

§ 9a

Pauschbeträge für Werbungskosten

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

¹Für Werbungskosten sind bei der Ermittlung der Einkünfte die folgenden Pauschbeträge abzuziehen, wenn nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden:

1. a) von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit vorbehaltlich Buchstabe b: ein Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 Euro;
b) von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, soweit es sich um Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 handelt: ein Pauschbetrag von 102 Euro.
2. (*weggefallen*)
3. von den Einnahmen im Sinne des § 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5: ein Pauschbetrag von insgesamt 102 Euro.

²Der Pauschbetrag nach Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b darf nur bis zur Höhe der um den Versorgungsfreibetrag einschließlich des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) geminderten Einnahmen, die Pauschbeträge nach Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a und Nr. 3 dürfen nur bis zur Höhe der Einnahmen abgezogen werden.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**,
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 9a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 9a	1	III. Bedeutung des § 9a	5
II. Rechtsentwicklung des § 9a		IV. Geltungsbereich des § 9a	
1. Rechtsentwicklung bis zum StReformG 1990	2	1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	6
2. Rechtsentwicklung zwischen JStG 1996 und StEntlG 1999/2000/2002: WK-Teilpauschalierung bei privater Wohnraumvermietung	3	2. Abgrenzung zum Geltungsbereich der Verwaltungspauschalen	7
3. Rechtsentwicklung seit dem StEuglG vom 19.12.2000	4	V. Verhältnis des § 9a zu anderen Vorschriften	8
		VI. Verfahrensfragen zu § 9a	9

**B. Erläuterungen zu Satz 1:
Werbungskostenpauschbeträge**

	Anm.		Anm.
I. Inhalt, Voraussetzungen und Abzug der Werbungskostenpauschbeträge (Satz 1 Halbs. 1)			
1. Pauschbeträge für Werbungskosten	10	a) Allgemeiner Arbeitnehmer-Pauschbetrag (Satz 1 Nr. 1 Buchst. a)	
2. Voraussetzungen für den Abzug der Werbungskostenpauschbeträge		aa) Begriff, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Arbeitnehmer-Pauschbetrags	16
a) Kein Nachweis von höheren Werbungskosten	11	bb) Einzelfragen zum Arbeitnehmer-Pauschbetrag	17
b) Werbungskostenpauschbeträge ohne Nachweis	12	cc) Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags „vorbehaltlich Buchst. b“	18
3. Abzug der Werbungskostenpauschbeträge		b) Besonderer Pauschbetrag für Versorgungsbezüge (Satz 1 Nr. 1 Buchst. b)	19
a) Abzug „für Werbungskosten“	13	2. Wegfall des Werbungskostenpauschbetrags bei Einkünften aus Kapitalvermögen wegen Abgeltungsteuer (Satz 1 Nr. 2)	20
b) Abzug „bei der Ermittlung der Einkünfte“	14	3. Werbungskosten-Pauschbetrag bei sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5 (Satz 1 Nr. 3)	21
c) Abzug von Amts wegen, Höhe des Abzugs	15		
II. Die einzelnen Werbungskostenpauschbeträge des Satzes 1 Halbs. 2 Nr. 1–3			
1. Pauschbeträge bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Satz 1 Nr. 1)			

**C. Erläuterungen zu Satz 2:
Abzugsbegrenzungen für Werbungskostenpauschbeträge**

	Anm.		Anm.
I. Bedeutung des Satzes 2	22	III. Begrenzung für den Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags und des Werbungskostenpauschbetrags bei bestimmten sonstigen Einkünften (Satz 2 Halbs. 2)	24
II. Begrenzung für den Abzug des besonderen Pauschbetrags für Versorgungsbezüge (Satz 2 Halbs. 1)	23		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 9a
I. Grundinformation zu § 9a

1

Das EStG gewährt aus Vereinfachungsgründen in § 9a für zwei Überschusseinkunftsarten (§§ 19, 22) nachweisfreie Pauschbeträge zur Abgeltung von WK. Es handelt sich um Vollpauschalierungen (Abgeltung sämtlicher WK) für abschließend genannte Einkunftsgebiete. Die Pauschalen hatten im Zeitablauf unterschiedlichen Inhalt; Fiskalerfordernisse spielten stets eine Rolle (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2–4). Der ArbN-Pauschbetrag hat die größte steuerungspraktische Bedeutung und wird ebenso wie der Pauschbetrag für Versorgungsbezüge im LStAbzugsverfahren automatisch berücksichtigt. Eine Teilpauschalierung für WK bei privater Wohnraumvermietung gab es nur in den Jahren 1996–1998. Der traditionelle WK-Pauschbetrag bei § 20 wurde wegen der Abgeltungssteuer mW ab 1.1.2009 beseitigt.

Satz 1 regelt in Halbs. 1 Inhalt, Voraussetzungen und Abzug der Pauschbeträge für WK in Gestalt einer widerlegbaren veranlagungszeitraumbezogenen Vollpauschalierung. Halbs. 2 nennt abschließend drei Pauschbeträge für zwei Einkunftsarten:

- Nr. 1 Buchst. a sieht einen (allgemeinen) ArbN-Pauschbetrag iHv. 1000 € für Einkünfte aus § 19 vor; für Versorgungsbezüge (§ 19 Abs. 2) besteht gem. Buchst. b ein steuersystematisch vorgehender besonderer Pauschbetrag von 102 €.
- Nr. 3 enthält einen Pauschbetrag von insgesamt 102 € für sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5.

Satz 2 begrenzt den Abzug der drei Pauschbeträge der Höhe nach auf die uU um einen Freibetrag geminderten Einnahmen. Die pauschbetragsbedingte Entstehung eines stl. Verlustes ist dadurch ausgeschlossen.

II. Rechtsentwicklung des § 9a
1. Rechtsentwicklung bis zum StReformG 1990

2

Vorläufer: In der Zeit von 1948 bis Ende 1954 waren die Pauschbeträge für WK in den zum EStG ergangenen Rechtsverordnungen geregelt, zuletzt in § 14 EStDV 1953 (BStBl. 1954, 53). Davor fanden die Pauschbeträge teilweise in der EStDV (zB § 13 ErsteVO zur Durchführung des EStG 1934 v. 6.2.1935; RStBl. 1935, 209), teilweise im Gesetz selbst ihre Grundlage (zB § 46 Abs. 3 EStG 1934 v. 16.10.1934, RStBl. 1934, 1261).

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Übernahme der Regelung der WK-Pauschbeträge 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 StPflcht innerhalb eines VZ in das EStG zu übernehmen. Zur Vermeidung einer durch Pauschbeträge bedingten Verlustentstehung wurde eine ausdrückliche Begrenzung des Pauschbetragsabzugs auf die Höhe der Einnahmen eingeführt.

StÄndG v. 5.10.1956 (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Erhöhung des WKPauschbetrags für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ab 1.1.1957 von 312 DM auf 562 DM.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Mit Wirkung ab 1.1.1958 wurde einerseits der Pauschbetrag für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus lohnsteuertechnischen Gründen (Teilbarkeit durch zwölf) von 562 DM auf 564 DM erhöht. Andererseits wurde der Pauschbetrag für Kapitalvermögenseinkünfte von 200 DM auf 150 DM ermäßigt (Grund: Im Regelfall nur niedrige WK bei Einnahmen aus Kapitalvermögen); bei zusammenveranlagten Ehegatten betrug der Pauschbetrag 300 DM. Außerdem wurden die bis dahin für die Pauschalierung bestehenden Einnahmen- und Einkommensgrenzen beseitigt; denn der Zweck des Pauschbetrags, durchschnittlich tatsächlich anfallende WK abzugelten, stand einer solchen Begrenzung entgegen. Dies sollte der sozialen Zwecksetzung einer breiten Sparförderung dienen (vgl. BTDrucks. 3/269, 53; MÖNTER, DStZ 1958, 235; TRAXEL, Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes, ua. 1986, 206).

StÄndG v. 16.11.1964 (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553): Die zur Vermeidung einer pauschbetragsbedingten Verlustentstehung eingeführte Abzugsbegrenzungsklausel wurde bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zur Anpassung an den ArbN-Freibetrag ergänzt.

EstRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): In Satz 1 Nr. 2 wurde der WKPauschbetrag bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zugleich mit der Einf. 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, 274). Satz 2 (Höhenbegrenzung des Abzugs der Pauschbeträge) wurde zur Klarstellung neu formuliert und an die geänderte Fassung des § 19 angepasst.

StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Der WKPauschbetrag des Satzes 1 Nr. 3 iHv. 200 DM wurde zur Gleichbehandlung von wiederkehrenden Bezügen iSd. § 22 Nr. 1 mit Unterhaltsleistungen auch auf Einkünfte aus § 22 Nr. 1a erstreckt.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Der WKPauschbetrag des Satzes 1 Nr. 1 von 564 DM für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurde mW ab 1.1.1990 aufgestockt und umgestaltet in einen ArbN-Pauschbetrag iHv. 2000 DM. Gleichzeitig sind der Weihnachts-Freibetrag von 600 DM (§ 19 Abs. 3 aF) sowie der ArbN-Freibetrag von 480 DM (§ 19 Abs. 4 aF) entfallen. Dies hat – ungeachtet der steuersystematischen Unterschiede – eine rechnerische Anhebung der WKPauschale um 356 DM bewirkt. Die Schaffung einer integrierten Erwerbspauschale sollte vor allem der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dienen. Die Abzugsbegrenzung des Satzes 2 zur Vermeidung pauschbetragsbedingter negativer Einkünfte wurde als Folge des Wegfalls der Vorschriften über den Weihnachts- und den ArbN-Freibetrag redaktionell angepasst.

2. Rechtsentwicklung zwischen JStG 1996 und StEntlG 1999/2000/2002: 3 WK-Teilpauschalierung bei privater Wohnraumvermietung

Für die Einkunftsart VuV war im Zusammenhang mit Wohnimmobilien für die Zeit vom 1.1.1996–31.12.1998 ein besonderer Pauschalierungstatbestand vorgesehen (Satz 1 Nr. 2). Die Vorschrift wurde vor allem zur Rechtsvereinfachung eingeführt, hat sich aber in der Folge als sehr streitanfällig erwiesen und wurde nach dreijähriger Geltungsdauer ersatzlos abgeschafft. Bei den VuV-Einkünften ist seitdem (wie auch in der Zeit vor 1996) nur noch ein nachweisgebundener Einzelabzug von WK möglich. Eine Kommentierung der auftretenden Einzelfragen ist im elektronischen HHR-Archiv zu finden (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, § 9a Anm. 40–55, Stand 183. Lfg./März 1996; sowie § 9a Anm. 2, Stand 209. Lfg./April 2003).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) hat in Satz 1 Nr. 2 für bestimmte WK bei wohnraumbezogenen Einkünften aus VuV ein durch den einzelnen Stpfl. ausübbares Wahlrecht zur Teilpauschalierung geschaffen; daneben waren gem. Nr. 2 Satz 2 Schuldzinsen und Abschreibungen abziehbar. Die Vorschrift erstreckte sich ausschließlich auf zu Wohnzwecken vermietete oder im Rahmen der sog. großen Übergangsregelung bis einschließlich VZ 1998 eigengenutzte bzw. unentgeltlich überlassene Immobilien des PV. Der Pauschbetrag betrug 42 DM pro Quadratmeter Wohnfläche (Typisierung eines Mindestaufwands). Die Sätze 2 bis 7 konkretisierten die Aufwendung des neuen Pauschalierungstatbestands. Entsprechend der Gesetzesbegründung sollte die Vorschrift der Steuervereinfachung dienen und den Interessen der Fin-Verw. sowie der Stpfl. Rechnung tragen (so BTDrucks. 13/01 v. 27.3.1995, 126; skeptisch bereits im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens THIEL, FS Tipke, 1995, 295 [316]). Die Regelung war nicht zeitlich befristet. Die übrigen Pauschalierungstatbestände für WK bei §§ 19, 20 sowie 22 Nr. 1 und 1a sind inhaltlich unverändert geblieben, wurden lediglich redaktionell umgegliedert.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die Anwendung des neu geschaffenen WKPauschbetrags bei privater Wohnraumvermietung ist mW ab 1.1.1999 wieder entfallen. Nach der Gesetzesbegründung hat sich die Vorschrift in der Praxis nicht als Vereinfachung, sondern als erhebliche Verkomplizierung erwiesen (BTDrucks. 14/23, 174). Darüber hinaus wurde sie (vor allem durch besondere Ausgestaltung von Nebenkostenabreden) als Gestaltungsmodell für Steuersparzwecke genutzt, was zu unerwünschten Steuermindereinnahmen geführt hat.

3. Rechtsentwicklung seit dem StEuglG vom 19.12.2000 4

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Satz 1 Nr. 1–3 wurden mit erstmaliger Wirkung ab VZ 2002 die Betragsangaben von Deutscher Mark auf Euro umgestellt (ArbN-Pauschbetrag: 1 044 €). Es handelt sich um eine bloße Umrechnung nach dem amtlichen Kurs, wobei zum einen eine geringfügige Glättung nach oben mit Blick auf die nächste vorgesehene Tabellenstufe (Nr. 1), zum anderen nach unten auf den vollen Euro (Nr. 2 und 3) erfolgte. Vgl. dazu BTDrucks. 14/3554, 46, und 14/4277, 47.

