zeitungen oder Zeitschriften, bei Nachrichten- bzw. Korrespondenzbüros oder bei Rundfunkunternehmen ausüben; eine Betätigung auf nichtredaktionellem Gebiet, insbesondere dem der Werbung oder des Anzeigengeschäfts, ist nicht ausreichend. Mit einer auf Informationsbeschaffung in der Außenwelt ausgerichteten Journalistentätigkeit ist üblicherweise ein erhöhter, teilweise nur schwer nachweisbarer Erwerbsaufwand verbunden (zu dieser Rechtfertigung der Pauschale vgl. FG Hamb. v. 6. 3. 95, EFG 1996 S. 96, rkr.).

S. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 3 LStR 1996; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 14. 12. 88, EFG 1989 S. 226, rkr.; KONIETZKO, DSStR 1981 S. 168; KLÖCKNER, DB 1981 S. 711 mit Hinweis auf die engere Vorgängerregelung; uE sollte die Tätigkeit bei Fernsehanstalten ausdrücklich in die Verwaltungsanweisung aufgenommen werden. Für selbständig tätige Journalisten gelten ebenfalls Pauschalierungsmöglichkeiten (s. BMF v. 21. 1. 94, BStBl. I S. 112).

Das Kriterium der Hauptberuflichkeit setzt voraus, daß die Betätigung Arbeitszeit und Arbeitskraft ganz überwiegend beansprucht; dies kann auch für in Ausbildung befindliche Personen gelten, zB für Volontäre (vgl. OFD Bremen v. 23. 8. 77, StEK EStG § 9 Nr. 160).

Die Art des Mediums ist für die Journalisteneigenschaft unerheblich. Entscheidend ist vielmehr, daß die Tätigkeit insgesamt von den für den Journalistenberuf wesentlichen Merkmalen geprägt ist u. dem aktuellen, sich im Zeitablauf wandelnden Berufsbild des Journalisten entspricht; dies ist typischerweise gekennzeichnet durch das Sammeln, Prüfen u. Auswerten von (üblicherweise durch Außendiensttätigkeit erlangten) Informationen über gegenwartsbezogene Geschehnisse (vgl. FG Ba.-Württ. v. 14. 12. 88, EFG 1989 S. 226, rkr. betr. einen als Journalisten tätigen Schlußredakteur; s. weiterhin FG Düss./Köln v. 23. 3. 77, EFG S. 529, rkr.; FG Düss. v. 11. 12. 70, EFG 1971 S. 229, rkr., betr. die Abgrenzung Journalist/Schriftsteller). Nach Auffassung der Rspr. gehören nicht zu den Journalisten: In einer Rundfunkanstalt für die Abteilung „Musikalische Unterhaltung“ verantwortliche Redakteure (FG Düss. v. 23. 3. 77 aaO; zur eventuellen Behandlung als darstellender Künstler iSd. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 LStR 1996 s. BFH v. 10. 8. 90 VI 23–24/85, BStBl. II S. 1065); Redakteure einer Gewerkschaftszeitung, da keine selbständige Informationsbeschaffung erforderlich ist (Hess. FG v. 23. 8. 76, EFG 1977 S. 24, rkr.); Schriftleiter, Redakteure und Lektoren, die ihre Tätigkeit üblicherweise nur an ihrem Arbeitsplatz im Verlagshaus ausüben (FG Hamb. v. 6. 3. 95, EFG 1996 S. 96, rkr.; FG Münster v. 29. 11. 62, EFG 1963 S. 272, rkr.; uE aufgrund eines gewandelten Berufsbilds problematisch). Auch Personen, die bei Pressestellen, Presseämtern sowie Presse- und Werbeabteilungen von Behörden, Verbänden oder Unternehmen beschäftigt sind, gehören nicht in den Anwendungsbereich der Pauschale (Erlaß Bremen v. 28. 5. 74, StEK LStDV aF § 20 Nr. 158). Darüber hinaus ist die Aufteilung einer einheitlichen Tätigkeit in einen journalistischen und einen nichtjournalistischen

Bereich wegen der erheblichen Verflechtungen üblicherweise nicht möglich (vgl. FG Düss. v. 23. 3. 77 aaO).

Zum Nachweis der hauptberuflichen journalistischen Tätigkeit kann die Bescheinigung eines Fachverbandes vorgelegt werden; bei entsprechender Aussagekraft werden auch anders geartete Nachweise von der FinVerw. anerkannt. In Zweifelsfällen können die Finanzämter (gestützt auf § 92 AO) die Stellungnahme eines journalistischen Fachverbandes einholen (so früher ausdrücklich Abschn. 23 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d LStR 1987).

► *Umfang der Pauschalierung*: Die Pauschale beträgt 115 DM mtl./1380 DM jährlich u. ist im allgemeinen ein Höchstbetrag (zur Kürzung bei stfreiem WKersatz und in Fällen offensichtlich unzutreffender Besteuerung s. Anm. 69, 72; vgl. ergänzend auch FG Ba.-Württ. v. 14. 12. 88, EFG 1989 S. 226, rkr.). Die in Abschn. 23 Abs. 1 Nr. 4 LStR 1987 enthaltene Begrenzung auf 15 vH des Arbeitslohns ist ab 1. 1. 90 weggefallen. Neben dem berufsspezifischen WKPauschbetrag kann der Stpfl. dienstlich veranlaßte Umzugskosten, Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach Maßgabe der Abschn. 41–43 LStR 1996, nicht dagegen sonstige Reisekosten geltend machen (Abschn. 47 Abs. 1 LStR). Eine Kürzung um den allgemeinen gesetzlichen WKPauschbetrag gem. Nr. 1 Buchst. a ist nicht vorzunehmen (ablehnend: FG Saarl. v. 9. 11. 83, EFG 1984 S. 174, rkr.; s. auch Anm. 74).