AVmG v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420): In Satz 1 Nr. 3 wurde der WKPauschbetrag mW ab VZ 2002 auf § 22 Nr. 5 erstreckt. Der Gesetzgeber sah bei den Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen/Pensionsfonds

iSd. § 22 Nr. 5 die Vergleichbarkeit mit Leibrenten (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a) für gegeben und erachtete deshalb eine Einbeziehung in die WKPauschale für angemessen (Regelungsmodell der nachgelagerten Besteuerung von Altersbezügen), vgl. BTDrucks. 14/5150, 34. Zu einer Übergangsregelung für Leistungen aus Pensionsfonds (mit übertragenen Versorgungsverpflichtungen) bei vor dem 1.1.2002 bestehenden Altansprüchen betr. sog. Bestandsrentner s. § 52 Abs. 34c: Anwendung von § 9a Nr. 1 und § 19 Abs. 2.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): In Satz 1 Nr. 1 wurde der ArbN-Pauschbetrag für ab dem 1.1.2004 zufließenden Arbeitslohn von 1044 € auf 920 € abgesenkt. Obgleich der „alte“ ArbN-Pauschbetrag eher unter- als überdotiert erschien, erfolgte eine Kürzung des Ursprungsbetrags um rd. 12 % (absolut 124 €) entsprechend den Koch-Steinbrück-Vorschlägen zum Abbau von Steuervergünstigungen. Zu Einzelfragen s. elektronisches HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, Stand Lfg Jb. 2004/April 2004, § 9a Anm. J03-2).

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Im Zuge der Neuordnung der Alterseinkünftebesteuerung wurde mW ab 1.1.2005 ein neuer Pauschbetrag für (nichtselbständige) Versorgungsbezüge iSd. § 19 Abs. 2 in Satz 1 Nr. 1 Buchst. b eingeführt (Gleichbehandlung sämtlicher Alterseinkünfte). Darüber hinaus wurde die Höchstbetragsbegrenzung des Satzes 2 technisch an die Änderung in Satz 1 Nr. 1 angepasst. Der allgemeine ArbN-Pauschbetrag gilt seitdem nur noch für „aktive Lohneinkünfte“.

Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): An Satz 1 Nr. 1 Buchst. a wurde mW am 1.1.2006 ein zweiter Halbs. angefügt, wonach Aufwendungen gem. § 4f (= erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten) neben dem ArbN-Pauschbetrag in Zusammenhang mit Einkünften aus § 19 gesondert abzuziehen sind. Die Ergänzung des § 9a war Bestandteil der umfassenden Neuregelung des Abzugs für Kinderbetreuungskosten. Es handelt sich um eine Sozialzwecknorm mit familienpolitischer Zielsetzung. Der „erwerbsbezogene Zusatzabzug“ gem. § 4f konnte zu verlustabzugsrelevanten negativen Einkünften gem. § 19 führen.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Der WKPauschbetrag gem. Satz 1 Nr. 2 bei Einkünften aus Kapitalvermögen wurde mW ab 1.1.2009 aufgehoben. Als redaktionelle Folgeänderung wurde die Abzugsbegrenzung für WKPauschbeträge in Satz 2 angepasst (Verbot des pauschbetragsbedingten Entstehens negativer Einkünfte). Die Rechtsänderung war inhaltlich Bestandteil der Einf. einer Abgeltungsteuer für private Kapitalvermögenseinkünfte ab VZ 2009. Der WKPauschbetrag wird in den neuen Sparer-Pauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 integriert.

FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 133): In Satz 1 Nr. 1 Buchst. a wurde die Angabe „§ 4f“ mW ab 1.1.2009 durch die Angabe „§ 9c Abs. 1 und 3“ ersetzt. Inhaltliche Rechtsänderungen sollten sich dadurch nicht ergeben.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1395): In Satz 1 Nr. 3 wird der Rechtsverweis auf die sonstigen Einkünfte gem. § 22 mW ab 1.1.2010 um Nr. 1b (Einkünfte aus Versorgungsleistungen) und Nr. 1c (Einkünfte aus Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs) erweitert. Es handelt sich um eine sog. unechte Rückwirkung, die verfassungsrechtl. unproblematisch ist, da die Erweiterung des Anwendungsbereichs des besonderen WKPauschbetrags in aller Regel begünstigend wirken wird. Die Erweiterung des

Satz 1 Nr. 3 war Bestandteil eines „Regelungskonvoluts“ zu Übertragungen nach dem VersAusglG, zur Besteuerung von Versorgungsleistungen, zum Abzug und zur Besteuerung von Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs (§§ 1a, 10, 22, 52, 93). Wegen des abschließenden Charakters des Rechtsverweises hat die Erweiterung des Anwendungsbereichs konstitutiven Charakter. Der Pauschbetrag gem. Satz 1 Nr. 3 deckt bei unveränderter Höhe nunmehr fünf Einkunftsgebiete des § 22 ab.

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Der ArbN-Pauschbetrag wird mW ab VZ 2011 von 920 € auf 1000 € angehoben (begünstigende Rückwirkung); dies geschieht im Interesse der Reduzierung von Erklärungs- und Prüfungsaufwand im Besteuerungsverfahren. Für lfd. Lohnabrechnungszwecke ist die Pauschbetrags-Erhöhung ausschließlich im Monat Dezember 2011 zu berücksichtigen (§ 52 Abs. 23e). Weiterhin wurde der „erwerbsbezogene Zusatzabzug“ bestimmter Kinderbetreuungskosten ab VZ 2012 ersatzlos gestrichen. Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung des vereinheitlichten Sonderausgabenabzugs für Kinderbetreuungskosten (Wegfall der Unterscheidung erwerbsbedingte/nicht erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten; § 10 Abs. 1 Nr. 5). Zu einer Ausnahmeregelung für außersteuerliche Rechtsnormen s. § 2 Abs. 5a Satz 2.

III. Bedeutung des § 9a

5

Die Pauschbeträge des Satzes 1 Nr. 1 und 3 stellen für bestimmte Einkunftsgebiete geltende Mindestansätze für vom Gesetzgeber aufgrund von Erfahrungswerten unwiderleglich vermutete WK gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 dar, wenn nicht (als faktisches Wahlrecht) höhere WK vom Stpfl. nachgewiesen werden (ähnlich BFH v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937; zu einer älteren Rechtslage bereits FG Saarl. v. 9.11.1983 – I 126/82, EFG 1984, 174, rkr.). § 9a insgesamt ist Ergänzungstatbestand zur Grundnorm des § 9.

Gesetzessystematik: Nach der Systematik des EStG gehört § 9a zu den Einkünfteermittlungsvorschriften im Bereich bestimmter Überschusseinkunftsarten (§§ 19, 22). § 2 Abs. 2 Nr. 2 verweist auch auf § 9a, wobei für die Abgeltungsteuer im Rahmen privater Kapitalvermögens-Einkünfte eine Bereichsausnahme besteht. Eine Parallelregelung für BA existiert nicht. Im Grundsatz sind die vom Stpfl. von den Einnahmen (§ 8) nach dem Nettoprinzip in Abzug zu bringenden Erwerbsaufwendungen sowohl nach ihrem Entstehungsgrund als auch nach ihrer Höhe darzulegen und nachzuweisen, zumindest glaubhaft zu machen (zur Nachweisfrage s. Anm. 17). 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 (typisierende Umsetzung des Nettoprinzips). Zum Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers bei Typisierungen s. mwN LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, 106 f. Umfassend auch KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 119–122, 373 f.

Hinweis: Pauschalen zur Abgeltung von Erwerbsaufwendungen beinhalten vor allem im lStl. Massenverfahren erhebliches Vereinfachungspotenzial. Aus Politik, Praxis und Wissenschaft werden deshalb seit Langem und immer wieder Vorschläge gemacht, die zum einen eine Anhebung vor allem des ArbN-Pauschbetrags, zum anderen eine Aufspaltung in mehrere Einzelpauschalen (etwa für typische Arbeitsmittel, einen Mindestbetrag für Arbeitszimmer sowie spezielle Fahrtkosten) im Vereinfachungsinteresse verlangen. Sämtliche derartige Vorschläge, die aus systematischen Gründen eher an den

„oberen Betragsrahmen“ einer Pauschale gehen müssten, sind bislang letztlich an den damit verbundenen Steuermindereinnahmen gescheitert. Vgl. zu diversen „Vereinfachungskatalogen“: INITIATIVE DER FINMIN. SCHLESWIG HOLSTEIN, RHEINLAND PFALZ, HESS. UND BREMEN, Pressemitteilung v. 1.6.2012, DStR 2012, 6; instruktiv dazu KÜHN, FR 2012, 543–550; ergänzend WAGNER, FR 2012, 653 (659); KIRCHHOF, FR 2012, 701. Zum „Mannheimer Katalog für eine Steuervereinfachung“, der im Auftrag des Bundeswirtschaftsministeriums erarbeitet wurde, s. JENZEN/GLÄSER, DStR Beihefter zu Heft 50/2010, 89; sowie EICHFELDER/EVERS, StuW 2011, 224; weiterhin ONDRACEK, DStR 2011, 1; ALBERT, FR 2009, 460.

Vereinfachungszweck: § 9a ist vom Gesetzgeber als Vereinfachungszwecknorm konzipiert (vgl. zur Unterscheidung der steuergesetzlichen Normgruppen LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, 74–76) und löst sich von einem ausschließlich individuellen Wirklichkeitsmaßstab. 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. Ob im Einzelfall tatsächlich die bezweckte Vereinfachung erreicht wird, ist bei einer Gesetzespauschale unerheblich.

Vgl. zu diesem in der Rspr. anerkannten Normzweck BFH v. 3.4.1959 – VI 329/57 U, BStBl. III 1959, 220; v. 23.4.1982 – VI R 30/80, BStBl. II 1982, 500; v. 25.10.1985 – VI R 15/81, BStBl. II 1986, 200; v. 11.12.1997 – III R 214/94, BStBl. II 1998, 292; v. 29.10.1998 – XI R 63/97, BStBl. II 1999, 588; v. 7.11.2000 – III 79/97, BStBl. II 2001, 702 (704); v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937.

► *§ 9a als wirtschaftlich bedeutsame Vereinfachungsvorschrift:* Die von Amts wegen anzusetzenden Pauschbeträge des § 9a sollen eine Arbeiterleichterung für den Stpfl. bewirken, da er von einem belegmäßigen Einzelnachweis bzw. einer Glaubhaftmachung (mit den entsprechenden Folgepflichten hinsichtlich Aufzeichnung, Aufbewahrung und Begründung) erwerbsbezogener Aufwendungen entlastet 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 WKPauschalen aufgrund der EDV-Anwendungsprogramme bei Fehlen individuell höherer WK automatisch berücksichtigt. Die Pauschalen haben daher für die Besteuerungspraxis, insbes. im Rahmen kleinerer Veranlagungsfälle sowie im LStAbzugsverfahren, eine erhebliche wirtschaftliche Bedeutung und Breitenwirkung. Dies alles gilt vor allem für den ArbN-Pauschbetrag, dessen Höhe letztlich allerdings stets mehr unter dem Aspekt „finanzieller Verkraftbarkeit“ im Haushalt als unter sachgerechten Typisierungsgesichtspunkten festgelegt wurde.

► *§ 9a als sachverhaltsbezogene widerlegbare Typisierungsvorschrift:* Die Vorschrift ist ein Anwendungsfall gesetzlich festgeschriebener Typisierung mit der Möglichkeit zur Geltendmachung höherer WK und wurzelt insoweit in § 162 AO (sog. formelle oder widerlegbare Typisierung; Abgrenzung zu materieller oder unwiderlegbarer Typisierung; s. auch JACHMANN, Beihefter zu DStR 31/2011, 77, 80). Jedem Stpfl. erwachsen erfahrungsgemäß bei den abschließend aufgezählten Überschusseinkunftsarten eine Vielzahl kleinerer erwerbsbezogener Aufwendungen, die durch die Pauschbeträge abgegolten werden. Eine unsachgerechte Privilegierung gegenüber Einkunfts Bereichen ohne Pauschalierungsmöglichkeit liegt darin nicht; die Gewährung einer Pauschale ist vielmehr durch die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit abgedeckt. Die Erwerbspauschalen sollen im Großen und Ganzen den tatsächlich anfallenden Aufwendungen bei einem durchschnittlichen Stpfl. entsprechen (ähnlich für pauschalen Auslagenersatz

BFH v. 21.8.1995 – VI R 30/95, BStBl. II 1995, 906; s. auch BFH v. 11.12.1997 – III R 214/94, BStBl. III 1998, 292 [296]; krit. RUPPE, DStJG 21 [1998], 52 f.). Die Vorschrift genügt ihrem Vereinfachungszweck im Besteuerungsverfahren allerdings nur dann, wenn die typisierenden Pauschbeträge im oberen Bereich des Schätzungsrahmens angesiedelt sind (s. betr. Verwaltungspauschalen BFH v. 8.8.1986 – VI R 195/82, BStBl. II 1986, 824 [827 f.]), denn ansonsten müsste von der individuellen Nachweismöglichkeit für WK Gebrauch gemacht werden. Statistische Erfahrungswerte zum durchschnittlichen WK-Umfang fehlen allerdings. Regelmäßige Anpassungen der Pauschale an die Preisentwicklung sind in der Vergangenheit unterblieben (uE problematisch). Tatsächlich angefallene WK können im Übrigen nicht zusätzlich zu den Pauschbeträgen abgezogen werden, sondern nur an deren Stelle bezogen auf den gesamten VZ.

► *Keine sozialpolitische Begünstigungswirkung bezweckt:* Der Gesetzgeber verfolgt mit den WK-Pauschalen des § 9a vorrangig Vereinfachungszwecke, nicht dagegen die Gewährung einer sozialpolitisch motivierten Steuervergünstigung (vgl. etwa BFH v. 3.4.1959 – VI 329/57 U, BStBl. III 1959, 320; v. 7.11.2000 – III R 79/97, BStBl. II 2001, 702 [705]). 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. 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. Das Fundamentalprinzip der Leistungsfähigkeitsbesteuerung wird dadurch nur unwesentlich beeinträchtigt, zumal die Pauschbeträge insgesamt eher „unter-“ als „überdotiert“ erscheinen.

Verfassungsmäßigkeit: Die mit Vereinfachungsmotiven begründete Typisierungsnorm des § 9a wird im Grundsatz als verfassungsrechtlich unbedenklich eingestuft (s. etwa LANG in STOLTERFOHT (Hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, Köln 1986, 82 f.). Allgemein wird davon ausgegangen, dass der Gesetzgeber durch die Schaffung von WK-Pauschalen für Bezieher von IStpfl. Einkünften sowie von bestimmten sonstigen Einkünften bei Ausschluss der anderen Überschusseinkunftsgebiete seine Gestaltungsfreiheit sachgerecht ausgeübt hat (uE zutr.). Konkret die ArbN-Pauschale wurde durch das BVerfG als verfassungskonform eingestuft (BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518 = BVerfGE 96, 1 ff.); zu Details s. Anm. 28.

IV. Geltungsbereich des § 9a

1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

6

Sachlicher Geltungsbereich: § 9a ist eine Einkunftsermittlungsvorschrift (§ 2 Abs. 2 Nr. 2), die nur für Stpfl. mit Einnahmen aus bestimmten Überschusseinkunftsarten gilt (§ 19, 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5). Eine Parallelregelung im Bereich der Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 iVm. §§ 13–18) besteht nicht.

Persönlicher Geltungsbereich:

► *Geltung im Einkommensteuerrecht:* § 9a gilt für unbeschr. EStpfl. mit bestimmten Überschusseinkünften. Die Pauschbeträge sind nicht zeitanteilig zu ermäßigen, wenn die unbeschränkte Stpfl. lediglich während eines Teils des VZ bestanden hat (hM; s. R 9a Abs. 2 EStR). Die personengebundene Zurechnung der WK-Pauschbeträge gilt auch bei zusammenveranlagten Ehegatten (§ 26b EStG);

eine „Übertragung“ nicht ausgeschöpfter Pauschbeträge auf den Ehepartner kommt nicht in Betracht. Abzugsberechtigungsfragen bei vermögensverwaltenden PersGes. zur Pauschbetragsanwendung dürften sich bei §§ 19, 22 nicht ergeben. Zur „alten Rechtslage“ im Hinblick auf Satz 1 Nr. 2 (Kapitalvermögenseinkünfte) s. Anm. 34.

Die WKPauschbeträge gelten ab VZ 2009 auch für beschr. EStpfl. (§ 50 Abs. 1 Sätze 3–5; s. auch H 9a EStR). Allerdings ist der ArbN-Pauschbetrag (Satz 1 Nr. 1) zeitanteilig zu kürzen, wenn die beschr. stpfl. ArbN-Einkünfte nicht während eines vollen Kalenderjahres oder Kalendermonats zugeflossen sind; ggf. ist eine taggenaue Abgrenzung vorzunehmen (s. LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 50 Rn. 22). Auch für beschr. stpfl. ArbN besteht die Möglichkeit, anstelle der ArbN-Pauschale individuell höhere WK für LSt-Einbehaltzwecke (Berücksichtigung eines Freibetrags auf Antrag im elektronischen LStAbzugsverfahren) nachzuweisen (s. § 39a Abs. 4 Nr. 1). Die Anwendung der Sonderregelungen des § 1 Abs. 3 (Antrag auf unbeschränkte Stpfl.) und des § 1a mit der fiktiven unbeschränkten Stpfl. von EU-/EWR-Familienangehörigen führt zur „Normalanwendung“ des Satz 1 Nr. 1 und 3. Bei einem Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Stpfl. ist gem. § 2 Abs. 7 Satz 3 eine die beschr. stpfl. Einkünfte integrierende Veranlagung durchzuführen. Dabei sind die WKPauschbeträge veranlagungszeitraumbezogen nur einmal zu berücksichtigen; Doppelberücksichtigungen sind ausgeschlossen.

► *Geltung im Körperschaftsteuerrecht:* § 9a findet wegen der Verweisung der §§ 7, 8 Abs. 1 KStG auf die estl. Vorschriften zur Definition und Ermittlung des Einkommens im Einzelfall auch im KStRecht Anwendung. R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR erwähnt daher § 9a Satz 1 Nr. 2 (für die alte Rechtslage bis einschl. VZ 2008) und Nr. 3 sowie dessen Satz 2. Die praktische Bedeutung der Pauschbeträge für das KStRecht dürfte letztlich aber äußerst begrenzt sein. In „alter“ Rechtslage (bis einschl. VZ 2008) kam allenfalls der WKPauschbetrag des § 9a Nr. 2 bei Vereinen uÄ mit privaten Kapitalvermögenseinkünften zur Anwendung (s. auch R 32 Abs. 2 Satz 2 KStR). Die Anwendung des ArbN-Pauschbetrags ist im Bereich des KStG naturgemäß ohnehin gegenstandslos, da KStpfl. im Allgemeinen keine solchen Einkünfte haben können. Darüber hinaus verfügen KapGes. nur über gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG), was die Anwendbarkeit der WK-Vorschriften ausschließt.

7 2. Abgrenzung zum Geltungsbereich der Verwaltungspauschalen

Die WKPauschalen des § 9a nehmen (auf gesetzlicher Grundlage) eine widerlegbare veranlagungszeitraumbezogene Vollpauschalierung kleinerer WK für bestimmte Einkunftsgebiete vor. Daneben bestehen für besondere erwerbsbezogene Aufwendungsarten gesetzliche Teilpauschalierungen, die an die Stelle des § 9a treten und nicht durch Einzelnachweis überschritten werden können (insbes. § 9 Abs. 1 Nr. 4 betr. Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte; § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 5 betr. Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwand; jeweils Nachweis für den Entstehungsgrund erforderlich).

Rechtsnatur von Verwaltungspauschalen: Neben diesen unterschiedlich ausgestalteten gesetzlichen WKPauschalen bestehen diverse durch Verwaltungsanordnungen zugelassene Erwerbspauschalen. Zentrales Motiv dieser typisierenden Regelungen ist eine auf die Sachverhaltsermittlung ausgerichtete

Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens für alle Beteiligten. Die verwaltungsseitigen WK-Pauschalen lösen als typisierende Schätzungsgrundlage (§ 162 AO) eine Selbstbindung der FinVerw. aus, haben aber entsprechend dem Legalitätsprinzip nicht die Qualität materieller Rechtsnormen. Als Grenze der Selbstbindung ist die FinVerw. allerdings berechtigt und wegen des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch verpflichtet, von den selbst geschaffenen Pauschalen nach unten – ggf. bis 0 € – abzuweichen, wenn ihre Anwendung im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde (so etwa ausdrücl. H 9.5 LStR betr. pauschale Kilometersätze im Reisekostenrecht). Ein Überschreiten der Pauschalen aufgrund nachgewiesener höherer WK bleibt dem Stpfl. unbenommen. Sofern die Verwaltungspauschalen einen sachgerecht typisierten Schätzungsrahmen widerspiegeln, werden sie unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Tatsachengrundlagen auch von der Finanzgerichtsbarkeit respektiert. Zu weiteren Details s. § 9 Anm. 54 f.

Arten von Verwaltungspauschalen: Die durch die FinVerw. zugelassenen WK-Pauschalen zielen im Wesentlichen auf eine Arbeiterleichterung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) ab. Eine verwaltungsmäßige Bewältigung des lsl. Massenverfahrens wäre ohne typisierte Pauschalierungsmöglichkeiten kaum noch denkbar; die Pauschbeträge sind daher größtenteils in den LStR verankert. Inhaltlich lassen sich verschiedene Gruppen von Verwaltungspauschalen unterscheiden:

► *Werbungskosten-Pauschalen für bestimmte Aufwendungsarten:* Es handelt sich im Wesentlichen um pauschalierungsfähige Reisekosten, die in R 9.4-9.8 LStR verankert sind: Vor allem Aufwendungen für Fahrten mit dem eigenen Fahrzeug sowie Übernachtungskosten bei Dienstreisen, sofern sie durch den ArbG erstattet werden; ansonsten ist ein Übernachtungskostenabzug nur in tatsächlicher Höhe möglich. Daneben bestehen diverse Pauschalierungsmöglichkeiten für WK bei einem beruflich veranlassten Umzug (vgl. R 9.9 Abs. 2 LStR). Diese Verwaltungspauschalen können nur anstelle des ArbN-Pauschbetrags gem. § 9a Nr. 1 geltend gemacht werden. Derzeit ist eine Vereinfachung des stlichen Reisekostenrechts durch den Gesetzgeber geplant (mit Wirkung ab 2014).

► *Berufsgruppenspezifische Pauschalen,* die in früheren Jahren in verschiedenen Varianten zu finden waren, sind seit 2000 wegen gleichheitsproblematischer Privilegierungswirkungen im Wesentlichen weggefallen. Konkret gilt dies für die in R 47 LStR 1999 zu findenden berufsgruppenspezifischen Verwaltungspauschalen für WK bei Artisten, darstellenden Künstlern und Journalisten, die seinerzeit neben § 9a Nr. 1 in Ansatz gebracht werden konnten. Diese Rechtsentwicklung ist zu begrüßen, zumal die gesetzlichen Pauschalen bei Nachweis individueller WK ohnehin überschritten werden können. Berufsspezifische Pauschalen lassen sich aus Vereinfachungszwecken letztlich nicht rechtfertigen. Lediglich für Abgeordnete des Deutschen Bundestags sowie der Landtage wird nach wie vor eine abgeltende stfreie Kostenpauschale unabhängig von den tatsächlich angefallenen mandatsbedingten Aufwendungen berücksichtigt (vgl. § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG iVm. § 12 AbgG, § 22 Nr. 4 Satz 2). Eine gleichheitswidrige Begünstigung der Abgeordneten, die durch einen nicht zu dem begünstigten Personenkreis gehörenden Stpfl. im finanzgerichtlichen Verfahren gerügt wird, kann nach Meinung des BFH (v. 11.9.2008 – VI R 13/06, BStBl. II 2008, 928) mangels Entscheidungserheblichkeit nicht durch das BVerfG auf Verfassungskonformität geprüft werden (sog. gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss gem. Art. 100 Abs. 1 GG; zust. BFH v. 11.11.2008 – IX R 23/05, BFH/NV 2009, 388; s. auch den

Nichtannahmebeschluss des BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2227/08, 2 BvR 2228/08, DStRE 2010, 1058 = FR 2010, 992, m. Anm. BODE). Die FinVerw. hat ihren Vorläufigkeitsvermerk (§ 165 AO) daraufhin aufgehoben (BMF v. 29.10.2010, BStBl. I 2010, 1202). Damit akzeptiert der BFH im Ergebnis die Privilegierung der Bundes- und Landtagsabgeordneten durch eine stfreie Aufwandspauschale. Dies ist uE im Ergebnis unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten problematisch; eingehender dazu BRK, DStR 2009, 877 (880); DESENS, DStR 2009, 727; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 9a Rn. 10. Es ist insoweit ein Verfahren vor dem EMGR anhängig (DB 2011, 623; Az. 7258/11).

► *Einzelfallbezogene Nichtbeanstandungsgrenzen*: Für verschiedene Fallbereiche sieht die FinVerw. im Wesentlichen unter Zweckmäßigkeits- und Vereinfachungsgesichtspunkten Nichtbeanstandungsgrenzen für die Geltendmachung von WK vor, die wirkungsmäßig einer Pauschalierung nahekommen. Die „Nichtbeanstandung“ ist üblicherweise so ausgestaltet, dass im Anschluss an eine repräsentative Phase des WK-Nachweises bzw. der Glaubhaftmachung eine einzelfallbezogene Pauschalierung durch die FinVerw. akzeptiert wird (vgl. R 9.1 Abs. 5 LStR zu erwerbsbezogenen Telekommunikationsaufwendungen wie Telefon, Internet, Handy). In der Besteuerungspraxis ist eine tendenziell restriktive Handhabung von Nichtbeanstandungsgrenzen zu beobachten. Die früher üblichen Pauschalen bspw. für kleinere Arbeitsmittel sind zwischenzeitlich weggefallen, s. auch § 9 Anm. 54.

8

V. Verhältnis des § 9a zu anderen Vorschriften

Es können bei Anwendung der WKPauschbeträge gem. § 9a verschiedene Konkurrenzsituationen auftreten, insbes. bei Zusammentreffen von stfreien, stpfl. und tarifermäßigten Bezügen, die zur Vermeidung ungerechtfertigter Belastungsvor- oder -nachteile gelöst werden müssen. Darüber hinaus sind die WKPauschbeträge von anderen aufwands- oder erwerbsbezogenen Pauschalen abzugrenzen.