**Künstler, darstellende** (s. auch „Artisten“): vgl. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 LStR 1996; BMF v. 15. 1. 96, BStBl. I S. 55 betr. beschränkt stpfl. Künstler mit Einkünften gem. § 19.

► *Personenkreis*: Die zur WKPauschalierung berechnete Personengruppe der darstellenden Künstler wird in Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 LStR durch Einzelaufzählung abschließend umgrenzt; der konkrete Personenkreis weist im Zeitablauf Änderungen auf (s. etwa die Hinweise bei REINHART, BB 1984 S. 265; BALS, BB 1987 S. 198). Gem. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 LStR gehören zu den darstellenden Künstlern zur Zeit:

- *Schauspieler und Puppenspieler* (früher str.; ausdrücklich anerkannt seit 1979, zB FinMin. NRW v. 8. 1. 79 und OFD Koblenz v. 12. 1. 79, StEK EStG § 9 Nr. 186);
- *Opernsänger, Operettensänger, Musicalsänger, Lied- und Oratoriensänger, Sänger der Unterhaltungsmusik*;
- *Ballett-Tänzer, Ballett-Meister, Ballett-Repetitoren, Solorepetitoren* (früher str.; ausdrücklich anerkannt seit 1979, zB FinMin. Nds. v. 9. 11. 79, BB S. 1754 = FR S. 582 = StEK EStG § 9 Nr. 203; FinBeh. Hamb. v. 23. 10. 79, B S. 2252) und *Choreographen*;
- *Regisseure, Regieassistenten und Inspizienten*.

Tänzer und Sänger, die abweichend zu der konkreten Aufzählung in Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 LStR in anderen künstlerischen Bereichen tätig sind, gehören zu der ebenfalls pauschalierungsberechtigten Gruppe der Artisten (Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 1 LStR, allerdings uU mit geringerer Pauschale; im einzelnen s.o.). Lt. BFH v. 10. 8.90 VI R 23–24/85, BStBl. II S. 1065 gehört auch eine Musikredakteurin im Rundfunk zu den darstellenden Künstlern (uE problematisch, eher journalistische Tätigkeit; s. auch STÖCKER, DStZ 1991 S. 51). Für den in früheren Regelungen einbezogenen Personenkreis der *Ansager* und *Sprecher* in Rundfunk und Fernsehen sowie der *Souffleure* mit Spielverpflichtung (vgl. BMF v. 15. 6. 76, StEK EStG § 9 Nr. 141 = FR S. 378; Erlaß Bayern v. 21. 12. 76, FinMin. NRW v. 10. 2.

77, OFD München v. 31. 12. 76 u. OFD Köln v. 4. 3. 77, StEK EStG § 9 Nr. 149; OFD Köln v. 8. 2. 78, DB S. 565) besteht die Pauschalierungsmöglichkeit ab 1. 1. 84 nicht mehr (s. auch REINHART, BB 1984 S. 267). Künstlerisch-technische Mitarbeiter im Bereich der darstellenden Kunst (zB *Kostüm- und Maskenbildner, Film- und Fernsehcutter, Tontechniker* an Bühnen; zu letzterem bereits Erlaß Bremen v. 16. 10. 73, StEK LStDV aF § 20 Nr. 156) gehören ausdrücklich nicht zum anspruchsberechtigten Personenkreis iSd. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 LStR. Gleiches gilt für die Berufsgruppe der *Statisten* (FG Düss. v. 20. 6. 94, EFG 1995 S. 119, rkr.; uE zutreffend).

► *Umfang der Pauschalierung:* Wegen der erfahrungsgemäß unterschiedlichen Höhe der typischen WK unterscheidet die FinVerw. zwei Fallgruppen:

- Sofern die künstlerische Leistung vom Stpfl. als Solist erbracht wird, beträgt die Pauschale 365 DM mtl./4 380 DM jährlich;
- sofern die künstlerische Leistung innerhalb einer Gruppe (zB Chor oder Ballett) oder als Inspizient oder Regieassistent erbracht wird, beläuft sich die Pauschale auf 265 DM mtl./3 180 DM jährlich.

Die Pauschalen sind im allgemeinen Höchstbeträge (zur Kürzung bei stfreiem WKERSatz und in Fällen offensichtlich unzutreffender Besteuerung s. Anm. 69, 72). Die in Abschn. 23 Abs. 1 Nr. 2 LStR 1987 enthaltene Begrenzung auf 25 vH bzw. 20 vH des Arbeitslohns ist ab 1. 1. 90 weggefallen.