Verhältnis zu den Steuerbefreiungsvorschriften der §§ 3–3c: Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang von Aufwendungen mit stfreien Einnahmen gem. § 3c Abs. 1 führt wegen der Vermeidung mehrfacher stl. Begünstigungen zu einem Abzugsverbot. Folgerichtig dürfen die WKPauschbeträge des § 9a von stfreien Einnahmen nicht abgesetzt werden (vgl. auch BFH v. 22.3.1957 – VI 206/56 U, BStBl. III 1957, 228; v. 20.12.1957 – VI 107/55 U, BStBl. III 1958, 73; v. 13.11.1987 – VI R 154/84, BFH/NV 1988, 150). Dies ergibt sich auch aus der Abzugsbegrenzung des § 9a Satz 2. Zur Problematik der stfreien Abgeordnetenpauschale s. Anm. 8. Steuerfreier WK-Ersatz bei anderweitigen stpfl. Bezügen schließt die Anwendung des § 9a nicht aus.

► *Steuerfreier Werbungskosten-Ersatz gem. § 3 Nr. 13 und 16*: Ein dem ArbN stfrei gewährter WK-Ersatz führt aus verfassungsrechtl. Sicht nicht zu einer Kürzung des ArbN-Pauschbetrags, so BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518. Vgl. auch BFH v. 20.6.1997 – VI R 74/91, BStBl. II 1998, 59, unter Bezugnahme auf BFH v. 19.2.1993 – VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551.

► *Übungsleiterfreibetrag gem. § 3 Nr. 26*: Einnahmen des Stpfl. aus einer nebenberuflichen Übungsleitertätigkeit sind bis zur Höhe von insgesamt 2100 € im Jahr stfrei. Eine Berücksichtigung von WK ist gem. § 3 Nr. 26 Satz 2 nur möglich, soweit sie den Betrag der stfreien Einnahmen übersteigen. Zu weiteren Details s. § 3 Nr. 26 Anm. 9; BIRKENFELD, FR 1981, 601.

Verhältnis zu § 9 (Werbungskosten): Die WKPauschalierung nach Satz 1 Nr. 1 und 3 bildet eine konstitutive Sonderregelung im Verhältnis zu § 9, die von Amts wegen vorzunehmen ist und keiner besonderen Prüfung des Veranlassungszusammenhangs zwischen Erwerbsbezügen und Erwerbसाufwendungen bedarf. Die nachweisgebundene Geltendmachung tatsächlich angefallener höherer WK iSd. § 9 – auch im Rahmen besonderer gesetzlicher oder verwaltungsmäßiger WKPauschalen – schließt im Grundsatz die Anwendung des § 9a aus. Besondere WKPauschalen, die an die Stelle des Satz 1 Nr.1 treten können, sind § 9 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 Satz 4 betr. Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung sowie § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Nr. 5 betr. Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen.

Verhältnis zu § 10c (Sonderausgaben-Pauschbetrag): Der den SA-Bereich betreffenden Pauschbetrag des § 10c wird neben § 9a gewährt (s. auch § 10 Abs. 1 Halbs. 1); § 10c enthält – übereinstimmend mit § 9a – Möglichkeiten zum individuellen Nachweis höherer Sonderausgaben.

Verhältnis zu § 24a (Altersentlastungsbetrag): Während § 9a Nr. 1 bei der Bemessung des Altersentlastungsbetrags nicht abzuziehen ist (abgestellt wird auf die Höhe des Arbeitslohns), sind § 9a Nr. 2 (bis einschl. VZ 2008) und Nr. 3 grds. anwendbar (s. eingehender § 24a Anm. 20).

Verhältnis zu § 32b (Progressionsvorbehalt): Der für Zwecke des Progressionsvorbehalts anzusetzende besondere StSatz gem. § 32b Abs. 2 muss lt. BFH v. 17.12.2003 (I R 75/03, BStBl. II 2005, 96) bezogen auf die inländ. Einkünfte mangels individuellen WK-Nachweises den ArbN-Pauschbetrag gem. § 9a Nr. 1 auch dann berücksichtigen, wenn bei der Ermittlung der nach einem DBA stfreien ausländ. Einkünfte die tatsächlich angefallenen WK in Abzug gebracht wurden. Für eine Aufteilung des ArbN-Pauschbetrags auf inländ. und ausländ. Einkünfte gibt der Gesetzeswortlaut keine Hinweise. Eine dadurch ausgelöste Begünstigung von Stpfl. mit in- und ausländ. Einkünften gegenüber solchen mit ausschließlich inländ. Einkünften nimmt der Gesetzgeber nach Meinung des BFH aus Vereinfachungsgründen „ersichtlich in Kauf“. Zu weiteren Details s. § 32b Anm. 123 f.

Verhältnis zu § 33b (Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen): Gegenstand der Pauschalierung nach § 33b sind die spezifischen außergewöhnlichen Belastungen, die behinderten Menschen unmittelbar in Folge ihrer Behinderung erwachsen; Entsprechendes gilt für bestimmte Hinterbliebenenbezüge sowie für die Pflege nicht nur vorübergehend hilfloser Personen. Die Pauschbeträge gem. § 33b sollen bestimmte zwangsläufig anfallende private Aufwendungen abdecken, die von den individuell oder pauschal geltend zu machenden Erwerbसाufwendungen im Rahmen der Überschusseinkünfte (= WK) abzugrenzen sind.

Verhältnis zu außerordentlichen Einkünften (§ 34): Zur vorrangigen Verrechnung des § 9a Nr. 1 bei den laufenden Einkünften s. Anm. 29.

Verhältnis zu verschiedenen einkunftsbezogenen Abzugsbeträgen: Die Rspr. musste sich in der Vergangenheit (bis einschl. VZ 2011) mehrfach mit der Frage befassen, ob und ggf. wie die WKPauschbeträge bei diversen strelevanten Einkunftsgrenzen zu berücksichtigen sind, zB bei Kindergeldansprüchen sowie Anspruch auf einen Ausbildungsfreibetrag. Zu Details s. Anm. 29.

Verhältnis zu Verwaltungspauschalen: s. Anm. 8.

VI. Verfahrensfragen zu § 9a

Veranlagungsverfahren: Auf die WK Pauschbeträge gem. § 9a Nr. 1 und 3 hat der Stpfl. einen unverzichtbaren Rechtsanspruch; der typisierte Mindestbetrag an WK darf allerdings nicht zur Entstehung oder Erhöhung von Verlusten führen (§ 9a Satz 2). Die Gewährung der gesetzlichen WK Pauschbeträge bei der Ermittlung der entsprechenden Überschusseinkünfte erfolgt von Amts wegen, falls nicht höhere, tatsächlich angefallene erwerbsbezogene Aufwendungen vom Stpfl. nachgewiesen werden. Der Stpfl. kann sein faktisches Gestaltungswahlrecht zur Führung eines erwerbsbezogenen Einzelnachweises anstatt der Berücksichtigung von Pauschbeträgen bis zum Abschluss des finanzgerichtlichen Klageverfahrens ausüben, dagegen nicht mehr im Revisionsverfahren beim BFH (vgl. auch THÜRMER in BLÜMICH, § 9a Rn. 15). Die durch VAO zugelassenen Pauschalen müssen demgegenüber „geltend“ gemacht werden; demzufolge ist eine Antragstellung durch den Stpfl. erforderlich.

Lohnsteuerabzugsverfahren: Wegen der Berücksichtigung des Pauschbetrags gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 im LStAbzugsverfahren sowie der Berücksichtigung eines Freibetrags als elektronisches LStAbzugsmerkmal s. Anm. 29.

Lohnsteuerpauschalierung gem. §§ 40 bis 40b: Es erfolgt keine Berücksichtigung des ArbN-Pauschbetrags gem. § 9a Nr. 1; zu Einzelheiten s. Anm. 29.

B. Erläuterungen zu Satz 1: Werbungskostenpauschbeträge

I. Inhalt, Voraussetzungen und Abzug der Werbungskostenpauschbeträge (Satz 1 Halbs. 1)

10 1. Pauschbeträge für Werbungskosten

Die Rechtsnorm des § 9a ist überschrieben mit „Pauschbeträge für Werbungskosten“. Sie ordnet in Satz 1 Halbs. 1 an, dass bei der Ermittlung der Einkünfte „für Werbungskosten“ verschiedene Pauschalierungen vorgenommen werden können. Es handelt sich um eine abschließende Aufzählung („die folgenden Pauschbeträge“). Pauschalierung meint die (widerlegbare) Typisierung rechnerischer Grundlagen für Erwerbsaufwendungen bei bestimmten Überschusseinkünften in Gestalt einer veranlagungszeitraumbezogenen Vollpauschale.

Begriffsklärung: Der Begriff „Pauschbeträge“ meint feste, auf Euro lautende Beträge, die ohne Einzelnachweis stl. abziehbar sind. „Pauschsätze“ dagegen sind in % der Einnahmen ausgedrückte, also variable, oft aber der absoluten Höhe nach begrenzte Beträge; sie sind gesetzlich derzeit nicht vorgesehen. Als Oberbegriff wird zweckmäßigerweise „Werbungskosten-Pauschale“ verwendet. Schließlich bezeichnet der in Satz 1 Nr. 1 Buchst. a definierte „Arbeitnehmer-Pauschbetrag“ die besondere Ausprägungsform der Erwerbspauschale bei aktiven Einkünften gem. § 19.

Hinweis: In Rspr., Verwaltungsanordnungen und Schrifttum werden diese sprachlichen Unterscheidungen oftmals nicht klar eingehalten. Vor allem der Ausdruck „Pauschsätze“ wird häufig missverständlich zugleich für „Pauschbeträge“ verwendet. Zu Ermächtigungsgrundlagen für Pauschalen im Betriebsausgabenbereich s. § 51

Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG sowie § 51 EStDV für bestimmte forstwirtschaftliche Betriebe.

Abgrenzung zu Freibeträgen: Da die Pauschalierung von WK zur Arbeitsvereinfachung typisierend unterstellt, dass bestimmte erwerbsbezogene Aufwendungen im Zusammenhang mit einer strelevanten Tätigkeit anfallen, haben Pauschalen regelmäßig nicht den Charakter von Steuervergünstigungen. Sie sind daher von Freibeträgen (zB § 19 Abs. 2) zu unterscheiden; denn letztere stellen meist aus sozialpolitischen Gesichtspunkten bestimmte Einkunftsteile von der Besteuerung frei und beabsichtigen eine Begünstigung. Soweit Pauschalen allerdings 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 § 9a als notwendige Begleiterscheinung der gewollten Typisierung aus Vereinfachungsgründen durch den Gesetzgeber hingenommen (s. krit. dazu Anm. 5).

Abschließende Aufzählung der Werbungskosten-Pauschbeträge: Gemäß Satz 1 Halbs. 1 sind für WK bei der Ermittlung bestimmter Einkünfte die „folgenden Pauschbeträge“ abzuziehen. Wegen dieser abschließenden Aufzählung ist wie folgt zu unterscheiden:

► *Einkünfte mit Pauschalierungsmöglichkeit:* Der typisierte WK-Abzug gilt wegen des abschließenden Charakters der Regelung nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (diff. nach aktiven und passiven ArbN-Einkünften) sowie für sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5.

► *Einkünfte ohne Pauschalierungsmöglichkeit:* Bei den übrigen Überschusseinkünften (konkret den Einkünften aus VuV sowie den sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 2–4) existieren demgegenüber keine allg. gesetzlichen WKPauschbeträge. Eine ausdrückliche Begr. dafür findet sich in den Gesetzesmaterialien nicht. Die aus Vereinfachungsgründen geschaffene typisierte Abgeltung kleinerer erwerbsbezogener Aufwendungen wird insoweit wohl nicht für sinnvoll oder erforderlich gehalten. Als Gesichtspunkte dafür kommen in Betracht: Die VuV-Einkünfte dürften sich aufgrund ihrer Vielgestaltigkeit einer WKPauschalierung entziehen; zu der in den Jahren 1996 bis 1998 möglichen Teilpauschalierung bei privater Wohnraumvermietung s. Anm. 3. Bei den sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 2 und 3 bestehen verschiedene Freigrenzen, die eine WKPauschalierung entbehrlich machen; schließlich sind die Abgeordnetenbezüge gem. § 22 Nr. 4 wegen ihres spezifischen Charakters zum einen für eine Pauschalierung nicht geeignet, zum anderen ist eine Pauschalierung wegen des Fehlens von Massenbearbeitungsfällen wohl auch nicht erforderlich. Im Übrigen schließt die Gewährung einer pauschalen Aufwandsentschädigung bei einem Abgeordneten den WK-Abzug wegen § 22 Nr. 4 Satz 2 ausdrückl. aus.

► *Sonderfall der Kapitalvermögensinkünfte:* § 20 Abs. 9 schließt wegen des Systems der Abgeltungsteuer einen Abzug tatsächlicher WK aus. Stattdessen ist bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen als WK ein Sparer-Pauschbetrag abzuziehen, der bei Einzelveranlagung 801 €, bei Zusammenveranlagung von Ehegatten 1 602 € beträgt. Zu Details s. § 20 Anm. 680 ff.

2. Voraussetzungen für den Abzug der Werbungskostenpauschbeträge

a) Kein Nachweis von höheren Werbungskosten

Die WKPauschbeträge finden gem. § 9a Satz 1 Halbs. 1 nur Anwendung, „wenn nicht höhere WK nachgewiesen werden“.