Die berufsbezogene WKPauschale soll alle mit der beruflichen Tätigkeit speziell zusammenhängenden Aufwendungen abgelten (einschl. der Reisekosten); es wird ein gegenüber durchschnittlichen ArbN erhöhter Erwerbsaufwand (zB aufgrund von Vorbereitungs- u. Probenmaßnahmen) typisierend unterstellt (vgl. FG Düss. v. 20. 6. 94, EFG 1995 S. 119, rkr.). Daneben können berücksichtigt werden der ArbNPauschbetrag gem. Nr. 1 Buchst. a, dienstlich veranlaßte Umzugskosten, notwendige Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung sowie Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung u. Arbeitsstätte (s. Abschn. 47 Abs. 1 Satz 1 LStR; BFH v. 20. 3. 80 IV R 11/76, BStBl. II S. 455 betr. doppelte Haushaltsführung eines Schauspielers; zur Problematik der Mehrfachgewährung von Pauschalen aus steuersystematischer Sicht s. Anm. 74, 75).

Wegen der nachweisgebundenen Geltendmachung tatsächlich angefallener höherer WK s. Abschn. 47 Abs. 4 LStR u. Anm. 74; wegen eines Wechsels der Berufsart im Hinblick auf die Pauschalierungsgewährung s. Abschn. 47 Abs. 2 LStR.

**Parlamentsjournalisten:** Die durch BMF v. 27. 12. 89 (BStBl. I 1990 S. 14) für die Berufsgruppe der Parlamentsjournalisten (Mitglieder der Bundespressekonferenz Bonn, der Landespressekonferenzen und des Vereins der Auslandspresse Bonn e.V.) zugelassene Sonderpauschale wurde mit Wirkung ab 1. 1. 94 ersatzlos aufgehoben (BMF v. 16. 12. 93, BStBl. I S. 1002). Für nichtselbständig tätige Journalisten gilt die Pauschalierungsmöglichkeit gem. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 3 LStR 1996 (s.o. „Journalisten“).

Die Abschaffung der die Parlamentsjournalisten begünstigenden Verwaltungsregelung ist uE zu begrüßen; die Pauschalen beruhten letztlich nicht auf Erfahrungssätzen und begründeten eine sachlich nicht gerechtfertigte Privilegierung gegenüber anderen Berufsgruppen. Die FinVerw. hat zutreffend der seit langem im Schrifttum erhobenen Kritik Rechnung getragen (vgl. TIPKE in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des deutschen EStRechts?, Köln 1985 S. 152; ähnlich LANG in STOLTERFOHT [Hrsg.], Grundfragen des LStRechts, Köln 1986 S. 82 f.; PUHL, DStR 1991 S. 1145). Bis einschl. VZ 1993 ist die FinVerw. an die frühere Regelung aufgrund des geschaffenen Vertrauensschutzes gebunden. Die

eingelegte Verfassungsbeschwerde (AZ: 2 BvR 35/93; s. DStR 51–52/93 S. XVII) wurde mit Beschluß v. 31. 1. 94 (nv.) nicht zur Entscheidung angenommen.

**Verwaltungsangehörige im Außendienst:** Außerhalb des Anwendungsbereichs von § 3 Nr. 12, 13 und 50 hat die FinVerw. bis einschl. VZ 1995 für im Außendienst tätige Verwaltungsangehörige besondere WKPauschbeträge insbes. zur Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen (Zehrkosten) gewährt; betroffen davon waren vor allem Beamte u. Verwaltungsangestellte bei jur. Personen d.ö.R. Wegen der gesetzlichen Neuregelung der Verpflegungsmehraufwendungen durch das Jahressteuergesetz 1996 kann an diesen Sonderregelungen nicht mehr festgehalten werden (so etwa FinMin. Mecklenburg-Vorpommern v. 19. 12. 95, NWBF 1 S. 19, v. 15. 1. 96; FinMin. Thüringen v. 1. 2. 96, FR 1996 S. 227).

Einstweilen frei.

81

### III. Einzelfallbezogene Pauschalierungen

82

**Nichtbeanstandungsgrenze als allgemeiner Grundsatz:** Unabhängig von den in verschiedenen Einzelanweisungen und in den LStR bzw. EStR für bestimmte Berufsgruppen, Tätigkeitsbereiche und Anlässe festgelegten Werbungskostenpauschalen sieht die FinVerw. eine auf den Individualfall abgestellte *Nichtbeanstandungsgrenze* vor, die wirkungsmäßig einer Pauschalierung nahekommt. Für einzelne ArbN kann eine Pauschalierung von WK in der Weise durchgeführt werden, daß dieser für einen gewissen Zeitraum zunächst nach den allgemeinen Grundsätzen seine tatsächlichen WK nachweist oder glaubhaft macht. Sofern nach Lage der Verhältnisse davon ausgegangen werden kann, daß auch künftig ähnlich hohe Aufwendungen anfallen werden, können für einen befristeten Zeitraum entsprechend erhöhte bemessene WK anerkannt werden (vgl. etwa BMF v. 11. 6. 90, BStBl. I S. 290 betr. Telefonkosten; FinMin. NRW v. 23. 1. 79, StEK EStG § 9 Nr. 198 = FR S. 94; s. weiterhin die GNOFÄ v. 16. 2. 76, Anl. 1 Nr. 3, BStBl. I S. 91 u. v. 4. 3. 81, BStBl. I S. 270: Verzicht auf den Nachweis geltend gemachter WK, wenn die Aufwendungen die örtlichen Erfahrungswerte nicht übersteigen, dazu auch Anm. 25). Diese auf ArbN zugeschnittenen Regelungen dürften wegen ihres allgemeinen Aussagegehalts einheitlich für sämtliche Stpfl. mit Überschuß Einkünften gelten; ihr liegen im wesentlichen Zweckmäßigkeit- und Vereinfachungsgesichtspunkte zugrunde (ähnlich LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9 a Anm. 45). Ein Vertrauensschutztatbestand wird durch Nichtbeanstandungsgrenzen rechtlich nicht begründet.

**Einzelfälle:** Der Grundsatz einer einzelfallbezogenen Pauschalierungsmöglichkeit für WK im Anschluß an eine repräsentative Phase des WKNachweises bzw. der Glaubhaftmachung ist von der FinVerw. für verschiedene Einzelfälle klargestellt u. konkretisiert worden:

- ▷ Abschn. 38 Abs. 2 Satz 1 LStR 1996 betr. den Ansatz individueller km-Sätze im Zusammenhang mit *Reisekosten* von ArbN;
- ▷ BMF v. 11. 6. 90, BStBl. I S. 290 betr. Ermittlung des erwerbsbezogenen veranlaßten *Telefonkostenanteils* (s. auch § 9 Anm. 303–307); wegen der Behandlung von Aufwendungen für ein Autotelefon oder ein anderes Mobiltelefon s. BMF v. 14. 10. 93, BStBl. I S. 908;
- ▷ zum pauschalierten Abzug von *Arbeitsmittelaufwendungen* iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 6 s. Anm. 78.

Einstweilen frei.

83–89

## ABC der Pauschbeträge und Pauschsätze

**Abgeordneter:** Keine besondere Pauschalierungsmöglichkeit; die Gewährung einer pauschalen Aufwandsentschädigung schließt den Werbungskostenabzug wegen § 22 Nr. 4 Satz 2 aus (BFH v. 29. 3. 83 VIII R 97/82, BStBl. II S. 601; s. auch § 3 Nr. 12). Wegen der Geltendmachung von Kosten für doppelte Haushaltsführung durch Minister und Staatssekretäre s. OFD München v. 24. 11. 94, StEK EStG § 9 Nr. 650.

**Abschreibungen** (AfA, AfS, erhöhte Absetzungen u. Sonderabschreibungen) können im Rahmen der seit 1. 1. 96 bestehenden Pauschalierungsmöglichkeit gem. Nr. 2 bei den Einkünften aus VuV neben dem wohnflächenbezogenen Pauschbetrag abgezogen werden; zu Einzelheiten s. Anm. 48.

**Alleinunterhalter:** Pauschalierung möglich bei Einstufung als Artist (s. Anm. 80 „Artisten“).

**Amateurfußballspieler:** Die Sonderregelung zum Spesenersatz ist ab 1. 1. 91 weggefallen (s. Erl. Bayern v. 8. 2. 91, FR 1992 S. 222). Bis einschl. VZ 1990 steuerfreier Aufwandsersatz möglich in Höhe von 8 DM bei Spielen und Trainingsveranstaltungen am Ort, bis zu 24 DM bei auswärtigen Veranstaltungen; s. LStKartei Bayern § 3 EStG Fach 4 K 8; Erlaß Bayern v. 9. 4. 79, StEK EStG § 3 Nr. 223; OFD Hann. v. 30. 7. 81, StEK EStG § 3 Nr. 265.

**Arbeitnehmer:** Der allgemeine gesetzliche Pauschbetrag für WK beträgt gem. Nr. 1 Buchst. a 2 000 DM; zu Einzelheiten s. Anm. 28–30. Darüber hinaus bestehen besondere gesetzliche u. verwaltungsmäßige Pauschalen für bestimmte Aufwendungsarten (zB Umzugskosten oder Verpflegungsmehraufwand, s. Anm. 15, 78); ferner sind verschiedene Verwaltungspauschalen für bestimmte Erwerbsgruppen u. Tätigkeitsbereiche zu beachten (s. Zusammenstellung in Anm. 80).

**Arbeitnehmer-Pauschbetrag:** § 9a Nr. 1 Buchst. a als Gesetzesgrundlage, WK-Pauschale in Höhe von 2 000 DM pro VZ für ArbN bei § 19; eingeführt durch StReformG 1990; zu Einzelheiten s. Anm. 2, 28–30.

**Arbeitsmittel:** Die allgemeine berufsgruppenunabhängige Nichtbeanstandungsgrenze beträgt zur Zeit üblicherweise 200 DM im Veranlagungszeitraum (s. Anm. 78).

**Artisten:** s. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 1 LStR u. Anm. 80.

**Auslandsbedienstete:** s. Anm. 7.

**Berufskraftfahrer:** Über pauschalen Verpflegungsmehraufwand s. Abschn. 39 Abs. 6 LStR 1996; wegen Einzelheiten mwN Anm. 80.

**Berufsringer:** Keine besondere Pauschalierung für WK seit 1. 1. 78 mehr möglich (s. OFD Hann. v. 11. 6. 79, StEK EStG § 9 Nr. 210; FinMin. Nds. v. 9. 12. 77, DB 1978 S. 276).

**Bewachungsgewerbe:** Seit 1. 1. 90 gehört der pauschalierte Ersatz von Futter- u. Wartungskosten für Wachhunde durch den Arbeitgeber zum lohnsteuerepflichtigen Arbeitslohn; bis einschl. VZ 1989 war ein steuerfreier Auslagenersatz iSd. § 3 Nr. 50 bis zu 5 DM tgl. zulässig (vgl. BMF v. 24. 4. 90, FR S. 317; glossierend o.V., FR 1990 S. 471).