11

Nachweisgebot für den Steuerpflichtigen: Satz 1 enthält hinsichtlich der Nachweisfrage eine verfahrensrechtl. Beweislastregel für WK. Eine entsprechende Regelung der Nachweisfrage im Sonderausgabenbereich enthält § 10c.

Der Wortlaut des Satzes 1 Halbs. 1 lässt zunächst eine den Stpfl. belastende Sondervorschrift im Verfahrensbereich vermuten: Der Stpfl. müsste – will er die Pauschbeträge überschreiten – das Entstehen von WK hinsichtlich Grund und Höhe nach den prozessual anerkannten Regeln beweisen; insoweit würde der allgemeine finanzamtliche Untersuchungsgrundsatz des § 88 AO außer Kraft gesetzt. 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 Einkommensteuerrecht, 1980, 300 f.).

Die Nachweisregelung in § 9a Satz 1 Halbs. 1 wird daher von Rspr., FinVerw. und Schrifttum übereinstimmend (ausdrücl. oder konkludent) einschränkend ausgelegt:

- 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 und Nichtbeanstandungsgrenzen (s. Anm. 8) für ausreichend gehalten;
- zum anderen bleiben die Grundsätze der objektiven Beweislast, die allg. Mitwirkungspflichten des Stpfl. sowie der Amtsermittlungsgrundsatz der FinVerw. unberührt (zur Fortentwicklung der Beweismaßorientierung an der Sphärenverantwortlichkeit der Beteiligten s. SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, 1113 ff.).

Im Ergebnis führt der Einleitungsteil zu § 9a Satz 1 folglich entgegen seinem Wortlaut nicht zu einer Verschärfung von Nachweispflichten für den Stpfl. im WK-Bereich (s. auch § 9 Anm. 54, 55).

Nachweis „höherer Werbungskosten“: Nur wenn der Stpfl. über den WKPauschbeträgen liegende Erwerbsaufwendungen geltend machen will, trifft ihn die Nachweispflicht (faktisches Gestaltungswahlrecht des Stpfl.). Eine entsprechende Dokumentation durch den Stpfl. erscheint empfehlenswert. 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. Darüber hinaus müssen die höheren WK auch abziehbar sein, vor allem § 3c Abs. 1 und 2 können den WK-Abzug insoweit ganz oder quotal einschränken. Im Einzelfall kann der W-Pauschbetrag trotz vorhandener, aber nicht abziehbarer WK demzufolge zum Ansatz kommen; § 3c schränkt den Abzug des WKPauschbetrags bei vorhandenen stpfl. Einnahmen nicht ein (vgl. bereits BIRKENFELD, FR 1981, 601 [606]).

12 b) Werbungskostenpauschbeträge ohne Nachweis

Die Pauschbeträge des § 9a Satz 1 dienen – vornehmlich aus Gründen der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens – der (allerdings widerlegbaren) typisierenden Abgeltung von leistungsfähigkeitsmindernden WK.

Kein Nachweis für Pauschbetragsabzug: 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). § 9a verwehrt dem Stpfl. aber nicht die

Geltendmachung höherer WK durch individuelle Darlegung oder Glaubhaftmachung (s. Anm. 17).

Differenzierende Pauschbetragsberücksichtigung: Bei den einzelnen von § 9a 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 LStAbzugsverfahren für ArbN ist allerdings die Grenze von 600 € gem. § 39a Abs. 2 zu beachten); der Abzug eines WKPauschbetrags bei einer anderen Einkunftsart bleibt unberührt.

► *Sind die tatsächlichen WK niedriger* als der Pauschbetrag, kann der Stpfl. den Pauschbetrag gleichwohl abziehen. § 9a beinhaltet insoweit eine nicht widerlegbare gesetzliche Vermutung für das Entstehen von WK (vgl. BFH v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937).

3. Abzug der Werbungskostenpauschbeträge

a) Abzug „für Werbungskosten“

13

§ 9a beinhaltet eine aus Vereinfachungsgründen eingeführte konstitutive Ausnahmeregelung gegenüber dem nachweisgebundenen allg. WK-Abzug gem. § 9. Der WKPauschbetrag tritt an die Stelle tatsächlicher WK. Die Regelung hat abschließenden Charakter.

Gesetzliche Werbungskostenfiktion unabhängig vom Veranlassungsprinzip: Das Entstehen kleinerer WK wird für bestimmte Einkunftsgebiete vom Gesetzgeber unwiderlegbar vermutet. Dies erfolgt unabhängig davon, ob beim Stpfl. überhaupt oder in der festgelegten Höhe Erwerbsaufwendungen angefallen sind. Insoweit kann § 9a zu fiktiven WK führen. Dies wird auch in der Formulierung: „Für Werbungskosten sind ... abzuziehen ...“ deutlich. Die Frage der konkreten Ausgestaltung des strelevanten Zusammenhangs zwischen Einnahmen und Aufwendungen, insbes. auch das Veranlassungsprinzip (s. § 9 Anm. 130 ff.), spielt bei § 9a keine wesentliche Rolle. Das Bestehen einer strelevanten Einkunftsquelle wird allerdings vorausgesetzt. Zeitliche Zuordnungsprobleme, wie sie insbes. im Rahmen des § 11 auftreten, bestehen für die WKPauschbeträge ebenfalls nicht; s. bestätigend auch BFH v. 7.11.2000 – III R 79/97, BStBl. II 2001, 702 (704); FG Köln v. 1.10.1998 – 4 K 1705/97, EFG 1999, 30, rkr.

Veranlagungszeitraumbezogene Vollpauschalierung: Bezogen auf die in Satz 1 Nr. 1 und 3 aufgeführten Einkunftsgebiete deckt der Pauschbetrag sämtliche damit im Zusammenhang stehenden Erwerbsaufwendungen eines VZ ab. Tatsächliche WK, auch wenn diese wiederum selbst pauschaliert sind (etwa § 9 Abs. 1 Nr. 4), können daher nicht zusätzlich zu § 9a, sondern nur an deren Stelle abgezogen werden. Die durch VAO zugelassenen Pauschalen sehen zT – steuersystematisch fragwürdig – davon abweichende Regelungen vor (s. krit. Anm. 8). Im Übrigen lässt eine Pauschalierung von Fahrtkosten durch den ArbG im Rahmen des § 40 Abs. 2 Sätze 2–3 den ArbN-Pauschbetrag unberührt.

Sonderfall negativer Einnahmen: Da die in § 9a festgelegten Pauschbeträge für WK abzuziehen sind, lässt die Rückzahlung von durch den Stpfl. in einem früheren VZ zu viel vereinnahmten und versteuerten Beträgen, die die ältere Rspr. als sog. negative Einnahmen qualifiziert, die Pauschbeträge unberührt

(grundlegend zur Problematik negativer Einnahmen BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184, betr. Einkünfte aus Kapitalvermögen; offenlassend BFH v. 10.10.1995 – VIII R 56/91, BFH/NV 1996, 304; zur ganz überwiegend ablehnenden Haltung im Schrifttum s. § 9 Anm. 80). Die zurückgezahlten Beträge (zB Arbeitslohn) 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. Ob diese Rechtsauffassung auf Dauer weiterhin Bestand haben wird, ist zweifelhaft; die Einnahmenrückzahlung würde dann auf den WKPauschbetrag „angerechnet“.

14 b) Abzug „bei der Ermittlung der Einkünfte“

Die WKPauschbeträge sind „bei der Ermittlung der Einkünfte“ der in Satz 1 Nr. 1 und 3 abschließend aufgezählten Einkunftsarten abzuziehen. Gesetzessystematisch gehört § 9a daher zu den Einkunftsermittlungsvorschriften iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 (s. auch Anm. 5).

Einmaliger Abzug bei der maßgebenden Einkunftsart: Da WK durch eine auf Einkunftserzielung gerichtete Tätigkeit (Leistung) veranlasst sein müssen (s. § 9 Anm. 116f.) erfolgt der Abzug bei der Einkunftsart, zu der die (durch den Pauschbetrag abgegoltenen) WK veranlassungsmäßig gehören. Der Pauschbetrag kann daher vom Stpfl. bei jeder der abschließend aufgeführten Einkunftsarten (Nr. 1 und 3) nur einmal abgezogen werden, auch wenn im Rahmen einer Einkunftsart mehrere strelevante Leistungsverhältnisse (zB mehrere Dienstverhältnisse) bestehen. Der Stpfl. kann also nebeneinander für bis zu zwei Einkunftsarten WKPauschbeträge nach § 9a beanspruchen. Allerdings dürfen die WKPauschbeträge entsprechend der allgemeinen Systematik des Erwerbsabzugs nicht ausschließlich in einem qualifizierten wirtschaftlichen Zusammenhang mit gänzlich oder partiell stfreien Einnahmen abgezogen werden (§ 3c Abs. 1 und 2).

Zweifel über die zugehörige Einkunftsart: Stehen erwerbsbezogene Aufwendungen im Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten, so ist eine sachgerechte Zuordnung unter wirtschaftlichen Veranlassungsgesichtspunkten (ggf. im Schätzungswege, § 162 AO) vorzunehmen, falls nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz kein überwiegender Beziehungszusammenhang zu einer der Einkunftsarten erkennbar ist. Die schätzungsweise Zuordnung setzt das Vorhandensein eines praktikablen Aufteilungsmaßstabs voraus. Allerdings 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 aufzuteilen, so dass eine Doppelberücksichtigung entfällt (vgl. BFH v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937; zur hM auch LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXI. § 9a Rn. 3).

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 – ggf. mittels einer Schätzung – zugeordnet werden. Der Stpfl. kann nicht einerseits den vollen ArbN-Pauschbetrag und andererseits sämtliche nachgewiesenen Erwerbsaufwendungen als BA im Rahmen der selbständigen Tätigkeit geltend machen; dem BA-Bereich ist vielmehr nur – unabhängig vom WKPauschbetrag – der sachgerecht geschätzte Anteil zuzuordnen (vgl. dazu auch BFH v. 10.6.2008 – VIII R 75/05, BStBl. II 2008, 937; v. 4.11.1965 – IV

32/64 U, BStBl. III 1966, 89; zur weiteren Konkretisierung vgl. STEINHAUFF, jurisPR-SteuerR 41/2008 Nr. 2).

c) Abzug von Amts wegen, Höhe des Abzugs

15

Die WKPauschbeträge des § 9a Satz 1 „sind bei der Ermittlung der Einkünfte ... abzuziehen“, allerdings nur, sofern nicht höhere WK durch den Stpfl. im Rahmen seiner Nachweis- bzw. Glaubhaftmachungspflicht geltend gemacht werden. Dies definiert die Rechtsfolge des WK Pauschbetrags.

Rechtsanspruch auf Pauschbetragsabzug: Der Gesetzeswortlaut verdeutlicht, dass die Gewährung der Pauschbeträge von Amts wegen erfolgt, dh. im Rahmen der EDV-mäßigen Bearbeitung der Besteuerungsfälle durch die Fin-Verw. berücksichtigt wird. Demzufolge hat der Stpfl. auf die Gewährung der Pauschbeträge einen Rechtsanspruch, der ggf. im Klageweg durchgesetzt werden kann, auch falls im Einzelfall die tatsächlich entstandenen WK die Pauschale unterschreiten. Ein Verzicht auf den Ansatz der WKPauschbeträge gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 und 3 ist rechtlich nicht zulässig (so die hM, etwa BFH v. 14.4.1993 – I R 120/91, BStBl. II 1993, 738), aber dennoch (durch fehlende Mitwirkung des Stpfl.) mitunter praktisch erreichbar. Wegen der „automatischen“ Berücksichtigung der Pauschbeträge im laufenden LStAbzugsverfahren für ArbN s. Anm. 29.

Höhe des Abzugs: Die Vollpauschalen sind betragsmäßig in Satz 1 definiert (ArbN-Pauschbetrag: 1000 €, Rentenpauschbetrag: 102 €), wobei gem. Satz 2 eine insoweit bedingte Verlustentstehung oder -erhöhung ausgeschlossen ist. Die Erwerbspaushalen können auch dann in voller Höhe geltend gemacht werden, wenn die entsprechenden Einnahmen nur während eines Teils des Kj. der unbeschränkten StPfl. unterliegen (R 9a Abs. 2 EStR). Die WKPauschbeträge sind als Einkünfteermittlungsvorschriften auf den gesamten VZ (§ 25) bezogen und enthalten als Jahresbeträge keine zeitanteilige Abzugsbegrenzung.

II. Die einzelnen Werbungskostenpauschbeträge des Satzes 1 Halbs. 2 Nr. 1–3

1. Pauschbeträge bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Satz 1 Nr. 1)

a) Allgemeiner Arbeitnehmer-Pauschbetrag (Satz 1 Nr. 1 Buchst. a)

aa) Begriff, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Arbeitnehmer-Pauschbetrags

16

Der von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) – vorbehaltlich der Versorgungsbezüge gem. § 19 Abs. 2 (s. Anm. 32, 34) – abzuziehende ArbN-Pauschbetrag beträgt seit 1.1.2011 1000 €. Zeitlich davor galt: In den VZ 2004 bis 2010: 920 €; VZ 1990 bis 2003: 1044 € (bis VZ 2001: 2000 DM). Zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2–4. Vgl. ergänzend auch BERGEMPER, DB Beil. 3/2012, 29 f. sowie H 9a LStR 2011.

Hinweis: In den VZ 2006 bis einschl. VZ 2011 waren bestimmte erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten (zunächst nach § 4f; seit 2009: gem. § 9c) neben dem ArbN-Pauschbetrag zulässig. Bei dieser Erweiterung des erwerbsbedingten Pauschalabzugs bei § 19 handelte es sich um eine Sozialzwecknorm mit familienpolitischer Zielsetzung. Wegen Vereinheitlichung und Zusammenführung von Kinderbetreuungskosten im

ausschließlichen Abzugsbereich des § 10 Abs. 1 Nr. 5 als SA ist der „erwerbsbezogene Zusatzabzug“ seit VZ 2012 entfallen.

Begriff: Die gesetzliche Bezeichnung „ArbN-Pauschbetrag“ ist im Rahmen der Umgestaltung der WKPauschale durch das StReformG 1990 eingeführt worden (Integration WKPauschbetrag, Weihnachtsfreibetrag sowie ArbN-Freibetrag). Die Benennung sollte den Anwendungsbereich der Erwerbspauschale für ArbN (§ 19) verdeutlichen (s. auch FG Ba.-Württ. v. 25.7.1991 – 6 K 42/91, EFG 1991, 687, im Ergebnis best. durch BFH v. 29.3.1992 – VI B 152/91, BStBl. II 1992, 752; krit. zur Begriffsbildung RASENACK, BB 1988, 1864). Steuersystematisch ist es im Jahre 1990 trotz Umgestaltung bei einem typisierenden Erwerbsabzug geblieben (so BFH v. 11.12.1997 – III R 214/94, BStBl. II 1998, 292). Für die anderen beiden WKPauschalen (Nr. 1 Buchst. b und Nr. 3) gibt es keine Parallelbezeichnungen.

Vereinfachungszweck: Der Gesetzgeber möchte mit der rückwirkenden Anhebung des ArbN-Pauschbetrags von 920 auf 1000 pro Jahr ab VZ 2011 durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 v. 1.11.2011 den Einzelnachweis von Erwerbсаufwendungen bei ArbN in einem erweiterten Umfang entbehrlich machen. Gleichzeitig will er damit die „Vereinfachungswirkung der Pauschalregelung“ bekräftigen. Konkret macht die BReg. in ihrem Gesetzesentwurf folgende „Vereinfachungskalkulation“ auf: Durch Anhebung des ArbN-Pauschbetrags auf 1000 € werden weitere rd. 550 000 ArbN vom Einzelnachweis für WK befreit; insgesamt wird daher durch die Gewährung des erhöhten ArbN-Pauschbetrags für 21,6 Mio. ArbN, dh. 62,3 % aller abhängig tätigen Stpfl., kein Einzelnachweis von WK in der StErklärung mehr erforderlich sein (so BTDrucks. 17/5125 v. 21.3.2011, 53). Die volle Jahreswirkung an Steuererminderereinnahmen soll durch die Erhöhung des Pauschbetrags rd. 330 Mio. € ausmachen. Dies bedeutet pro Stpfl. eine Verminderung der Einkommensteuerbelastung von bis zu 36 € pro Jahr.

► *Kritik und Stellungnahme:* Im Schrifttum wird die Pauschbeträgerhöhung insgesamt und ihr Vorziehen in den VZ 2011 – Geltung also nicht wie zunächst geplant erst ab dem VZ 2012 – als „erster Schritt“ einer Steuervereinfachung zwar begrüßt, letztlich aber als zu gering eingestuft. Im Ergebnis bleibt der auf 1000 € erhöhte ArbN-Pauschbetrag hinter dem Betrag zurück, der bis einschl. VZ 2003 galt (1044 €). Auch die Verminderung des Bürokratieaufwands beim Belegsammeln wird als nur geringfügig eingeschätzt. Zu dem das Steuervereinfachungsgesetz begleitenden kritischen Schrifttum vgl. KANZLER, NWB 2011, 525 (528); STRAHL, KÖSDI 2011, 17696 (17703 f.); GROTTKE/KITTL, StuB 2011, 819 (820 f.); SCHARFENBERG/MARBES, DB 2011, 2282 (2283); REIMER, FR 2011, 929 (930 f.); HÖRSTER, NWB 2011, 3350 (3352); speziell zum LStAbzugsproblem der „Dezember-Lösung“ HECHTNER, FR 2011, 272. Auch wenn die Pauschbetragsanhebung durch den Gesetzgeber „etwas mutiger“ hätte ausfallen sollen, ist die Maßnahme insgesamt unter Vereinfachungsgesichtspunkten uE zu begrüßen, denn die Besteuerungspraxis zeigt, dass § 9 eine stark konfliktrträgige Regelungsmaterie ist mit hoher Streitbereitschaft insbes. im ArbN-Bereich. Das „Vereinfachungskalkül“ des Gesetzgebers hätte allerdings auch derartige Streitvermeidungskosten im Interesse einer größeren Pauschbetragsanhebung einbeziehen sollen. Auch wäre eine konkretere Analyse und statistische Belegung des typischen Erwerbсаufwands eines durchschnittlichen ArbN angebracht gewesen. Dessen ungeachtet erscheint die Maßnahme insgesamt sinnvoll, zumal stets ein Einzelnachweis von tatsächlich im VZ angefallenen höheren WK durch den Stpfl. zugelassen ist; mittelbar dient die Anhebung des Pauschbetrags daher

auch der Rechtssicherheit. Im Übrigen rechtfertigt dieser Vereinfachungszweck die Vorschrift des § 9a Nr. 1 auch vor dem Gleichheitssatz des Art. 3 GG, weil das Nettoprinzip in typisierter Form angewandt wird (s. BFH v. 11.12.1997 – III R 214/94, BStBl. II 1998, 292 [295]).

Verfassungsmäßigkeit: Das BVerfG v. 10.4.1997 (2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518 = BVerfGE 96, 1 ff.) geht von der Verfassungsmäßigkeit des ArbN-Pauschbetrags gem. Satz 1 Nr. 1 (von seinerzeit 2000 DM/1044 €) aus, da der Gesetzgeber bei der vorgenommenen Typisierung eines Mindesterwerbssaufwands (mit Nachweismöglichkeit für höhere WK) im Rahmen des ihm zustehenden Gestaltungsspielraums bleibt (kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG; uE zutr.). Dies gilt auch, falls der WKPauschbetrag mit einem streifen oder pauschal lohnversteuerten WK-Ersatz durch den ArbG (etwa § 3 Nr. 16, § 40 Abs. 2 Satz 2) zusammentrifft; eine verfassungsproblematische Begünstigungskumulation können nur die besonderen Entlastungstatbestände, nicht aber den WKPauschbetrag betreffen. Im Übrigen best. das BVerfG die Verfassungsmäßigkeit der Aufhebung des ArbN- und Weihnachtsfreibetrags durch das StReformG 1990 und „bescheinigt“ dem ArbN-Pauschbetrag einen ausreichenden Ausgleich der Nachteile des LStAbzugsverfahrens (krit. HEY, Saldierung von Vor- und Nachteilen in der Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen und Ungleichbehandlungen, AöR 2003, 226 [246 f.]). Ergänzend dazu hat der IX. Senat des BFH (v. 17.7.2000 – IX B 57/00, BFH/NV 2000, 147) festgestellt: Bei der Besteuerung der Lohneinkünfte besteht verfassungsrechtl. kein Anspruch auf Abzug eines Freibetrags entsprechend den Einkünften aus Kapitalvermögen (Argumente für Freibetrag bei Kapitalvermögenseinkünften: besondere Inflationsanfälligkeit, Bedeutung für existenzsichernde Versorgung und Altersvorsorge). Trotz zwischenzeitlich erfolgter Rechtsänderungen dürfte sich an dieser Einschätzung zur Verfassungskonformität der Regelung nichts geändert haben. Zur Bestätigung der Verfassungskonformität des ArbN-Pauschbetrags s. auch BVerfG v. 26.7.2010 2 – BvR 2227-2228/08, DStRE 2010, 1058.

Hinweis: Der VI. Senat des BFH hatte in einem eingehend begründeten Vorlagebeschl. v. 19.2.1993 (VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551) an das BVerfG ursprünglich noch Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 9a Satz 1 Nr. 1 bei einem Zusammentreffen mit anderen Begünstigungstatbeständen geäußert. Dieser Vorlagebeschl. wurde dann mittels Beschl. v. 20.6.1997 (VI R 74/91, BStBl. II 1998, 59) wegen bereits erfolgter Klärung der entscheidungserheblichen Fragen seitens des BVerfG zurückgenommen.

bb) Einzelfragen zum Arbeitnehmer-Pauschbetrag

17

Nach der höchstrichterlichen Rspr. besteht ein Rechtsanspruch des ArbN auf den einkunftsmindernden Abzug des vollen ArbN-Pauschbetrags selbst wenn feststeht, dass keine oder nur geringe WK im Einzelfall angefallen sind (so zutr. BFH v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937; für die anderen WKPauschbeträge gilt dies entsprechend). Folgerichtig kann auch der ArbN-Ehegatte bei einem stl. anzuerkennenden Ehegattenarbeitsverhältnis den Pauschbetrag nach Satz 1 Nr. 1 Buchst. a in Anspruch nehmen. Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO liegt darin nicht (vgl. BFH v. 18.4.1958 – VI 17/59 U, BStBl. II 1958, 294; FG Düss. v. 23.5.1962 – I 37/60 E, EFG 1963, 109, rkr.). Ein „Einmalabzug“ erfolgt aber auch, wenn der Stpfl. innerhalb eines VZ Arbeitslohn aus mehreren Dienstverhältnissen bezieht (BFH v. 2.4.1959 – VI 329/57 U, BStBl. III 1959, 220). Bei zweifelhafter Aufwendungsordnung im Rahmen mehrerer betroffener Einkunftsarten ist eine Abgrenzung vorzunehmen; zu Details s. Anm. 21.

Integration des Arbeitnehmer-Pauschbetrags in das Lohnsteuerabzugsverfahren: Der ArbN-Pauschbetrag iHv. jährlich 1000 € ist in die LSt-Tabellen für die Steuerklassen I bis V eingearbeitet (s. § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 1). Bezieht der Stpfl. Arbeitslohn aus mehreren Dienstverhältnissen, so erhält er bei Anwendung der LSt-Tabelle den Pauschbetrag systemgerecht nur bei dem ersten Dienstverhältnis, nicht jedoch bei dem nach Steuerklasse VI erfassten Arbeitslohn aus dem zweiten und weiteren Dienstverhältnis (§ 38b Abs. 1 Nr. 6). Entsprechendes gilt für den Pauschbetrag bei Versorgungsbezügen gem. Satz 1 Nr. 1 Buchst. b. Hat der ArbN nur während eines Teils des Kj. stpfl. Arbeitslohn bezogen, so kann er den Anspruch auf den vollen Pauschbetrag nur bei der ESt-Veranlagung erlangen; beim laufenden LStEinbehalt erfolgt nur eine anteilige monatliche Gewährung. Wegen der Berücksichtigung von über dem ArbN-Pauschbetrag liegenden nachgewiesenen höheren WK als Abzugsmerkmal „Freibetrag“ bei der elektronischen LStAbrechnung s. § 39a Abs. 1 Nr. 1; dabei ist die aufwendungsbezogene Berücksichtigungsgrenze von 600 € gem. § 39a Abs. 2 Satz 4 zu beachten.

Pauschalierung der Lohnsteuer gem. §§ 40 bis 40b: Bei der Pauschalierung der LSt. handelt es sich um ein nur für bestimmte Sachverhaltsgruppen gesetzlich vorgesehenes Besteuerungsverfahren eigener Art. Der ArbG ist Schuldner der pauschalen LSt.; die pauschal besteuerten Bezüge und die pauschale LSt. sind bei der Veranlagung des ArbN außer Ansatz zu lassen (§ 40 Abs. 3). Für den ArbN-Pauschbetrag ist daher bei einer LStPauschalierung gem. §§ 40 bis 40b insgesamt kein Raum. So kommt die Anwendung des ArbN-Pauschbetrags daher etwa bei pauschaler LSt. bei Teilzeitbeschäftigten nicht in Betracht. Auch erfolgt keine Anrechnung pauschaliert durch den ArbG versteuerter Fahrtkosten iSd. § 40 Abs. 2 auf den ArbN-Pauschbetrag.

Zusammentreffen mit außerordentlichen Einkünften: Bei einem veranlagungszeitraumbezogenen Zusammentreffen laufender und außerordentlicher Erwerbsbezüge als ArbN (§ 34 Abs. 2) ist der Pauschbetrag vorrangig von den laufenden Einnahmen abzuziehen. Ein Abzug von den außerordentlichen Einnahmen erfolgt nur insoweit, als keine laufenden Einnahmen zur Verrechnung zur Verfügung stehen. Dies ist zwar nicht ausdrücl. gesetzlich geregelt, ergibt sich aber nach Auffassung des BFH zum einen aus dem Begünstigungszweck des § 34, zum anderen aus dem Vereinfachungsgedanken des § 9a (vgl. BFH v. 29.10.1998 – XI R 63/97, BStBl. II 1999, 588). Dies ist uE zutreffend und gilt entsprechend auch für den Pauschbetrag für Versorgungsbezüge gem. Satz 1 Nr. 1 Buchst. b. Eine mehrmalige Berücksichtigung des Pauschbetrags in einem Kj. ist dagegen unzulässig.