**Binnenschiffer:** Keine berufsspezifische Pauschalierung mehr möglich (vgl. FinMin. Schl.-Holst. v. 24. 9. 82, DStR S. 655; die Aufhebung erfolgte aufgrund BFH v. 16. 12. 81 VI R 227/80, BStBl. II 1982 S. 302 wegen denkbarer willkürlicher

Ungleichbehandlungen). Anwendung der allgemeinen aufwendungsartbezogenen Pauschalen, zB für Familienheimfahrten u. doppelte Haushaltsführung.

**Bugsierschiffer:** Es gelten die Regelungen für Binnenschiffer entsprechend (dazu s.o. und OFD Hann. v. 13. 2. 81, StEK EStG § 9 Nr. 303).

**Doppelte Haushaltsführung:** s. § 9 Abs. 1 Nr. 5, Abschn. 43 LStR; s. weiter Anm. 78 mit Hinweis auf die durch das Jahressteuergesetz 1996 geänderte Rechtslage.

**Ehrenamtliche Tätigkeiten** (s. auch „Nebentätigkeiten, Sanitäts- und Hilfsdienste“): Zur Steuerfreiheit von Pauschalentschädigungen bei ehrenamtlicher Tätigkeit in den kommunalen Verwaltungen, bei Gemeinden oder anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts s. – gestützt auf § 3 Nr. 12 – Abschn. 13 Abs. 4, 5 LStR 1996. Vgl. ergänzend auch § 3 Nr. 26 u. Abschn. 17 LStR 1996.

**Erhaltungsaufwendungen** bei erwerbsgenutzten Wohnimmobilien sind mit dem Pauschbetrag gem. Nr. 2 von 42 DM pro m<sup>2</sup> Wohnfläche abgegolten. S. Anm. 47.

**Ernteberichterstatter:** Die nur für Niedersachsen geltende Sonderregelung (jährlich höchstens 45 DM für Berichte über Weltfrüchte, 35 DM für Berichte über Gemüse, 30 DM für Berichte über Obst) ist ab 1. 1. 92 aufgehoben worden; vgl. zur Rechtslage bis einschl. VZ 1991 OFD Hann. v. 5. 6. 79, StEK EStG § 9 Nr. 209.

**Fachhochschullehrer:** Keine besonderen Pauschalierungsmöglichkeiten (s. „Hochschullehrer“, „Lehr- und Prüfungstätigkeit“).

**Fahrtkosten:** Zu den gesetzlichen Pauschbeträgen für beruflich veranlaßte Fahrtkosten s. § 9 Abs. 1 Nr. 4, Nr. 5, Abs. 2, Abs. 3; eingehend dazu Erl. dort. Zu den Verwaltungspauschalen für Fahrtaufwendungen im Zusammenhang mit Reisekosten s. Abschn. 37, 38 LStR, R 119 Abs. 2 Nr. 1 EStR; Hinweise dazu § 9 Anm. 297. Zu den Verwaltungspauschalen für Fahrtkosten im Zusammenhang mit doppelter Haushaltsführung s. Abschn. 43 Abs. 7 LStR; s. ergänzend § 9 Anm. 494.

**Film- und Fernsehchaffende:** Die durch die FinVerw. in Einzelanordnungen geregelten speziellen Pauschalierungsmöglichkeiten für ArbN, die bei Fernsehen oder Film unständig oder ständig beschäftigt sind, wurden ab 1. 1. 91 aufgehoben (s. Erl. Bayern v. 8. 2. 91). Ggf. kommt für diese ArbN-Gruppe eine Einbeziehung in den Anwendungsbereich des Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 u. 3 LStR 1996 in Betracht (als *Journalist* oder *darstellender Künstler*; Beispiel: Regieassistent; zu Einzelheiten s. Anm. 80).

**Geistliche:** Die bis einschl. VZ 1989 gem. Abschn. 32 LStR 1987 bestehende Pauschalierungsmöglichkeit für Geistliche, die hauptberuflich mit einem seelsorgerischen Amt betraut sind, ist ab 1. 1. 90 weggefallen. Zur Steuerfreiheit von aus öffentlichen Kassen gezahlten Aufwandsentschädigungen s. § 3 Nr. 12 u. Abschn. 13 LStR 1996.

**Gesetzliche Werbungskostenpauschbeträge:** Allgemeine u. spezielle Pauschbeträge finden sich in Nr. 1 Buchst. a–c und Nr. 2; wegen weiterer gesetzlicher Pauschbeträge für Erwerbsaufwendungen s. Anm. 1, 15.

**Heimarbeiter:** s. Abschn. 46 LStR und Anm. 80.

**Hochschullehrer:** Keine besondere Pauschalierungsmöglichkeit. Die früher gewährte Pauschale ist seit 1. 1. 74 wegen der Verschiedenartigkeit der Verhältnisse im Einzelfall entfallen (BMF v. 19. 11. 73, DB 1974 S. 314; zu den Länderverfü-

ungen BB 1974 S. 28 = FR 1974 S. 18; vgl. auch BFH v. 27. 10. 78 VI R 8/76, BStBl. II 1979 S. 54).

Die besondere Pauschalierungsmöglichkeit für Hochschullehrer, die in den USA vorübergehend Vorlesungen halten, ist seit 1. 1. 91 aufgehoben.

**Journalisten:** s. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 3 LStR; wegen Einzelheiten s. Anm. 80.

**Kapitalvermögen:** Der gesetzliche Pauschbetrag für Werbungskosten beläuft sich gem. Nr. 1 Buchst. b auf 100 DM, bei Zusammenveranlagung auf 200 DM (s. im einzelnen Anm. 34, 35).

**Kirchenmusiker:** Die besondere Verwaltungspauschale für nebenberuflich als ArbN tätige Kirchenmusiker ist ab 1. 1. 91 weggefallen (vgl. Erl. Bayern v. 8. 2. 91). Im Einzelfall kommt eine Steuerbefreiung der Einnahmen bzw. Aufwandsentschädigungen im Anwendungsbereich von § 3 Nr. 26 in Betracht. Zu der bis einschl. VZ 1990 geltenden Pauschale s. insbes. BMF v. 30. 12. 81, StEK EStG § 9 Nr. 269 = FR 1982 S. 88.

**Kontoführungsgebühren:** Verwaltungsmäßige Nichtbeanstandungsgrenze von 30 DM jährlich (s. Anm. 78).

**Künstler:** s. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 LStR; eingehend zu dieser Pauschale s. Anm. 80.

**Landtagsjournalisten:** Die besondere Pauschale für die in der Landespressekonferenz zusammengeschlossenen Journalisten ist mit Wirkung ab 1. 1. 94 ersatzlos weggefallen. Vgl. BMF v. 16. 12. 93, BStBl. I S. 1002; eingehender dazu Anm. 80 „Parlamentarjournalisten“.

**Lehr- und Prüfungstätigkeit:** Die besondere WKPauschale für eine nebenberufliche, nichtselbständige Lehr- und Prüfungstätigkeit ist ab 1. 1. 91 weggefallen (vgl. Erl. Bayern v. 8. 2. 91). Wegen einer etwaigen Steuerbefreiung von Einnahmen bzw. Aufwandsentschädigungen s. § 3 Nr. 26. Zu der bis einschl. VZ 1991 geltenden Pauschalierungsmöglichkeit s. BMF v. 30. 12. 81, StEK EStG § 9 Nr. 268 = FR 1982 S. 88.

**Lektoren:** Keine besondere Pauschalierungsmöglichkeit, nur im Ausnahmefall journalistischer Tätigkeit iSd. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 3 LStR (s. dazu Anm. 80 „Journalisten“).

**Luftschutz:** s. „Sanitäts- und Hilfsdienste“.

**Max-Planck-Gesellschaft:** Die früher neben Nr. 1 Buchst. a durch die FinVerw. (BMF v. 30. 12. 81, StEK EStG § 9 Nr. 272) gewährten besonderen WKPauschalen für Institutsdirektoren (2400 DM jährlich) und Abteilungsdirektoren (1200 DM jährlich) der Max-Planck-Gesellschaft wegen der erhöhten berufsbedingten Repräsentationsaufwendungen sind mit Wirkung ab 1. 1. 84 entfallen (OFD Nürnberg v. 13. 9. 83, DStR S. 682; Erlaß Hamb. v. 7. 6. 83 ua., StEK EStG § 9 Nr. 308). UE zutreffend, da es sich um ein nicht konkret erfahrungsgestütztes Privileg einer kleinen Personengruppe handelte; Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot.

**Musiker:** Die bis einschl. VZ 1989 geltende Pauschalierungsmöglichkeit gem. Abschn. 23 Abs. 1 Nr. 3 LStR 1987 für hauptberuflich tätige angestellte Musiker ist ab 1. 1. 90 weggefallen (vgl. Abschn. 47 Abs. 1 LStR 1990: Es werden lediglich Artisten, darstellende Künstler u. Journalisten aufgeführt; s. auch OFD Erfurt v. 11. 7. 91, StEK EStG § 9 Nr. 558). Die Abgrenzung der pauschalierungsberechtigten Gruppe der „darstellenden Künstler“ von den Musikern ist in aller Regel eindeutig möglich (zB Theaterkapellmeister ist Musiker, kein darstellender Künstler; s. auch bereits StEK LStDV aF § 20 Nr. 51). Bei nebenberuflichem

Engagement als *Kirchenmusiker* ist eine WKPauschalierung ab 1. 1. 91 ebenfalls nicht mehr zulässig (s.o.). Zur Möglichkeit pauschalen Auslagenersatzes gem. § 3 Nr. 50 bei Musikern s. BFH v. 21. 8. 95 VI R 30/95, BStBl. II S. 906 mit Anm. BERGKEMPER, FR 1996 S. 139.

**Nebentätigkeiten:** Zum Verhältnis von § 9 a zur Steuerbefreiungsvorschrift iSd. § 3 Nr. 26 s. Anm. 8. Wegen des Verbots einer Pauschalierung bei Zusammentreffen von Haupt- und Nebentätigkeit s. OFD Kiel v. 27. 6. 89, DStR S. 611 u. Anm. 21.

**Negative Einnahmen:** s. Anm. 20.

**Nichtbeanstandungsgrenze:** s. Anm. 82.

**Nichtselbständige Arbeit:** Der gesetzliche Pauschbetrag für Werbungskosten beläuft sich gem. Nr. 1 Buchst. a auf 2000 DM (s. im einzelnen Anm. 28–30).

**Nießbraucher,** denen VuV-Einkünfte bei zu Wohnzwecken genutzten Immobilien zuzurechnen sind, können den Pauschbetrag gem. Nr. 2 geltend machen; s. Anm. 44. Die Sonderregelung gem. Nr. 2 Satz 6 zur einheitlichen Wahlrechtsausübung gilt uE nur, wenn der Nießbraucher wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist; zu Einzelheiten s. Anm. 54.