Berücksichtigung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags bei diversen einkunftsbezogenen Abzugsbeträgen: Weil die Einkünfte- und Bezügegrenzen für volljährige Kinder durch das StVereinFG 2011 ab VZ 2012 weggefallen sind, besteht die Problematik der zeitanteiligen Kürzung des ArbN-Pauschbetrags (sowie der anderen WK-Pauschbeträge) nur noch für Altjahre. Im Übrigen werden Kinder nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur noch berücksichtigt, wenn sie einer vollen Erwerbstätigkeit nachgehen (§ 32 Abs. 2 Sätze 2, 3). Zur alten Rechtslage s. BFH v. 12.4.2000 – VI R 34/99, BStBl. II 2000, 464 = DStR 2000, 963, mit Anm. MIT: Zur Ermittlung der Einkunftsgrenze beim Kindergeldanspruch ist ein zeitanteiliger ArbN-Pauschbetrag während der Ausbildungszeit anzusetzen; BFH v. 7.11.2000 – III R 79/97, BStBl. II 2001, 702, zur Gewährung des sog. Ausbildungsfreibetrags (§ 33a Abs. 2): Zeitanteilige Kürzung des ArbN-Pauschbetrags entsprechend

der Ausbildungsphase zur Ermittlung der anzurechnenden Einkünfte des Kindes (s. auch R 33a.4 Abs. 2 EStR 2008).

Bei der Berechnung der sog. Obergrenze für Unterhaltsaufwendungen im Bereich außergewöhnlicher Belastungen (§ 33a Abs. 1) ist der ArbN-Pauschbetrag auch anzusetzen, wenn der Stpfl. keine WK hatte (so BFH v. 11.12.1997 – III R 214/94, BStBl. II 1998, 292; erläuternd dazu KANZLER, FR 1998, 372).

cc) Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags „vorbehaltlich Buchst. b“ 18

Der ArbN-Pauschbetrag von 1000 € kommt nur insoweit zum Abzug, als keine Versorgungsbezüge gem. § 19 Abs. 2 erzielt werden; dann gilt der reduzierte WKPauschbetrag von 102 €. Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bringt dieses Rangverhältnis – technisch zutreffend – dadurch zum Ausdruck, dass Buchst. a (Anwendung des ArbN-Pauschbetrags) nur „vorbehaltlich Buchst. b“ gilt.

Abgrenzung aktiver und passiver Arbeitnehmerbezüge: Die zutreffende Anwendung des pauschalierten Erwerbsabzugs erfordert die Abgrenzung aktiver ArbN-Bezüge von (nichtselbständigen) Versorgungsbezügen. Dies wird in den meisten Fällen steuerpraktisch problemlos möglich sein. Im Einzelfall können sich allerdings auf der Einnahmenseite Abgrenzungsfragen ergeben, die für die Anwendung des Satz 1 Nr. 1 entscheidend sind. So kann etwa die Qualifikation von Beihilfeleistungen als Versorgungsbezüge str. sein. Das FG Köln v. 24.3.2011 (10 K 992/08, EFG 2011, 1780) spricht sich für Versorgungsbezüge gem. § 19 Abs. 2 aus mit der Folge der Anwendung des reduzierten WKPauschbetrags von 102 € (anstelle des ArbN-Pauschbetrags). Die Rev. dazu ist beim BFH unter dem Az. VI R 28/11 anhängig. Auch Sachbezüge können Versorgungsbezüge gem. § 19 Abs. 2 darstellen mit der Folge der Anwendung des WKPauschbetrags iHv. 102 €. Für pauschalierten Arbeitslohn (§§ 40 bis 40b) kommt die Anwendung des Versorgungsfreibetrags nicht in Betracht; die Anwendung des Satz 1 Nr. 1 ist insoweit gänzlich ausgeschlossen.

Nebeneinander aktiver und passiver Arbeitnehmer-Bezüge: Werden von einem ArbN in einem VZ nebeneinander „aktive Einnahmen“ und Versorgungsbezüge erzielt, kommen beide Pauschbeträge gem. § 9a Nr. 1 zur Anwendung; eine zeitanteilige Kürzung scheidet wegen des Charakters als veranlagungszeitraumbezogener Pauschbetrag aus. Ein individueller WK-Nachweis bei aktiven Bezügen schließt im Übrigen die Anwendung des WKPauschbetrags bei Versorgungsbezügen nicht aus (so zutr. BMF v. 24.2.2005, BStBl. I 2005, 429 – Tz. 59; OFD Münster, Kurzinformation ESt. Nr. 33/2007 v. 19.12.2007, DStZ 2008, 92; krit. zum Nebeneinander der zwei Pauschbeträge NIERMANN/RISTHAUS, DB-Beil. 2/2005, 15; VON BECKERATH in KIRCHHOFF XI. § 9a Rn. 6).

b) Besonderer Pauschbetrag für Versorgungsbezüge (Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) 19

Satz 1 Nr. 1 Buchst. b sieht für (nichtselbständige) Versorgungsbezüge gem. § 19 Abs. 2 und darauf begrenzt („soweit“ Versorgungsbezüge vorliegen) einen WKPauschbetrag von 102 € vor. Betroffen ist der pauschalierte Erwerbsabzug bei sämtlichen Renten von ArbN in der Auszahlungsphase, insbes. Beamtenpensionen und betrieblichen Altersrenten in Gestalt von Direktzusagen und Zahlungen durch Unterstützungskassen, auch als Hinterbliebenenbezüge. Stets muss es sich um Bezüge aus früheren Dienstleistungen (§ 19 Abs. 1 Nr. 2) handeln. Für Einkünfte aus § 19 existieren demnach zwei Pauschbeträge mit identischer Grundsystematik (Abzug „von Amts wegen“ falls keine individuell höheren

WK nachgewiesen werden): Für „aktiv tätige“ ArbN der Pauschbetrag von 1000 €, für „passiv tätige“ frühere ArbN und auf die Versorgungsbezüge begrenzt der Pauschbetrag von 102 €. Der ArbN-Pauschbetrag gilt nur „vorbehaltlich Buchst. b“ (s. Anm. 30). Eine besondere gesetzliche Bezeichnung hat der WKPauschbetrag für Versorgungsbezüge nicht erhalten.

Dualismus der § 19-Pauschbeträge: Die Aufteilung in zwei Pauschbeträge bei § 19 erfolgte im Zuge der Neuordnung der Alterseinkünftebesteuerung mW ab 1.1.2005 (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 4 mit Hinweis auf das AltEinkG v. 5.7.2004). Der WKPauschbetrag sollte dadurch für sämtliche Arten von Rentenbezügen harmonisiert werden (so die Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktion SPD und Bündnis/90 Die Grünen v. 9.12.2003, BTDrucks. 15/2150, 33). Für nichtselbstständige Versorgungsbezüge und für sonstige Rentenbezüge (Satz 1 Nr. 3) gilt daher ein identischer WKPauschbetrag von 102 €. Im Übrigen ist der für Versorgungsbezüge geltende pauschale Erwerbsabzug wegen diverser Rechtsverweise auch im LStAbzugsverfahren „automatisch“ zu berücksichtigen (etwa § 39a Abs. 1 Nr. 1, § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 1). Für den Abzug des WKPauschbetrags gilt eine Höchstbetragsbegrenzung gem. § 9a Satz 2 Halbs. 1 (s. Anm. 43).

Steuersystematische Bedeutung: Die Neuordnung der Alterseinkünftebesteuerung mW ab 1.1.2005 hat (seinerzeit) zu einer Reduzierung des WKPauschbetrags für Versorgungsbezüge gem. § 19 Abs. 2 von (damals) 902 € auf 102 € geführt. Begründet wurde dies folgendermaßen: Bei Pensionären sei der höhere ArbN-Pauschbetrag sachlich typischerweise im Vergleich zu aktiven ArbN wegen gesunkener Erwerbsaufwendungen (zB wegen Fehlens aufwendungsverursachender Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) nicht mehr gerechtfertigt. Auch als Ausgleichselement für eine niedrigere Besteuerung der gesetzlichen Rentenbezüge wäre der ArbN-Pauschbetrag für Versorgungsbezüge nach der Neuordnung der Alterseinkünftebesteuerung nicht mehr zu rechtfertigen (so BTDrucks. v. 9.12.2003, 15/2150, 33). Steuersystematisch dürfte eine solche Gleichbehandlung sämtlicher Rentenbezieher im Hinblick auf einen pauschalierten Erwerbsabzug von 102 € im Ergebnis gerechtfertigt sein. Allerdings wurden statistische Angaben zur Begr. der Realitätsnähe des WKPauschbetrags bei Rentenbeziehern vom Gesetzgeber nicht vorgelegt. Überdotiert erscheint ein typisierender Pauschbetrag von 102 € pa. aber sicherlich nicht. Eine Anhebung des WKPauschbetrags für Versorgungsbezüge ist seitdem nicht erfolgt; nur der ArbN-Pauschbetrag wurde mW ab 1.1.2011 angehoben. Auch unter Vereinfachungsgesichtspunkten (Vermeidung eines einzelfallabhängigen WK-Nachweises) erscheint der vereinheitlichte Pauschbetrag dem Grunde und der Höhe nach sinnvoll; allerdings schlagen die Abgrenzungsfragen zwischen aktiven und passiven ArbN-Einkünften nun auch auf den pauschalierten Erwerbsabzug durch. Zum Nebeneinander aktiver und passiver Bezüge mit der Rechtsfolge einer Anwendung beider Pauschbeträge s. Anm. 30. Wegen der Anwendung des § 9a Nr. 1 für Leistungen aus einem Pensionsfonds aufgrund der Übergangsregelung nach § 52 Abs. 34b s. BMF v. 17.11.2004, BStBl. I 2004, 1065 – Tz. 225 (226).

Wirtschaftliche Bedeutung: Die zum 1.1.2005 erfolgte Reduzierung des WKPauschbetrags für Versorgungsbezüge (von 920 € um 818 € auf 102 € pa.) ging einher mit einem abschmelzenden Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag gem. § 19 Abs. 2. Die Übergangszeit endet im Jahr 2040. Dadurch soll eine Gleichbehandlung sämtlicher Rentenbezüge in Richtung einer nachgelagerten Besteuerung gewährleistet werden (zur Systematik und Details s. § 19

Anm. 510 ff.). Ob die Reduzierung der Erwerbspauschale für Versorgungsbezüge eines ArbN seit 1.1.2005 tatsächlich eine individuelle Steuermehr- oder -minderbelastung bewirkt, ist letztlich einzelfallabhängig.

2. Wegfall des Werbungskostenpauschbetrags bei Einkünften aus Kapitalvermögen wegen Abgeltungsteuer (Satz 1 Nr. 2) 20

Der WKPauschbetrag gem. Satz 1 Nr. 2 bei Einkünften aus Kapitalvermögen iHv. 51 € pro Stpfl./102 € bei zusammenveranlagten Ehegatten ist mW ab 1.1.2009 aufgehoben worden. Dies erfolgte im UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630). Der „alte“ WKPauschbetrag mit der nachweisgebundenen Möglichkeit zur Geltendmachung individuell höherer WK für Kapitalvermögenseinkünfte und der Sonderregelung für zusammenveranlagte Ehegatten war folglich letztmals im VZ 2008 anwendbar (zu Erl. der alten Rechtslage s. im elektronischen HHR-Archiv (www.ertragssteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), § 9a Anm. 34 f., Stand 209. Lfg./April 2003). Bei vermögensverwaltenden PersGes. mit Kapitalvermögenseinkünften war bis einschl. VZ 2008 streitig, ob der WKPauschbetrag gem. Satz 1 Nr. 2 im Rahmen der einheitlich und gesonderten Feststellung der PersGes. gesellschaftsbezogen einmal oder erst bei Veranlagung der Gesellschafter (ggf. mehrfach) zum Abzug gebracht werden konnte. Unter Bezugnahme auf die Ehegattenklausel des „alten“ Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 hat sich das FG Rhld.-Pf. v. 21.4.1999 (1 K 1850/95, EFG 1999, 705, rkr.) für ein Abstellen auf die persönlichen Verhältnisse des Gesellschafters ausgesprochen. Dem ist uE zuzustimmen, wobei allerdings die zur Ermittlung der Einkunftsanteile der einzelnen Gesellschafter tatsächlich abgezogenen WK vorab einheitlich festgestellt werden müssten, um im Zuge der Veranlagung des einzelnen Stpfl. die Anwendung des WKPauschbetrags prüfen zu können.

Grund für Wegfall des Werbungskostenpauschbetrags: Die Streichung des Satzes 1 Nr. 2 war inhaltlich Bestandteil der Einf. einer Abgeltungsteuer für private Kapitalvermögenseinkünfte ab VZ 2009. Dabei wurde der WKPauschbetrag in den neuen Sparer-Pauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 integriert. Konkret erfolgte eine betragsmäßig unveränderte Zusammenführung des bisherigen Sparer-Freibetrags (750 €/1 500 € für VZ 2007/2008) und des WKPauschbetrags für Kapitalvermögenseinkünfte (51 €/102 €) zu einem Sparer-Pauschbetrag (801 €/1 602 €). Eine Überprüfung der Höhe des Sparer-Pauschbetrags am repräsentativen Durchschnittsfall erfolgte nicht. Inhaltlich bedeutet dies trotz Betragsidentität einen Konzeptwechsel, da der Sparer-Pauschbetrag als integraler Bestandteil der Abgeltungsteuer den Abzug tatsächlich entstandener höherer WK ausdrückl. ausschließt (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2). In § 32d Abs. 2 Nr. 3 besteht eine optionsabhängige Ausnahme vom WK-Abzugsverbot bei der Abgeltungsteuer für sog. unternehmerische Beteiligungen (Teilabzug insbes. bei Finanzisierungskosten von 60 %).