**Parlamentsjournalisten:** Die besonderen Verwaltungspauschalen, die wegen des Gleichbehandlungsgebots stark umstritten waren, wurden mit Wirkung ab 1. 1. 94 ersatzlos aufgehoben; so BMF v. 16. 12. 93, BStBl. I S. 1002. S. auch Anm. 80.

**Personenmehrheiten** (Miteigentümergeinschaften, Personengesellschaften, Erbengemeinschaften), die aufgrund gemeinsamen Eigentums VuV-Einkünfte durch Wohnraumvermietung erzielen, können das Pauschalierungswahlrecht gem. Nr. 2 nur einheitlich ausüben; s. Anm. 54.

**Pressevertreter:** s. Anm. 80, „Journalisten“ u. „Parlamentsjournalisten“.

**Professoren:** s. „Hochschullehrer“.

**Prüfungstätigkeit:** s. „Lehr- und Prüfungstätigkeit“.

**Realsplitting:** s. „Unterhaltsleistungen“.

**Redakteure:** Keine besondere Pauschalierungsmöglichkeit, nur im Ausnahmefall journalistischer Tätigkeit iSd. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 3 LStR (s. Anm. 80 „Journalisten“).

**Regisseure:** Es greift die Pauschalierungsmöglichkeit für darstellende Künstler iSd. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 LStR (s. Anm. 80 „Künstler“).

**Reisekosten:** s. Abschn. 37–40 LStR, R 119 EStR; s. auch „Fahrtkosten“ u. § 9 Anm. 285–300.

**Rentenbezüge:** Falls es sich um sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1 handelt, beträgt der gesetzliche Pauschbetrag 200 DM (§ 9 a Nr. 1 Buchst. c, s. eingehend dazu Anm. 38). Falls nachträgliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) vorliegen, kann der Arbeitnehmerpauschbetrag von 2000 DM abgezogen werden (§ 9 a Nr. 1; s. eingehend dazu Anm. 30).

**Rettungsdienste:** s. „Sanitäts- und Hilfsdienste“.

**Richter:** Die früher bestehende Pauschalierungsmöglichkeit hinsichtlich Berufskleidung und Fachliteratur in Höhe von 360 DM im VZ (vgl. OFD Kiel v. 1. 2. 67, StEK LStDV § 20 aF Nr. 74) ist ab 1978 entfallen (s. Hinweis bei LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 9 a Anm. 48). Berufsbezogene Aufwendungen können nur noch entsprechend den allgemeinen Grundsätzen steuerlich geltend gemacht werden (vgl. dazu v. BORNHAUPT, DRiZ 1983 S. 48; auch § 9 Anm. 750).

**Ruhehaltsempfänger:** s. „Rentenbezüge“.

**Sänger(innen):** Es handelt sich regelmäßig um darstellende Künstler iSd. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 LStR (zB Opersänger, Sänger der Unterhaltungsmusik); uU Einstufung als Artist gem. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 1 LStR (s. weiter Anm. 80 „Artisten“, „Künstler“).

**Sanitäts- und Hilfsdienste** (s. auch „Ehrenamtliche Tätigkeiten“): Zu WKPauschalen für ehrenamtliche Mitarbeiter im *Luftschutzhilfsdienst*, *Bundesluftschutzverband*, *Luftschutzwardienst* u. *Technischen Hilfswerk* s. OFD Nürnberg. v. 13. 9. 83, DStR S. 682 und FinMin. Saarl. v. 13. 2. 91, LEXinform DokNr. 98651. Die besondere WKPauschale für *Hilfskräfte bei der Schutzimpfung wegen übertragbarer Kinderlähmung* wurde ab 1. 1. 92 aufgehoben. Gleiches gilt seit 1. 1. 78 für die Erwerbspauschale betr. *Helfer im Luftschutzdienst bei Pflege u. Wartung hilfsdienststeiger Kraftfahrzeuge*; vgl. OFD Hann. v. 11. 6. 79, StEK EStG § 9 Nr. 210; Erl. Bremen v. 29. 3. 78, StEK EStG § 9 Nr. 171.

**Schauspieler:** Es handelt sich um darstellende Künstler iSd. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 LStR (s. Anm. 80 „Künstler“).

**Schriftleiter:** Keine besondere Pauschalierungsmöglichkeit, nur im Ausnahmefall journalistischer Tätigkeit iSd. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 3 LStR (s. Anm. 80 „Journalisten“).

**Schuldzinsen** iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 1 sind bei erwerbsgenutzten Wohnimmobilien neben dem Pauschbetrag von 42 DM pro m<sup>2</sup> Wohnfläche abziehbar (§ 9 a Nr. 2 Satz 2); zu Einzelheiten s. Anm. 48.

**Soldaten** können die gesetzlichen Verpflegungsmehraufwandspauschalen (§ 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 5) bei Dienstreisen und doppelter Haushaltsführung – unabhängig von der Teilnahme an einer Gemeinschaftsverpflegung bzw. der Möglichkeit dazu – wahrnehmen; uU ist für die erhaltene Verpflegung ein geldwerter Vorteil zu erfassen. Bis einschl. VZ 1995 konnten idR lediglich 25 vH der vollen Verwaltungspauschale einkunftsmindernd abgezogen werden; zu Einzelheiten BFH v. 18. 5. 90, BStBl. II S. 909 in Bestätigung von Abschn. 39 Abs. 3 Nr. 2 LStR 1990.

**Sonstige Einkünfte:** Gesetzlicher WKPauschbetrag gem. § 9 a Nr. 1 Buchst. c nur bei sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 1 und Nr. 1 a; keine gesetzliche Pauschalierungsmöglichkeit für sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 2–4 (s. eingehend dazu Anm. 17, 38; s. weiterhin „Abgeordneter“).

**Staatsanwalt:** Keine besondere Pauschalierungsmöglichkeit (s.o. „Richter“).

**Statisten** gehören nicht zur Berufsgruppe der darstellenden Künstler gem. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 LStR. Dies ist dadurch sachlich gerechtfertigt, daß ihre Tätigkeit mit deutlich geringerem Vorbereitungs- und Probenaufwand verbunden ist; so zutreffend FG Düss. v. 20. 6. 94, EFG 1995 S. 119, rkr.

**Striptease-Tänzerinnen:** Pauschale gem. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 1 LStR (s. Anm. 80 „Artisten“).

**Tänzer(innen):** Es handelt sich entweder um darstellende Künstler iSd. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 LStR (vor allem Ballett-Tänzer) oder um Artisten gem. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 1 LStR (s. eingehend Anm. 80 „Artisten“, „Künstler“).

**Technisches Hilfswerk:** s. „Sanitäts- und Hilfsdienste“.

**Telefonkosten:** Zur einzelfallbezogenen Pauschalierung, einschl. der Behandlung eines Autotelefon s. Anm. 78; wegen Besonderheiten bei doppelter Haushaltsführung s. Anm. 78.

**Tontechniker:** Keine besondere Pauschalierungsmöglichkeit; bei Beschäftigung an Theater oder Bühne kein darstellender Künstler iSd. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 2 LStR (s. Anm. 80 „Künstler“).

**Übernachungskosten:** Zur Pauschalierung von Übernachtungskosten im Ausland s. Abschn. 40 Abs. 2 LStR 1996 betr. *Reisekosten*, Abschn. 43 Abs. 9 LStR 1996 betr. *doppelte Haushaltsführung*.

**Umzugskosten:** s. Abschn. 41 LStR, zu weiteren Nachweisen Anm. 78.

**Unterhaltsleistungen:** Gesetzlicher Werbungskostenpauschbetrag gem. Nr. 1 Buchst. c in Höhe von 200 DM, falls die Unterhaltsbezüge antragsgemäß beim Empfänger steuerlich zu erfassen sind (§ 22 Nr. 1 a, § 10 Nr. 1; s. weiter Anm. 38).

**Verleger, Verlagsleiter:** Keine besondere Pauschalierungsmöglichkeit, nur im Ausnahmefall einer journalistischen Tätigkeit iSd. Abschn. 47 Abs. 1 Nr. 3 LStR (s. Anm. 60 „Journalisten“).

**Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte:** Neues Pauschalierungswahlrecht seit 1. 1. 96 für erwerbsbezogen genutzte Gebäude, soweit sie Wohnzwecken dienen (insbes. fremdvermietete Wohnimmobilien des Privatvermögens); die Regelung erstreckt sich auch auf entsprechend genutzte Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind sowie auf Eigentumswohnungen. Der anzusetzende Pauschbetrag beläuft sich auf 42 DM pro m<sup>2</sup> Wohnfläche; daneben sind Schuldzinsen iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 1 sowie Abschreibungen abziehbar. Zu Einzelheiten s. Anm. 40–55.

**Verpflegungsmehraufwendungen:** s. Anm. 78 mit Hinweis auf die durch das Jahressteuergesetz 1996 geänderte Rechtslage.

**Verwaltungsangehörige im Außendienst:** s. Anm. 80.

**Verwaltungspauschalen:** Zu den rechtlichen Grundlagen der verwaltungsmäßigen Pauschalen für WK in Abgrenzung zu den gesetzlichen Pauschbeträgen s. Anm. 64–69; wegen einer Zusammenstellung der wesentlichen Verwaltungspauschalen s. Anm. 78–82.

**Wald-, Straßen- und Wasserbauarbeiter:** Die Pauschalierungsmöglichkeit für ein zusätzlich zum *Wegegeld* (= Arbeitslohn) gezahltes *Zehrgeld* entsprechend der Regelung für Verwaltungsangehörige im Außendienst (s. Anm. 80) ist ab 1. 1. 90 weggefallen (vgl. zur früheren Rechtslage FinMin. NRW v. 3. 11. 82, LStKartei NW, Teil B § 3 Fach 4 Nr. 108). Über die Gewährung von *Werkzeuggeld* durch den ArbG als pauschale Entschädigung s. § 3 Nr. 30 (erläuternd dazu Abschn. 19 LStR): kein steuerpflichtiger Arbeitslohn.

**Werksfeuerwehr:** Die Sonderregelung für pauschalen Verpflegungsmehraufwand im freiwilligen Werksfeuerwehrdienst ist seit 1. 1. 91 aufgehoben worden; s. zur Rechtslage bis einschl. VZ 1990 FinMin. NRW v. 28. 9. 81, LStKartei NRW, Teil B § 3 Fach 4 Nr. 107.

**Wiederkehrende Bezüge:** Es greift der gesetzliche Werbungskostenpauschbetrag gem. Nr. 1 Buchst. c (s. eingehend Anm. 38).