Bedeutung der Werbungskostenpauschbetrags-Abschaffung: Die Abschaffung des WKPauschbetrags gem. Satz 1 Nr. 2 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen dürfte – isoliert betrachtet – rechtlich und wirtschaftlich unproblematisch sein. Angaben zur finanziellen Auswirkung der Streichung hat der Gesetzgeber nicht gemacht; im Finanztableau des Regierungsentwurfs sind nur Angaben zu den finanziellen Wirkungen der Abgeltungsteuer insgesamt zu finden. Der mit der Einf. des Sparer-Pauschbetrags im System der Abgeltungsteuer

einhergehender Konzeptwechsel von einer formellen (= widerlegbaren) zu einer materiellen (= nicht widerlegbaren) Typisierung sämtlicher WK (also nicht nur der Depotgebühren, allgemeinen Verwaltungskosten sondern auch der Finanzierungs- und Beratungskosten) ist jedoch verfassungsrechtl. hoch problematisch, da ein nicht zu rechtfertigender Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip vorliegen könnte. Die Kritikpunkte an der rechtlichen Ausgestaltung des Sparer-Pauschbetrags gem. § 20 Abs. 9 lassen jedoch die rechtliche Tragfähigkeit der Streichung von § 9a Satz 1 Nr. 2 unberührt. Im Übrigen hat das individuelle WK-Abzugsverbot bei der Abgeltungsteuer in der Gestaltungspraxis Ausweichreaktionen nach sich gezogen (etwa Erlangung eines Teilabzugs von 60 % durch Übertragung des privaten Kapitalvermögens in eine gewerblich geprägte Pers-Ges.; Realisierung des vollen WK-Abzugs auf Fondsebene gem. § 3 Abs. 3 InvStG; Neugestaltung von Transaktionsgebühren usw.).

Zur verfassungsrechtl. Problematik des § 20 Abs. 9 vgl. etwa HEY, BB 2007, 1303 (1307); ENGLISCH, StuW 2007, 221 (238 f.); STRAHL, KÖSDI 2007, 15830 (15838); BEHRENS, DStR 2007, 1998 (2002); WENZEL, DStR 2009, 1182; aA ECKHOFF, FR 2007, 989 (998), mit Hinweis auf den durchschnittlichen Fall als Typisierungsleitbild. Zu weiteren Details s. § 20 Anm. 8.

21 3. Werbungskosten-Pauschbetrag bei sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5 (Satz 1 Nr. 3)

Satz 1 Nr. 3 enthält einen WKPauschbetrag von insgesamt 102 €, der für bestimmte sonstige Einkünfte zum Abzug gelangt. In abschließender Aufzählung werden Einnahmen iSd. § 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5 genannt. Für die angesprochenen Einkunftsgebiete ist der WKPauschbetrag insgesamt nur einmal, also nicht für jeden aufgezählten Bereich separat, abzuziehen. Steuersystematisch dient die Festlegung eines einheitlichen WKPauschbetrags von 102 € der Gleichbehandlung sämtlicher privater Alterseinkünfte. Der WKPauschbetrag für (nichtselbständige) Versorgungsbezüge beträgt ebenfalls 102 € (Satz 1 Nr. 1 Buchst. b).

Anwendungsbereich: Der WKPauschbetrag ist bei folgenden Rentenbezügen abzuziehen:

- Einnahmen aus wiederkehrenden Bezügen gem. § 22 Nr. 1,
- Bezügen aus Unterhaltsleistungen, die im Rahmen des begrenzten Realsplittings antragsgemäß nach § 22 Nr. 1a zur ESt. herangezogen werden (Antrag des Gebers mit Zustimmung des Empfängers),
- seit VZ 2010 für bestimmte Bezüge aus Versorgungsleistungen (§ 22 Nr. 1b; Sonderausgabenabzug beim Zahlungsverpflichteten erforderlich),
- seit VZ 2010 für bestimmte Bezüge aus Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs (§ 22 Nr. 1c) sowie
- für bestimmte Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds und ähnliches im Regelungsmodell der nachgelagerten Besteuerung von Altersbezügen (§ 22 Nr. 5).

Der Pauschbetrag ist für alle fünf Einkunftsgebiete gemeinsam nur einmal zu gewähren. Dies gilt gleichermaßen bei entsprechenden Bezügen aus mehreren Rechtsverhältnissen. Bei den Einnahmen gem. § 22 Nr. 2–4 können dagegen nur die nachgewiesenen tatsächlichen WK geltend gemacht werden. Satz 1 Nr. 3 umfasst diesen Einkunftsgebiet nicht. Nachgewiesene WK und WKPauschbetrag können insoweit bei der Einkunftsart des § 22 nebeneinander zur Anwen-

ding gelangen, was im Einzelfall Abgrenzungs- und Zuordnungsfragen nach sich ziehen kann (s. auch Anm. 21 mit Hinweis auf Maßgeblichkeit wirtschaftlicher Veranlassung).

Der Pauschbetrag steht dem jeweiligen Stpfl. mit den entsprechenden Bezügen einmal im VZ zu; dies gilt auch bei zusammenveranlagten Ehegatten. Veräußert ein Ehegatte ein ihm zuzurechnendes WG (etwa 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. Satz 1 Nr. 3 für jeden der Ehegatten unabhängig von der Veranlagungsform zur Anwendung kommt (vgl. BFH v. 22.9.1993 – X R 48/92, BStBl. II 1994, 107; weiterhin BFH v. 22.9.1993 – X R 126/92, BFH/NV 1994, 235). Im Übrigen ist der volle WKPauschbetrag auch dann in Abzug zu bringen, wenn nur während eines Teils des VZ sonstige Einkünfte iSd. der §§ 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5 erzielt wurden.

Höhe des Pauschbetrags: Der WKPauschbetrag gem. Satz 1 Nr. 3 ist trotz Erweiterung seines Anwendungsbereichs seit 1954 mit 102 € (bis 31.12.2001: 200 DM) beim einzelnen Stpfl. unverändert geblieben. Ob dies dem Gebot realitätsnaher Typisierung von Erwerbsaufwendungen genügt, ist offen. Für Bezieher sonstiger Rentenbezüge aus mehreren Quellen wäre uE eigentlich eine Anpassung des Pauschbetrags im Hinblick auf durchschnittliche Aufwendungen typischer Erwerbsbezieher zu prüfen gewesen. Dies ist aus offenkundig fiskalischen Gründen wohl unterblieben. Zu negativen Einkünften gem. § 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5 darf die Anwendung des WKPauschbetrags nicht führen; es greift die Höhenbegrenzung des Satzes 2. Bei Zusammenveranlagung erfolgt die Pauschbetragsgewährung für den jeweiligen Ehegatten mit den entsprechenden Bezügen; eine Verdoppelung des Pauschbetrags oder eine anteilige Verlagerung auf den anderen Ehegatten unter stl. Gestaltungsaspekten ist unzulässig.

C. Erläuterungen zu Satz 2: Abzugsbegrenzungen für Werbungskosten- pauschbeträge

I. Bedeutung des Satzes 2

22

Satz 2 bestimmt als Sonderregelung mit konstitutivem Charakter eine Abzugsbegrenzung für die drei WKPauschbeträge gem. Satz 1. Negative Einkünfte dürfen durch Pauschbetragsanwendung nicht entstehen.

Gesetzessystematik: Die in Satz 1 genannte Rechtsfolge des Abzugs der abschließend aufgeführten Pauschbeträge bei der jeweiligen Einkünfteermittlung wird in Satz 2 weiter präzisiert und begrenzt: Der typisierende Abzug der WKPauschbeträge darf beim Stpfl. weder einen Verlust (negative Einkünfte) erzeugen noch erhöhen. Die jeweils betroffenen Einkünftebereiche des § 19 einerseits sowie des § 22 andererseits sind zur Durchführung des „Verlusttests“ für sich zu beurteilen (s. bereits BFH v. 20.9.1954 – IV 561/53 U, BStBl. III 1954, 302; Thür. FG v. 26.7.1995 – I 70/95, EFG 1995, 1012, rkr.).

Gesetzesbegründung: Mit § 9a sollen vor allem verfahrensökonomische Erleichterungen, nicht aber Steuervergünstigungen geschaffen werden (vgl. Anm. 5). Demzufolge sollen Stpfl. mit kleineren positiven Einnahmen, denen

§ 9a Anm. 22–24 C. Satz 2: Abzugsbegrenzungen WKPauschbeträge

ein WKPauschbetrag zusteht, nicht besser gestellt werden als Stpfl. ohne jegliche steuerrelevante Einnahmen. Daran anknüpfend soll die Berücksichtigung der WKPauschbeträge niemals zu negativen Einkünften führen, die im Rahmen des Verlustausgleichs mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden oder in den Verlustabzug (§ 10d) eingehen. Die jeweils betroffenen Einkunftsbereiche dürfen nach Abzug des Pauschbetrags allenfalls 0 € betragen; dies kann im Einzelfall eine Pauschbetragsabschmelzung zur Folge haben. Will der Stpfl. im Rahmen einer der betroffenen Überschusseinkunftsarten einen Verlust geltend machen, so muss er die tatsächlich angefallenen WK darlegen und auf Verlangen der FinVerw. nachweisen. Bei Anwendung der Abgeltungsteuer im Rahmen der Kapitalvermögenseinkünfte ist jeglicher WK-Abzug über den Sparer-Pauschbetrag hinausgehend ausgeschlossen (so § 20 Abs. 9 Satz 1).

23 II. Begrenzung für den Abzug des besonderen Pauschbetrags für Versorgungsbezüge (Satz 2 Halbs. 1)

Nach Satz 2 Halbs. 1 darf der Pauschbetrag gem. Nr. 1 Buchst. b maximal „bis zur Höhe der um den Versorgungsfreibetrag einschließlich des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) geminderten Einnahmen“ abgezogen werden. Es handelt sich um eine flexible Höchstbetragsbegrenzung, die zum einen von der Höhe der Versorgungsbezüge abhängt, zum anderen vom sukzessive abschmelzenden Versorgungsfreibetrag mit stfreiem Zuschlag. Das pauschbetragsbedingte Entstehen negativer Versorgungsbezüge wird damit ausgeschlossen. Im Übrigen erscheint es systemgerecht, dass der sozialpolitisch motivierte Versorgungsfreibetrag gem. § 19 Abs. 2 einschließlich des abschmelzenden Zuschlags wegen seiner vollständigen oder partiellen Einnahmefreistellung dem Abzug des aus Vereinfachungsgründen geschaffenen Pauschbetrags für Erwerbsaufwendungen vorangeht. Die Voranstellung des Versorgungsfreibetrags (einschließlich stfreier Zuschläge) gilt gleichermaßen beim Nachweis tatsächlich angefallener WK durch den Stpfl. Im Übrigen dürfen auch durch den Abzug des Versorgungsfreibetrags selbst keine negativen Einnahmen entstehen.

24 III. Begrenzung für den Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags und des Werbungskostenpauschbetrags bei bestimmten sonstigen Einkünften (Satz 2 Halbs. 2)

Nach Satz 2 Halbs. 2 dürfen der ArbN-Pauschbetrag nach Satz 1 Nr. 1 Buchst. a einerseits und der WKPauschbetrag gem. Satz 1 Nr. 3 andererseits ebenfalls nur bis zur Höhe der Einnahmen abgezogen werden. Die Höchstbetragsbegrenzung für die Pauschbetragsanwendung gilt damit gleichermaßen für sämtliche betroffene Einkunftsbereiche.

Aktive Arbeitnehmer-Bezüge: Der ArbN-Pauschbetrag von 1000 € pa. darf maximal bis zur Höhe des aus einem aktiven Arbeitsverhältnis stammenden Arbeitslohns geltend gemacht werden. Bei unter dem ArbN-Pauschbetrag liegenden aktiven Einnahmen reduziert sich der Pauschbetrag entsprechend. Ein infolge geringen Arbeitslohns nicht ausgeschöpfter Teil des ArbN-Pauschbetrags kann weder auf den zusammenveranlagten Ehegatten noch einen anderen Stpfl. übertragen werden.

Rentenbezüge gem. § 22: Entsprechend den anderen von Satz 1 erfassten Einkunftsbereichen darf auch die WKPauschale gem. Satz 1 Nr. 3 nur bis zur Höhe der Einnahmen iSd. § 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5 abgezogen werden. Es gilt auch insoweit das Verbot der stl. Verlustentstehung oder -erhöhung. Bei Stpfl. mit Bezügen aus § 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5 bleiben insgesamt höchstens 102 € im jeweiligen VZ stfrei. Die Übertragung eines nicht ausgeschöpften Teils des WKPauschbetrags auf den zusammenveranlagten Ehegatten oder einen Dritten ist unzulässig.

§ 9a